ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ (τρίτο πενταμελές τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2008 *

Στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04,

Government of Gibraltar, εκπροσωπούμενη από τους M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, καθώς και, αρχικώς, από τους A. Petersen, K. Nordlander, στη συνέχεια, από τον K. Karl, δικηγόρους,

προσφεύγουσα στην υπόθεση Τ-211/04,

υποστηριζόμενη από το

Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενο αρχικώς από τον M. Bethell, επικουρούμενο από τον D. Anderson, QC, και την H. Davies, barrister, στη συνέχεια, από την E. Jenkinson και τον E. O'Neill,

παρεμβαίνον,

Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενο αρχικώς από τον M. Bethell, την E. Jenkinson, επικουρούμενους

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

από τον D. Anderson, QC, και την H. Davies, barrister, στη συνέχεια, από τις E. Jenkinson, E. O'Neill και S. Behzadi-Spencer,

προσφεύγον στην υπόθεση Τ-215/04,

κατά

Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενης από τους N. Khan και V. Di Bucci,

καθής,

υποστηριζόμενης από το

Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από την N. Díaz Abad, abogado del Estado,

παρεμβαίνον,

με αντικείμενο αίτηση ακυρώσεως της αποφάσεως 2005/261/ΕΚ της Επιτροπής, της 30ής Μαρτίου 2004, για το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών της Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ (ΕΕ 2005, L 85, σ. 1),

ΤΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ
ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ (τρίτο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Jaeger, Πρόεδρο, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (εισηγήτρια) και O. Czúcz, δικαστές,

γραμματέας: K. Καντζά, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

Το νομικό πλαίσιο

I — *Κοινοτική νομοθεσία*

1 Το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ ορίζει:

«Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής

μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν η παρούσα Συνθήκη ορίζει άλλως.»

2 Το σημείο 2 της ανακοινώσεως 98/C 384/03 της Επιτροπής, σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ C 384, σ. 3, στο εξής: ανακοίνωση σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας), αναφέρει ότι σκοπός της ανακοινώσεως είναι να παράσχει διευκρινίσεις όσον αφορά τον χαρακτηρισμό των φορολογικών μέτρων ως κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

3 Σύμφωνα με το σημείο 16 της ανακοινώσεως σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας:

«[…] αυτό που έχει σημασία για την εφαρμογή του άρθρου [87], παράγραφος 1, [ΕΚ] σε ένα φορολογικό μέτρο, είναι αν το μέτρο αυτό εισάγει υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων του κράτους μέλους μια εξαίρεση από την εφαρμογή του φορολογικού συστήματος. Πρέπει επομένως να καθοριστεί το εφαρμοστέο κοινό καθεστώς. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί αν μια εξαίρεση από την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού ή μια διαφοροποίηση στο εσωτερικό του δικαιολογούνται "από τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος", δηλαδή αν απορρέουν άμεσα από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του οικείου κράτους μέλους. Εάν όχι, πρόκειται για κρατική ενίσχυση.»

4 Το άρθρο 299, παράγραφος 4, ΕΚ, προβλέπει ότι οι διατάξεις της παρούσας Συνθήκης εφαρμόζονται στα ευρωπαϊκά εδάφη, για τις εξωτερικές σχέσεις των οποίων υπεύθυνο είναι ένα κράτος μέλος.

II — *Καθεστώς του Γιβραλτάρ*

5 Το Γιβραλτάρ είναι αποικία (ή υπερπόντιο έδαφος) του Βρετανικού Στέμματος από το 1713 και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας είναι υπεύθυνο για τις εξωτερικές του σχέσεις. Το Γιβραλτάρ δεν αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου.

6 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, τα νομοθετικά κείμενα περί οργανώσεως των κρατικών εξουσιών του Γιβραλτάρ ήταν η Gibraltar Constitution Order 1969 (διάταξη του 1969 περί του Συντάγματος του Γιβραλτάρ, στο εξής: Σύνταγμα του 1969) και το Accompanying Despatch (συνοδευτικό υπόμνημα) της 23ης Μαΐου 1969.

7 Στο Γιβραλτάρ την εκτελεστική εξουσία ασκεί κυβέρνηση που ορίζεται από τη βασίλισσα, της οποίας είναι εκπρόσωπος, και, για συγκεκριμένες εξωτερικές υποθέσεις, το υπουργικό συμβούλιο του Γιβραλτάρ. Το υπουργικό συμβούλιο αποτελείται από τον Chief minister και τους υπουργούς, τους οποίους διορίζει η κυβέρνηση μεταξύ των εκλεγέντων μελών της House of Assembly.

8 Η νομοθετική εξουσία κατανέμεται μεταξύ του House of Assembly και του Κυβερνήτη. Το House of Assembly αποτελείται από τον Speaker, τον Attorney General, τον Financial and Development Secretary και από δεκαπέντε εκλεγμένα μέλη. Οι εκλογές για το House of Assembly διεξάγονται, κατ' αρχήν, κάθε τέσσερα έτη.

9 Το Γιβραλτάρ έχει ίδια δικαιοδοτικά όργανα. Εντούτοις, υπάρχει δυνατότητα προσφυγής κατά των αποφάσεων του ανώτατου δικαστηρίου του Γιβραλτάρ ενώπιον της Judicial Committee of the Privy Council (δικαστική επιτροπή του Ιδιαιτέρου Συμβουλίου του Στέμματος) του Ηνωμένου Βασιλείου.

10 Εφόσον το Γιβραλτάρ αποτελεί ευρωπαϊκό έδαφος, υπό την έννοια του άρθρου 299, παράγραφος 4, ΕΚ, για τις εξωτερικές σχέσεις του οποίου είναι υπεύθυνο το Ηνωμένο Βασίλειο, εφαρμόζονται σ' αυτό οι διατάξεις της Συνθήκης. Ενώ, δυνάμει του άρθρου 28 της Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Δανίας, της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών [ΕΕ (μόνο σε ξενόγλωσσες εκδόσεις) 1972, L 73, σ. 5], οι πράξεις των οργάνων της Κοινότητος οι σχετικές με την «εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών δεν εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ», εφόσον το Συμβούλιο δεν αποφασίσει άλλως, οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου περί ανταγωνισμού, περιλαμβανομένων και των σχετικών με τις ενισχύσεις που χορηγούν τα κράτη μέλη, εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ.

Ιστορικό της διαφοράς

I — *Ιστορικό της μεταρρυθμίσεως του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ*

11 Στις 11 Ιουλίου 2001, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας βάσει του άρθρου 88, παράγραφος 2, ΕΚ, σχετικά με δύο ρυθμίσεις που έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ σχετικά με τον φόρο εταιριών, οι οποίες αφορούν τις «απαλλασσόμενες εταιρίες» (ΕΕ 2002, C 26, σ. 13) και τις «εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος» (ΕΕ 2002, C 26, σ. 9).

12 Οι απαλλασσόμενες εταιρίες δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ, ενώ οι δεύτερες είναι εγκατεστημένες (έχουν «a bricks and mortar presence») εκεί και δραστηριοποιούνται σε διάφορους τομείς.

13 Για να χαρακτηριστεί μια εταιρία απαλλασσόμενη, πρέπει να πληροί πολλές προϋποθέσεις· μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών περιλαμβάνεται η απαγόρευση ασκήσεως εμπορικής ή κάθε άλλης δραστηριότητας στο Γιβραλτάρ, εκτός αν ασκείται από κοινού με άλλες απαλλασσόμενες εταιρίες και με εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος. Οι υπήκοοι του Γιβραλτάρ και οι μόνιμοι κάτοικοί του δεν μπορούν να συμμετέχουν ή να επωφελούνται από συμμετοχή σε απαλλασσόμενη εταιρία παρά μόνο μέσω ανώνυμης εταιρίας και με την ιδιότητα του μετόχου της. Υπό την επιφύλαξη ορισμένων περιορισμένων εξαιρέσεων, η απαλλασσόμενη εταιρία απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος στο Γιβραλτάρ και υποχρεούται μόνο να καταβάλλει ετήσιο εφάπαξ φόρο ύψους 225 λιρών στερλινών (GBP).

14 Οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή μιας εταιρίας στο καθεστώς των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος ταυτίζονται, κατ' ουσίαν, με τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις που απαιτούνται για την υπαγωγή στο καθεστώς των απαλλασσομένων εταιριών. Οι εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος καταβάλλουν φόρο με συντελεστή που έχει αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεων με τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ και κυμαίνεται μεταξύ 2 και 10 % επί των κερδών τους.

15 Με την απόφαση της 30ής Απριλίου 2002, Τ-195/01 και Τ-207/01, Government of Gibraltar κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. II-2309), το Πρωτοδικείο, αφενός, ακύρωσε την απόφαση κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας σχετικά με τις απαλλασσόμενες εταιρίες και, αφετέρου, απέρριψε την αίτηση ακυρώσεως κατά της αποφάσεως κινήσεως της εξετάσεως σχετικά με τις εταιρίες ειδικού φορολογικού καθεστώτος.

16 Στις 27 Απριλίου 2002, με την επιφύλαξη του ζητήματος αν τα φορολογικά καθεστώτα περί των απαλλασσομένων εταιριών και των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ ανακοίνωσε την πρόθεσή της να καταργήσει το σύνολο της νομοθεσίας της περί φορολογίας των επιχειρήσεων και να θεσπίσει εντελώς νέο φορολογικό καθεστώς για όλες τις εταιρίες του Γιβραλτάρ. Η εν λόγω μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς.

II — *Μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ*

17 Με το από 12 Αυγούστου 2002 έγγραφο, το Ηνωμένο Βασίλειο κοινοποίησε στην Επιτροπή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 88, παράγραφος 3, ΕΚ, τη μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ.

18 Η φορολογική αυτή μεταρρύθμιση περιλαμβάνει σύστημα φορολογήσεως εφαρμοστέο σε όλες τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και έναν πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) (top-up tax) εφαρμοστέο μόνο στις εταιρίες χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και στις εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφελείας· στις επιχειρήσεις κοινής ωφελείας περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των τηλεπικοινωνιών, ηλεκτρικής ενέργειας και υδρεύσεως.

19 Η φορολογική μεταρρύθμιση θα εφαρμοστεί μέσω:

— του Companies (Payroll Tax) Ordinance [διάταγμα περί εταιριών (φόρος μισθωτών υπηρεσιών)]

— του Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [διάταγμα περί εταιριών (ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών)]

— του Rates Ordinance [διάταγμα περί τελών]

— του Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [διάταγμα περί εταιριών (φορολόγηση δραστηριοτήτων ειδικού φορολογικού καθεστώτος)].

20 Η νομοθεσία για τη φορολογική μεταρρύθμιση θα εφαρμοστεί από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ αφού ψηφιστεί από το House of Assembly. Στο πλαίσιο της μεταρρυθμίσεως αυτής, η νομοθεσία περί των απαλλασσομένων εταιριών και των εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος θα καταργηθεί με άμεσο αποτέλεσμα.

Α — *Σύστημα φορολογήσεως θεσπιζόμενο με τη φορολογική μεταρρύθμιση*

21 Το σύστημα φορολογήσεως που θεσπίζεται με τη φορολογική μεταρρύθμιση και εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ αποτελείται από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών (payroll tax), από τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων (business property occupation tax) και το ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών (registration fee):

— ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών: όλες οι εταιρίες του Γιβραλτάρ επιβαρύνονται ετησίως με το ποσό των 3 000 GBP ανά εργαζόμενο· κάθε εργοδότης στο Γιβραλτάρ υποχρεούται να καταβάλλει φόρο μισθωτών υπηρεσιών για τον συνολικό αριθμό των απασχολουμένων στο Γιβραλτάρ με σχέση πλήρους ή μερικής απασχόλησης εργαζομένων· η νομοθεσία για τη φορολογική μεταρρύθμιση περιλαμβάνει τους ορισμούς των προαναφερθέντων όρων·

— ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων (Business Property Occupation Tax, στο εξής: BPOT): όλες οι εταιρίες που διαθέτουν κτιριακές

εγκαταστάσεις στο Γιβραλτάρ καταβάλλουν φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων με συντελεστή ο οποίος θα αντιστοιχεί σε ποσοστό του επιβαλλόμενου στο Γιβραλτάρ γενικού φόρου ακινήτων·

— το τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών: όλες οι εταιρίες του Γιβραλτάρ καταβάλλουν ετήσιο τέλος εγγραφής στο μητρώο εταιριών ύψους 150 GBP ετησίως για τις μη κερδοσκοπικές εταιρίες και 300 GBP ετησίως για τις κερδοσκοπικές εταιρίες.

22 Το ανώτατο ποσοστό επιβάρυνσης από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον BPOT θα ανέρχεται σε 15 % επί των κερδών. Συνεπώς, οι εταιρίες θα καταβάλλουν φόρο μισθωτών υπηρεσιών και BPOT μόνον εφόσον έχουν κέρδη, αλλά το συνολικό ποσό των φόρων δεν θα υπερβαίνει το 15 % επί των κερδών.

Β — *Πρόσθετος φόρος (ή κυρώσεις)*

23 Ορισμένες δραστηριότητες, συγκεκριμένα η παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, θα υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) επί των κερδών που προέρχονται από αυτές. Οι αντίστοιχοι πρόσθετοι φόροι θα εφαρμόζονται μόνον επί των κερδών που προέρχονται από τις εν λόγω δραστηριότητες.

24 Έτσι, οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, επιπλέον των φόρων μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων, θα επιβαρύνονται με πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) με συντελεστή μεταξύ 4 και 6 % επί των κερδών που προέρχονται από παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών (τα οποία θα υπολογίζονται σύμφωνα με τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα)· ο συνολικός φόρος τον οποίο θα καταβάλλουν

ετησίως οι εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών (από φόρο μισθωτών υπηρεσιών, φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων και πρόσθετο φόρο) δεν μπορεί να υπερβαίνει, συνολικά, το 15 % επί των κερδών.

25 Οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, επιπλέον του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων, θα επιβαρύνονται με πρόσθετο φόρο (ή κύρωση) ύψους 35 % επί των κερδών που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών κοινής ωφέλειας (τα οποία θα υπολογίζονται σύμφωνα με τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα). Για τις εταιρίες αυτές, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων μπορεί να εκπίπτει από την υποχρέωση καταβολής πρόσθετου φόρου. Παρότι και οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας θα καταβάλλουν ετησίως κατ' ανώτατο όριο συνολικό φόρο ύψους 15 % επί των κερδών (από φόρο μισθωτών υπηρεσιών και φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων), με την εφαρμογή του πρόσθετου φόρου για τις υπηρεσίες κοινής ωφέλειας διασφαλίζεται ότι οι εταιρίες αυτές θα καταβάλλουν πάντα φόρο ίσο με το 35 % επί των κερδών.

III — *Διοικητική διαδικασία και προσβαλλομένη απόφαση*

26 Με το από 16 Οκτωβρίου 2002 έγγραφο, η Επιτροπή ενημέρωσε τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου για την απόφασή της να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 88, παράγραφος 2, ΕΚ, όσον αφορά τη φορολογική μεταρρύθμιση και κάλεσε τους ενδιαφερομένους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους (ΕΕ C 300, σ. 2). Το Ηνωμένο Βασίλειο κατέθεσε τις παρατηρήσεις του με το από 13 Δεκεμβρίου 2002 έγγραφο.

27 Η Επιτροπή έλαβε τις παρατηρήσεις της Confederación Española de Organizaciones Empresariales (ισπανική Συνομοσπονδία των ενώσεων επιχειρήσεων), του Ålands Landskapsstyrelse (εκτελεστικού οργάνου των νήσων Åland της Φινλανδίας), του Βασιλείου της Ισπανίας και της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ. Η Επιτροπή διαβίβασε τις παρατηρήσεις αυτές στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο της γνωστοποίησε τα σχόλιά του με το από 13 Φεβρουαρίου 2003 έγγραφο.

28 Στις 30 Μαρτίου 2004, η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση 2005/261/ΕΚ, για το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών της Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ (ΕΕ 2005, L 85, σ. 1, στο εξής: προσβαλλομένη απόφαση).

29 Οι ουσιαστικές διατάξεις της προσβαλλομένης αποφάσεως έχουν ως εξής:

«*Άρθρο 1*

Οι προτάσεις που κοινοποίησε το Ηνωμένο Βασίλειο σχετικά με τη μεταρρύθμιση του συστήματος φορολογίας των εταιριών στο Γιβραλτάρ συνιστούν καθεστώς κρατικών ενισχύσεων το οποίο δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά.

Κατά συνέπεια, οι προτάσεις αυτές δεν μπορούν να τεθούν σε εφαρμογή.

Άρθρο 2

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας.»

30 Προς στήριξη του συμπεράσματός της περί του επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, η Επιτροπή δηλώνει, κατ' ουσίαν, με τις αιτιολογικές σκέψεις 98 έως 152 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η εν λόγω μεταρρύθμιση

είναι επιλεκτική από περιφερειακής και από ουσιαστικής απόψεως. Είναι επιλεκτική από περιφερειακής απόψεως καθόσον προβλέπει σύστημα φόρου εταιριών δυνάμει του οποίου οι εταιρίες του Γιβραλτάρ φορολογούνται, γενικώς, με μικρότερο συντελεστή από τις εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου (αιτιολογική σκέψη 127 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι ακόλουθες πτυχές της φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι επιλεκτικές από ουσιαστικής απόψεως: πρώτον, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, η προϋπόθεση δε αυτή ευνοεί τις επιχειρήσεις που δεν έχουν κέρδη (αιτιολογικές σκέψεις 128 έως 133 της προσβαλλομένης αποφάσεως)· δεύτερον, το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, εφόσον το ανώτατο αυτό όριο ευνοεί τις επιχειρήσεις οι οποίες, το συγκεκριμένο οικονομικό έτος, έχουν χαμηλά κέρδη σε σχέση με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεών τους (αιτιολογικές σκέψεις 134 έως 141 της προσβαλλομένης αποφάσεως)· τρίτον, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων, εφόσον οι δύο αυτοί φόροι ευνοούν, από τη φύση τους, τις επιχειρήσεις που δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών (αιτιολογικές σκέψεις 142 έως 144 και 150 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η Επιτροπή καταλήγει ότι «τα κοινοποιηθέντα μέτρα χαρακτηρίζονται τόσο από περιφερειακή όσο και από ουσιαστική επιλεκτικότητα, η οποία απορρέει από μια σειρά επιμέρους χαρακτηριστικών του προτεινόμενου συστήματος, αλλά και από την ανάλυση του όλου συστήματος» (αιτιολογική σκέψη 152 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

31 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 9 Ιουνίου 2004, η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, προσφεύγουσα στην υπόθεση Τ-211/04, και το Ηνωμένο Βασίλειο, προσφεύγον στην υπόθεση Τ-215/04, άσκησαν τις παρούσες προσφυγές ακυρώσεως κατά της προσβαλλομένης αποφάσεως.

32 Με χωριστό δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 4 Οκτωβρίου 2004, το Ηνωμένο Βασίλειο, ζήτησε να παρέμβει υπέρ της προσφεύγουσας στην υπόθεση Τ-211/04.

33 Με χωριστά δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 7 Οκτωβρίου 2004, το Βασίλειο της Ισπανίας ζήτησε να παρέμβει υπέρ της Επιτροπής στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04.

34 Με χωριστά δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου την 1η Δεκεμβρίου 2004, η προσφεύγουσα στην υπόθεση Τ-211/04 ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 116, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Πρωτοδικείου, την εμπιστευτική μεταχείριση του παραρτήματος Α 2 του δικογράφου της προσφυγής έναντι των παρεμβαινόντων. Απέσυρε το αίτημα αυτό με χωριστό δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 26 Απριλίου 2005.

35 Με διατάξεις του προέδρου του τρίτου τμήματος του Πρωτοδικείου της 14ης Δεκεμβρίου 2004 και της 15ης Φεβρουαρίου 2005, έγιναν δεκτές οι αιτήσεις παρεμβάσεως στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04.

36 Με χωριστά δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 8 Μαρτίου 2005, το Ηνωμένο Βασίλειο ζήτησε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων Τ-211/04 και Τ-215/04, προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως, δυνάμει του άρθρου 50 του Κανονισμού Διαδικασίας. Οι ενδιαφερόμενοι διάδικοι υπέβαλαν τις παρατηρήσεις επί της αιτήσεως αυτής εμπροθέσμως.

37 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου στις 16 Μαρτίου 2005 και στις 15 Απριλίου 2005, αντιστοίχως, οι προσφεύγοντες στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04 ζήτησαν την κατά προτεραιότητα εκδίκαση των υποθέσεων αυτών δυνάμει του άρθρου 55, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

38 Το Ηνωμένο Βασίλειο κατέθεσε υπόμνημα παρεμβάσεως στις 29 Απριλίου 2005 στην υπόθεση Τ-215/04 και στις 20 Ιουνίου 2005 στην υπόθεση Τ-211/04. Οι κύριοι διάδικοι στις υποθέσεις αυτές υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους επί των υπομνημάτων αυτών εμπροθέσμως. Το Ηνωμένο Βασίλειο δεν κατέθεσε υπόμνημα παρεμβάσεως στην υπόθεση Τ-211/04.

39 Με τις από 12 Μαΐου 2005 και 13 Δεκεμβρίου 2006 αποφάσεις, το Πρωτοδικείο δέχθηκε, βάσει του άρθρου 55, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, την αίτηση της κατά προτεραιότητα εκδικάσεως των υποθέσεων Τ-211/04 και Τ-215/04.

40 Στις 6 Ιουνίου 2005, το Πρωτοδικείο αποφάσισε να αναθέσει τις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04 στο τρίτο πενταμελές τμήμα.

41 Με διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 2006, οι υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04 ενώθηκαν για τη διεξαγωγή της προφορικής διαδικασίας.

42 Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή, το Πρωτοδικείο (τρίτο πενταμελές τμήμα) αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία και, στο πλαίσιο των μέτρων οργανώσεως της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 64 του Κανονισμού Διαδικασίας του Πρωτοδικείου, κάλεσε τους διαδίκους στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04 να υποβάλουν τις γραπτές παρατηρήσεις τους επί των συνεπειών που πρέπει να συναχθούν από την απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-7115, στο εξής: απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών). Οι διάδικοι απάντησαν στο αίτημα αυτό εμπροθέσμως.

43 Οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν στις ερωτήσεις του Πρωτοδικείου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη της 14ης Μαρτίου 2007.

44 Το Πρωτοδικείο φρονεί ότι οι δύο υποθέσεις πρέπει να ενωθούν προς έκδοση κοινής αποφάσεως, εφόσον οι διάδικοι δήλωσαν ότι συμφωνούν επί του σημείου αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

45 Η προσφεύγουσα στην υπόθεση Τ-211/04 ζητεί από το Πρωτοδικείο:

— να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση☒

— να καταδικάσει την Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

46 Το προσφεύγον στην υπόθεση Τ-215/04 ζητεί από το Πρωτοδικείο:

— να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση☒

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

47 Στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04, η Επιτροπή ζητεί από το Πρωτοδικείο:

— να απορρίψει την προσφυγή;

— να καταδικάσει τους προσφεύγοντες στα δικαστικά έξοδα.

48 Στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04, το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Πρωτοδικείο:

— να απορρίψει την προσφυγή;

— να καταδικάσει τους προσφεύγοντες στα δικαστικά έξοδα.

Σκεπτικό

49 Οι προσφεύγοντες προβάλλουν, κατ' ουσίαν, τρεις λόγους ακυρώσεως. Ο πρώτος αντλείται από νομική πλάνη και πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας, ο δεύτερος από νομική πλάνη και πλάνη εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας και ο τρίτος από παράβαση ουσιώδους τύπου στο πλαίσιο εξετάσεως της τρίτης πτυχής της φορολογικής μεταρρυθμίσεως που χαρακτηρίστηκε επιλεκτική από ουσιαστικής απόψεως, δηλαδή ως προς τη φύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων. Ο τελευταίος λόγος ακυρώσεως διαιρείται

σε δύο σκέλη, από τα οποία το πρώτο αφορά την προσβολή του δικαιώματος ακροάσεως και το δεύτερο τη μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως.

I — *Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως, που αντλείται από νομική πλάνη και σφάλμα εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας*

A — *Επιχειρήματα των διαδίκων*

50 Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή εφάρμοσε εσφαλμένως, εν προκειμένω, το κριτήριο της περιφερειακής επιλεκτικότητας, θεωρώντας το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου και το φορολογικό του καθεστώς των εταιριών ως το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς για την αξιολόγηση της φορολογικής μεταρρυθμίσεως του Γιβραλτάρ. Προβάλλουν, κατ' ουσίαν, τέσσερα στοιχεία προς στήριξη της απόψεώς τους.

51 Κατά πρώτον, οι προσφεύγοντες προβάλλουν ότι το κριτήριο της περιφερειακής επιλεκτικότητας δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω όπως το εφάρμοσε η Επιτροπή, διότι το Γιβραλτάρ δεν αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου δυνάμει του εθνικού, διεθνούς ή του κοινοτικού δικαίου. Η νομολογία, η ανακοίνωση σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων και η συλλογιστική της Επιτροπής στην προσβαλλομένη απόφαση αφορούν όλα τα φορολογικά μέτρα που εφαρμόζονται επί εδαφικής αρχής, αποτελούσας τμήμα ενός κράτους μέλους. Το Γιβραλτάρ δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τέτοια αρχή.

52 Κατά δεύτερον, οι προσφεύγοντες προβάλλουν ότι, ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι το Γιβραλτάρ αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου για τους σκοπούς της εφαρμογής των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς, εφόσον δεν υπάρχει κοινό φορολογικό

σύστημα μεταξύ των δύο οντοτήτων. Η φορολογική μεταρρύθμιση του Γιβραλτάρ δεν συνιστά «παρέκκλιση», «εξαίρεση» ή «μείωση» του φορολογικού καθεστώτος των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου· το καθεστώς αυτό δεν αποτελεί το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ ελλείψει της επίμαχης φορολογικής μεταρρυθμίσεως. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να εφαρμοστεί το κριτήριο της περιφερειακής επιλεκτικότητας.

53 Συναφώς, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν, πρώτον, ότι οι δημόσιες αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου δεν παρεμβαίνουν καθόλου στη διαμόρφωση του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος του Γιβραλτάρ. Από πολιτικής απόψεως, οι δημόσιες αρχές του Γιβραλτάρ έχουν ίδιες εκτελεστικές, νομοθετικές και δικαστικές αρμοδιότητες, οι οποίες διαφέρουν από τις αντίστοιχες αρμοδιότητες του Ηνωμένου Βασιλείου. Από οικονομικής απόψεως, το Γιβραλτάρ δεν λαμβάνει καμία χρηματοδοτική ενίσχυση ή αρωγή από το Ηνωμένο Βασίλειο. Τα έσοδά του προέρχονται εξ ολοκλήρου από τους φόρους που επιβάλλει το ίδιο. Θεσπίζει την οικονομική πολιτική που κρίνει ως πλέον πρόσφορη για το έδαφός του, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την οικονομική πολιτική του Ηνωμένου Βασιλείου. Τυπώνει το νόμισμά του, καθορίζει το σύνολο των χρημάτων του και αποφασίζει μόνο του για τα δάνεια και τις δαπάνες του. Η προσβαλλομένη απόφαση ενέχει πλάνη περί τα πράγματα σχετικά με τη σημασία που έχει για το Γιβραλτάρ η άσκηση της κεντρικής εξουσίας του Ηνωμένου Βασιλείου.

54 Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν, δεύτερον, ότι το Γιβραλτάρ και το Ηνωμένο Βασίλειο αποτελούν δύο εντελώς χωριστά και διαφορετικά φορολογικά εδάφη. Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ και το House of Assembly θεσπίζουν το εφαρμοστέο στο εν λόγω έδαφος φορολογικό καθεστώς λαμβάνοντας υπόψη μόνον τις ιδιαίτερες προϋποθέσεις που χαρακτηρίζουν την οικονομία του εδάφους αυτού, χωρίς καμία επίδραση ή περιορισμό από τη νομοθετική ή φορολογική πολιτική του Ηνωμένου Βασιλείου. Η φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου ουδέποτε εφαρμόστηκε στο Γιβραλτάρ και δεν εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ ακόμη κι αν δεν υπήρχε φορολογική νομοθεσία του Γιβραλτάρ. Επομένως, δεν υφίσταται κανένας κανόνας με τον οποίο μπορούν να συγκριθούν οι ισχύοντες στο Γιβραλτάρ φόροι ή από τον οποίο μπορούν να παρεκκλίνουν. Η προσβαλλομένη απόφαση ενέχει πλάνη περί τα πράγματα όσον αφορά την περιγραφή του Γιβραλτάρ ως τόπου όπου οι φορολογικές αρμοδιότητες είναι αποκεντρωμένες, αλλά όπου εξακολουθεί να ισχύει ένα κεντρικό σύστημα αναφοράς (αιτιολογική σκέψη 121 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η περιγραφή της φορολογικής μεταρρυθμίσεως ως μείωση του φόρου που επιβάλλεται σε εθνικό επίπεδο (αιτιολογική σκέψη 109 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι «το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται επί του παρόντος στο Γιβραλτάρ ακολουθεί σε μεγάλο βαθμό τα πρότυπα του Ηνωμένου

Βασιλείου, με εξαίρεση τα πλεονεκτήματα που παραχωρούνται στην εξωχώρια οικονομία» (αιτιολογική σκέψη112 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

55 Σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, το κριτήριο της επιλεκτικότητας συνεπάγεται ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο μπορεί να συγκριθεί με συνήθη φορολογικό συντελεστή ο οποίος, ελλείψει του μέτρου αυτού, εφαρμόζεται στην εν λόγω δραστηριότητα εντός της επίμαχης περιοχής. Τούτο σημαίνει κατ' ανάγκη ότι το χρησιμοποιούμενο στοιχείο σύγκρισης πρέπει να είναι φόρος ή άλλο μέτρο εφαρμοστέο στην ίδια φορολογική περιφέρεια. Ωστόσο, εν προκειμένω, το Γιβραλτάρ και το Ηνωμένο Βασίλειο αποτελούν δύο διαφορετικές φορολογικές περιφέρειες· ακόμη και ελλείψει συγκεκριμένου καθεστώτος φορολογίας εταιριών στο Γιβραλτάρ, δεν έχει εφαρμογή το φορολογικό καθεστώς του Ηνωμένου Βασιλείου. Η μη εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος του Ηνωμένου Βασιλείου δεν προκύπτει από επιλογή του Ηνωμένου Βασιλείου να μεταβιβάσει ή εκχωρήσει τις φορολογικές του αρμοδιότητες στο Γιβραλτάρ, όπως ισχυρίστηκε η Επιτροπή με την αιτιολογική σκέψη 114 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Συγκεκριμένα, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή της φορολογικής του νομοθεσίας στις αποικίες του και ουδέποτε άσκησε φορολογικές αρμοδιότητες στο Γιβραλτάρ.

56 Τρίτον, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι, αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής στην προσβαλλομένη απόφαση, η πολιτική και φορολογική αυτονομία που απολαύει μια περιφερειακή αρχή αποτελεί λυσιτελές κριτήριο για την εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα φορολογικού μέτρου θεσπισθέντος από την αρχή αυτή καθόσον, βάσει αυτής της πολιτικής και φορολογικής αυτονομίας, η εν λόγω περιφερειακή αρχή μπορεί να θεωρηθεί ως κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς.

57 Κατά τρίτον, με τις γραπτές παρατηρήσεις τους ως προς τις συνέπειες της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, οι προσφεύγοντες, εμμένοντας στο ότι το κριτήριο της περιφερειακής επιλεκτικότητας δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή, εφόσον το Γιβραλτάρ δεν αποτελεί μέρος του Ηνωμένου Βασιλείου και δεν υφίσταται κοινό φορολογικό καθεστώς μεταξύ αυτών των δύο, υποστηρίζουν, επικουρικώς, ότι το πλαίσιο αναφοράς εν προκειμένω είναι το έδαφος του Γιβραλτάρ, κατ' εφαρμογήν της μεθόδου προσδιορισμού του εν λόγω πλαισίου, που εκτίθεται στις σκέψεις 67 και 68 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

58 Τέταρτον, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι, ακόμη κι αν η φορολογική μεταρρύθμιση αποβεί επιλεκτική για την εν λόγω περιφέρεια, δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία της.

59 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το κρίσιμο εν προκειμένω ζήτημα δεν είναι αν το Γιβραλτάρ αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου για τους σκοπούς της εφαρμογής του εθνικού ή του διεθνούς δικαίου, αλλά αν αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου για τους σκοπούς της εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου που στοιχειοθετεί την έννομη τάξη του. Κατά την Επιτροπή, τούτο συμβαίνει εν προκειμένω.

60 Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι ο διαχωρισμός μεταξύ Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου σε οικονομικά θέματα δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Τέτοια στοιχεία ουδέποτε έχουν ληφθεί υπόψη στις αποφάσεις περί κρατικών ενισχύσεων, εφόσον, ακόμη κι αν υφίσταται αληθής διαχωρισμός σε οικονομικά θέματα μεταξύ της κεντρικής εξουσίας και της αυτόνομης περιοχής, οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων περιφερειακής σκοπιμότητας εφαρμόζονται αποκλειστικώς βάσει της υπάρξεως πλεονεκτήματος που χορηγείται σε ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση με την εγκατάσταση ή τη δραστηριότητά τους σε τμήμα κράτους μέλους.

61 Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή αμφισβητεί την οικονομική και φορολογική αυτονομία του Γιβραλτάρ σε σχέση με το Ηνωμένο Βασίλειο, την οποία επικαλούνται οι προσφεύγοντες, και δίνει παραδείγματα χρηματοδοτικής ενισχύσεως του Γιβραλτάρ από το Ηνωμένο Βασίλειο.

62 Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης, αντιθέτως προς την άποψη των προσφευγόντων, ότι οι κεντρικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου διαδραματίζουν θεμελιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος στο Γιβραλτάρ λόγω, μεταξύ άλλων, του ότι το Ηνωμένο Βασίλειο είναι επιφορτισμένο με την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στο Γιβραλτάρ και λόγω του ότι η χρηματική σταθερότητα του Γιβραλτάρ εξαρτάται εξ ολοκλήρου από το Ηνωμένο Βασίλειο (το νόμισμα του Γιβραλτάρ δεν είναι άλλο παρά η λίρα στερλίνα με άλλη ονομασία). Με την ίδια συλλογιστική, η Επιτροπή προβάλλει ότι η έννοια των «συγκεκριμένων εσωτερικών υποθέσεων», μεταξύ των οποίων εμπίπτει η φορολογία σύμφωνα με τους προσφεύγοντες, είναι αμελητέας σημασίας στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, για δύο κυρίως

λόγους: πρώτον, το Σύνταγμα του 1969 προβλέπει ότι οι κεντρικές αρχές (στο πρόσωπο του Κυβερνήτη) μπορούν να επέμβουν, μεταξύ άλλων, για να διασφαλίσουν την εκπλήρωση των διεθνών υποχρεώσεων στο Γιβραλτάρ και, δεύτερον, αντιθέτως προς το Ηνωμένο Βασίλειο, το Γιβραλτάρ δεν μετέχει στην έκδοση κοινοτικών πράξεων που επηρεάζουν τις συγκεκριμένες εσωτερικές υποθέσεις του και πρέπει να τεθούν σε εφαρμογή στο έδαφός του.

63 Όσον αφορά τα επιχειρήματα των προσφευγόντων ότι δεν υφίσταται κοινό φορολογικό καθεστώς μεταξύ Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου, η Επιτροπή θεωρεί, κατ' ουσίαν, ότι από τη στιγμή που είναι δεδομένο ότι το Γιβραλτάρ αποτελεί τμήμα του Ηνωμένου Βασιλείου για τους σκοπούς της εφαρμογής των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς είναι μόνον αυτό που αποτελείται από το φορολογικό καθεστώς του Ηνωμένου Βασιλείου.

64 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το άρθρο 87 ΕΚ αναφέρει τις ενισχύσεις «που χορηγούν τα κράτη», οι οποίες θίγουν το μεταξύ κρατών μελών εμπόριο. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το καθοριστικό ζήτημα δεν είναι αν το Ηνωμένο Βασίλειο και το Γιβραλτάρ αποτελούν μέρη του ιδίου φορολογικού εδάφους, αλλά αν το εφαρμοστέο στο Γιβραλτάρ φορολογικό καθεστώς μπορεί να αποτελέσει ενίσχυση χορηγηθείσα από κράτος μέλος. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική, δεδομένου ότι οι κοινοτικοί κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων εφαρμόζονται πλήρως στο Γιβραλτάρ, όπως αναγνωρίζει η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ. Το κράτος μέλος που σκοπεί να χορηγήσει ενισχύσεις στο έδαφος του Γιβραλτάρ μπορεί να είναι μόνον το Ηνωμένο Βασίλειο, το ερώτημα δε αν είναι επιλεκτικό το καθεστώς ενισχύσεων από περιφερειακής απόψεως μπορεί να εκτιμηθεί μόνο σε σχέση με το Ηνωμένο Βασίλειο ως κράτος μέλος υπεύθυνο για την τήρηση του κοινοτικού δικαίου στο Γιβραλτάρ.

65 Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι η ανυπαρξία κοινού (ή κανονικού) φορολογικού συστήματος που θα εφαρμοζόταν στο Γιβραλτάρ στην περίπτωση μη εφαρμογής του εθνικού φορολογικού καθεστώτος του Γιβραλτάρ δεν αποκλείει την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας. Η ανυπαρξία κοινού φορολογικού συστήματος είναι αποτέλεσμα επιλογής του Ηνωμένου Βασιλείου. Το Ηνωμένο Βασίλειο επέλεξε να καθιερώσει έναν ιδιαίτερο συνταγματικό δεσμό με το Γιβραλτάρ

και αποφάσισε επίσης, μέσω της πράξεως προσχωρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου στην Κοινότητα, να συμπεριλάβει το Γιβραλτάρ στη ρύθμιση περί κρατικών ενισχύσεων. Το Ηνωμένο Βασίλειο διατηρεί επίσης αρκετές αρμοδιότητες στο Γιβραλτάρ για να διασφαλίζει ότι το Γιβραλτάρ θεσπίζει καθεστώς φορολογίας των εταιριών που να συμβιβάζεται με τη Συνθήκη. Επομένως, το πλαίσιο αναφοράς πρέπει να είναι μόνον αυτό που παρέχει το Ηνωμένο Βασίλειο.

66 Εξάλλου, η Επιτροπή αμφισβητεί ότι η φορολογική αυτονομία της περιφερειακής αρχής ασκεί επιρροή για τους σκοπούς της εφαρμογής της έννοιας των κρατικών ενισχύσεων. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το επιχείρημα αυτό στηρίζεται επίσης στην αποδοχή του αξιώματος ότι το Γιβραλτάρ αποτελεί μέρος του Ηνωμένου Βασιλείου. Λαμβανομένου υπόψη του αξιώματος αυτού, ο ισχυρισμός ότι η εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων εξαρτάται από τον βαθμό της αυτονομίας που απολαύει η επίμαχη περιοχή στερείται κατ' ανάγκη ερείσματος (πλην της περιπτώσεως αντίστοιχης μεταβιβάσεως των φορολογικών αρμοδιοτήτων, επίκληση της οποίας γίνεται με την αιτιολογική σκέψη 115 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

67 Η Επιτροπή, με τις γραπτές παρατηρήσεις της επί των συνεπειών που πρέπει να συναχθούν από την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, θεωρεί ότι το Δικαστήριο εμμένει στην άποψή του ότι το κρίσιμο κριτήριο για τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς για την εκτίμηση της περιφερειακής επιλεκτικότητας είναι η αρχή που διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο στον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις, αλλά απορρίπτει την άποψή του ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να είναι παρά μόνον το κράτος μέλος.

68 Σύμφωνα με την Επιτροπή, το ζήτημα αν, εν προκειμένω, το πλαίσιο αναφοράς μπορεί να είναι το Γιβραλτάρ εξαρτάται από τις προϋποθέσεις που θεσπίστηκαν με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, και δεν εξαρτάται από το κατά το εθνικό δίκαιο συνταγματικό καθεστώς του Γιβραλτάρ.

69 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η απαίτηση ότι η περιφέρεια «διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα εδάφη που υπάγονται στη δικαιοδοσία της», για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 66 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, υποδηλώνει μια τέταρτη προϋπόθεση, διαφορετική των τριών προϋποθέσεων που απαριθμούνται στη σκέψη 67 της προπαρατεθείσας αποφάσεως, για τον καθορισμό του κατάλληλου πλαισίου αναφοράς.

70 Η τέταρτη αυτή προϋπόθεση απαιτεί ότι η εν λόγω περιφέρεια απολαύει, όσον αφορά το πολιτικό και οικονομικό περιβάλλον εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός της, ορισμένο βαθμό αυτονομίας, ο οποίος μπορεί να συγκριθεί με την επιρροή που ασκεί η κεντρική κυβέρνηση κράτους μέλους, το Σύνταγμα του οποίου δεν προβλέπει περιφερειακή αυτονομία. Η Επιτροπή εξηγεί ότι η λογική της προϋποθέσεως αυτής, υπό το πρίσμα των κανόνων της Συνθήκης περί κρατικών ενισχύσεων, είναι ότι, για να καθοριστεί αν ορισμένες επιχειρήσεις απολαύουν πλεονεκτήματος, απαιτείται να συγκριθεί η κατάστασή τους με την κατάσταση άλλων επιχειρήσεων που λειτουργούν στο ίδιο πολιτικό και οικονομικό περιβάλλον.

71 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ δεν διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο στον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και, κατά συνέπεια, το έδαφος του Γιβραλτάρ δεν μπορεί να αποτελέσει το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς. Από τη στιγμή που δεν πληρούται η προϋπόθεση αυτή, είναι άσκοπο να ληφθούν υπόψη τα τρία κριτήρια που απαριθμούνται στη σκέψη 67 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

72 Επικουρικώς, η Επιτροπή εξετάζει τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια και υποστηρίζει ότι το Γιβραλτάρ πληροί μόνο δύο από αυτά, δηλαδή το κριτήριο σχετικά με την εξουσία της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου να επεμβαίνει άμεσα στον τομέα των φορολογικών μέτρων που θεσπίζουν οι αρχές του Γιβραλτάρ και το κριτήριο σχετικά με την ύπαρξη επιδοτήσεων για την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών

συνεπειών του φορολογικού καθεστώτος του Ηνωμένου Βασιλείου στο Γιβραλτάρ. Κατά συνέπεια, το έδαφος του Γιβραλτάρ δεν αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς.

73 Το Βασίλειο της Ισπανίας τονίζει ότι η παρέμβασή του προς στήριξη των αιτημάτων της Επιτροπής δεν πρέπει να ερμηνευθεί, ρητώς ή σιωπηρώς, υπέρ του σκεπτικού της προσβαλλομένης αποφάσεως περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας. Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ότι η περίπτωση του Γιβραλτάρ πρέπει να διακριθεί από τις περιπτώσεις που αφορούν το φορολογικό καθεστώς των αυτονόμων εδαφών της Χώρας των Βάσκων και της Ναβάρας, διότι στα εδάφη αυτά υπάρχει πλαίσιο φορολογικής εναρμονίσεως.

74 Συγχρόνως, το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ότι δεν είναι δυνατό να εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ εντελώς διαφορετικό φορολογικό καθεστώς από το φορολογικό καθεστώς του Ηνωμένου Βασιλείου χωρίς κανέναν περιορισμό ή κανόνα συντονισμού, εφόσον τούτο σημαίνει ότι, σε θέματα κρατικών ενισχύσεων, το έδαφος του Γιβραλτάρ αντιμετωπίζεται ως χωριστό κράτος μέλος, γεγονός που το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ως ουσιώδη προσβολή του διεθνούς καθεστώτος του εν λόγω εδάφους.

75 Το Βασίλειο της Ισπανίας, με τις γραπτές παρατηρήσεις του ως προς τις συνέπειες που πρέπει να συναχθούν από την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, υποστηρίζει ότι πρέπει να προστεθεί μια τέταρτη προϋπόθεση στις τρεις που έθεσε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση, για να καθοριστεί αν η περιφερειακή αρχή αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς προς εκτίμηση των φορολογικών μέτρων που θεσπίζει η αρχή αυτή. Σύμφωνα με την τέταρτη αυτή προϋπόθεση, το επίμαχο φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό αν πλαισιώνεται από διάφορα κριτήρια εναρμονίσεως ανάλογα με τα κριτήρια που επιβάλλονται, δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, στα φορολογικά μέτρα που θεσπίζει το κράτος μέλος από το οποίο εξαρτάται η περιφερειακή αρχή και σκοπούν τη διαφύλαξη της ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, κεφαλαίων, αγαθών και υπηρεσιών και την αποφυγή της στρεβλώσεως της εσωτερικής αγοράς.

Β — *Εκτίμηση του Πρωτοδικείου*

76 Υπενθυμίζεται ότι οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου περί κρατικών ενισχύσεων έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ (προπαρατεθείσα στη σκέψη 15 ανωτέρω απόφαση Government of Gibraltar κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σκέψη 12). Επομένως, το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ αποτελεί το σημείο αφετηρίας της αναλύσεως του Πρωτοδικείου.

77 Το άρθρο αυτό απαγορεύει τις κρατικές ενισχύσεις «που μεταχειρίζονται ευνοϊκώς ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», ήτοι τις ενισχύσεις επιλεκτικής εφαρμογής (απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2005, σ. I-10901, σκέψη 94).

78 Όσον αφορά την εκτίμηση της προϋποθέσεως περί επιλεκτικού χαρακτήρα, ο οποίος αποτελεί συστατικό στοιχείο της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ επιβάλλει να εξακριβώνεται αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 41 της 29ης Απριλίου 2004, C-308/01, GIL Insurance κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-4777, σκέψη 68, και της 3ης Μαρτίου 2005, C-172/03, Heiser, Συλλογή 2005, σ. I-1627, σκέψη 40).

79 Η ίδια ανάλυση επιβάλλεται και όταν πρόκειται για μέτρο που έχει θεσπιστεί όχι από τον εθνικό νομοθέτη, αλλά από περιφερειακή αρχή, καθόσον μέτρο θεσπιζόμενο από οργανισμό τοπικής αυτοδιοικήσεως και όχι από την κεντρική κυβέρνηση μπορεί να αποτελεί ενίσχυση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ (απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 1987, 248/84, Γερμανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 4013, σκέψη 17).

80 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, προς τον σκοπό της εκτιμήσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου, πρέπει να εξεταστεί αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος, το εν λόγω μέτρο συνιστά πλεονέκτημα για ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση προς άλλες οι οποίες τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σημασία στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, καθόσον η ίδια η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς την «κανονική» φορολογία. Ο «κανονικός» φορολογικός συντελεστής είναι ο συντελεστής που ισχύει στη γεωγραφική ζώνη που αποτελεί το πλαίσιο αναφοράς (απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, σκέψη 56).

81 Εν προκειμένω, πρέπει να εξεταστεί αν το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς για την εκτίμηση της περιφερειακής επιλεκτικότητας της φορολογικής μεταρρυθμίσεως. Αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό σημαίνει κατ' ανάγκη ότι το έδαφος του Γιβραλτάρ αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς για την εκτίμηση της φορολογικής μεταρρυθμίσεως και αναιρεί κάθε συμπέρασμα περί της περιφερειακής επιλεκτικότητας της μεταρρυθμίσεως αυτής.

82 Από τις αιτιολογικές σκέψεις 104 και 125 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η Επιτροπή στηρίχθηκε σε δύο στοιχεία για να κρίνει ότι το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς για την εκτίμηση του περιφερειακού επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογικής μεταρρυθμίσεως: πρώτον, η Επιτροπή έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι το πλαίσιο αναφοράς μπορεί να είναι μόνον το πλαίσιο αναφοράς του εδάφους του οικείου κράτους μέλους λόγω της γενικής οικονομίας της Συνθήκης και των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων ειδικότερα και ο βαθμός αυτονομίας της περιφερειακής αρχής σε σχέση με την κεντρική κυβέρνηση δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του εν λόγω πλαισίου· δεύτερον, η Επιτροπή στήριξε το συμπέρασμά της στον ρόλο που διαδραματίζουν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου στον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ.

1. Περί της λυσιτέλειας του βαθμού αυτονομίας της περιφερειακής αρχής σε σχέση με την κεντρική κυβέρνηση του οικείου κράτους μέλους για τον καθορισμό του κατάλληλου πλαισίου αναφοράς

83 Όσον αφορά το πρώτο στοιχείο επί του οποίου η Επιτροπή στήριξε το συμπέρασμά της σχετικά με τον καθορισμό του εδάφους του Ηνωμένου Βασιλείου ως καταλλήλου πλαισίου αναφοράς εν προκειμένω (βλ. σκέψη 82 ανωτέρω), επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως αναγνώρισε η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της επί των συνεπειών που πρέπει να συναχθούν από την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, το Δικαστήριο έχει απορρίψει την ανάλυσή της με τις σκέψεις 57 και 58 της αποφάσεως αυτής ως εξής:

«57 Συναφώς, το πλαίσιο αναφοράς δεν καθορίζεται αναγκαστικά από τα εδαφικά όρια του οικείου κράτους μέλους και, επομένως, ένα μέτρο που παρέχει πλεονέκτημα εντός ενός μόνον τμήματος της επικράτειας δεν είναι, εξ αυτού του λόγου και μόνο, επιλεκτικό κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

58 Δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να τελεί μια περιφερειακή αρχή υπό νομικό και πραγματικό καθεστώς που να της παρέχει επαρκή αυτονομία έναντι της κεντρικής κυβερνήσεως κράτους μέλους, ώστε, με τα μέτρα που θεσπίζει, να είναι αυτή η αρχή, και όχι η κεντρική κυβέρνηση, εκείνη που διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή, ακριβώς το έδαφος στο οποίο η περιφερειακή αρχή που θεσπίζει το μέτρο ασκεί την αρμοδιότητά της, και όχι το εθνικό έδαφος στο σύνολό του, είναι εκείνο που αποτελεί το κατάλληλο πλαίσιο προκειμένου να εξεταστεί αν ένα μέτρο θεσπισθέν από μια τέτοια περιφερειακή αρχή ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις σε σχέση προς άλλες οι οποίες τελούν, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο μέτρο ή νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.»

84 Επομένως, αρκεί να εξεταστεί αν είναι βάσιμο το δεύτερο στοιχείο προς στήριξη του συμπεράσματος της Επιτροπής σχετικά με τον καθορισμό του Ηνωμένου Βασιλείου ως

πλαισίου αναφοράς, ήτοι ο ρόλος που διαδραματίζουν οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ (βλ. σκέψη 82 ανωτέρω).

2. Επί του ρόλου του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ, ως κριτηρίου καθορισμού του εν προκειμένω πλαισίου αναφοράς

α) Απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών

85 Με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω (σκέψη 65), το Δικαστήριο, όσον αφορά την περίπτωση στην οποία περιφερειακή ή τοπική αρχή θεσπίζει, στο πλαίσιο της ασκήσεως επαρκώς αυτόνομων εξουσιών έναντι της κεντρικής εξουσίας, έναν φορολογικό συντελεστή ο οποίος είναι χαμηλότερος από τον εθνικό συντελεστή και εφαρμόζεται αποκλειστικά στις επιχειρήσεις που λειτουργούν στα εδάφη που υπάγονται στη δικαιοδοσία της, διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«66 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, το κρίσιμο νομικό πλαίσιο προς εκτίμηση του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου θα μπορούσε να περιορίζεται στη συγκεκριμένη γεωγραφική ζώνη εφόσον η περιφερειακή αρχή, ιδίως λόγω του καθεστώτος που τη διέπει και των εξουσιών της, διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα εδάφη που υπάγονται στη δικαιοδοσία της.

67 Για να μπορεί μια απόφαση που έχει ληφθεί υπό παρόμοιες περιστάσεις να θεωρηθεί ως ληφθείσα στο πλαίσιο της ασκήσεως επαρκώς αυτόνομων εξουσιών, πρέπει καταρχάς, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών του, να έχει ληφθεί η απόφαση αυτή από μια περιφερειακή ή τοπική αρχή η οποία, από συνταγματικής απόψεως, να υπόκειται σε πολιτικό και διοικητικό καθεστώς διακρινόμενο από αυτό της κεντρικής κυβερνήσεως. Περαιτέρω, πρέπει να έχει ληφθεί χωρίς να έχει η κεντρική κυβέρνηση παρέμβει άμεσα προς καθορισμό του περιεχομένου της. Τέλος, οι οικονομικές συνέπειες της μειώσεως του εθνικού φορολογικού συντελεστή, η οποία ισχύει για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν στην εν λόγω περιφέρεια, δεν πρέπει να αντισταθμίζονται με μεταφορές πόρων ή επιδοτήσεις από άλλες περιφέρειες ή από την κεντρική κυβέρνηση.

68 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μια επαρκής όσον αφορά την εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων πολιτική και φορολογική αυτονομία έναντι της κεντρικής κυβερνήσεως προϋποθέτει, όπως υποστήριξε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ότι η περιφερειακή αρχή όχι μόνο διαθέτει αρμοδιότητα προς θέσπιση, στο έδαφος που υπάγεται στη δικαιοδοσία της, μέτρων μειώσεως του φορολογικού συντελεστή ανεξάρτητα από οποιαδήποτε σκέψη απτόμενη της συμπεριφοράς της κεντρικής κυβερνήσεως, αλλά, επιπλέον, ότι αποδέχεται τις πολιτικές και οικονομικές συνέπειες ενός τέτοιου μέτρου.»

86 Επομένως, εν προκειμένω, πρέπει να εξετασθεί αν η φορολογική μεταρρύθμιση πληροί τις τρεις προϋποθέσεις που τέθηκαν με τη σκέψη 67 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω. Έτσι, πρέπει, πρώτον, να εξετασθεί αν η φορολογική μεταρρύθμιση σχεδιάστηκε από μια περιφερειακή ή τοπική αρχή η οποία, από συνταγματικής απόψεως, υπόκειται σε πολιτικό και διοικητικό καθεστώς διακρινόμενο από αυτό της κεντρικής κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, δεύτερον, αν η φορολογική μεταρρύθμιση σχεδιάστηκε χωρίς η κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να έχει παρέμβει άμεσα προς καθορισμό του περιεχομένου της και, τρίτον, αν οι χρηματοοικονομικές συνέπειες της φορολογικής μεταρρυθμίσεως για το Γιβραλτάρ αντισταθμίζονται με μεταφορές πόρων ή επιδοτήσεις από άλλες περιφέρειες ή από την κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

87 Η άποψη της Επιτροπής ότι η σκέψη 66 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, περιλαμβάνει μια τέταρτη προϋπόθεση, διακρινόμενη των τριών προϋποθέσεων που απαριθμούνται στη σκέψη 67, ήτοι την προϋπόθεση η περιφερειακή αρχή να διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα εδάφη που υπάγονται στη δικαιοδοσία της, δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Συγκεκριμένα, η άποψη αυτή δεν βρίσκει κανένα έρεισμα ούτε στην απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, ούτε στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα L. A. Geelhoed στην υπόθεση αυτή (Συλλογή 2006, σ. I-7119, σημεία 54 και 55).

88 Ομοίως, το Πρωτοδικείο δεν μπορεί να δεχθεί την προβληθείσα από το Βασίλειο της Ισπανίας άποψη περί υπάρξεως τέταρτης προϋποθέσεως προστιθέμενης στις τρεις που έθεσε το Δικαστήριο με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, που αφορά την πλαισίωση του επιμάχου φορολογικού μέτρου με κριτήρια εναρμονίσεως, επιβεβλημένα από το κοινοτικό δίκαιο στα φορολογικά μέτρα που θεσπίζει το κράτος μέλος, από το οποίο εξαρτάται η επίμαχη περιφερειακή αρχή. Πέραν της αοριστίας της προϋποθέσεως αυτής, όσον αφορά τον προσδιορισμό και το περιεχόμενο των προβληθέντων κριτηρίων εναρμονίσεως, η άποψη αυτή δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στην απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, και, επομένως, πρέπει να απορριφθεί.

β) Επί της εφαρμογής της πρώτης και δεύτερης προϋποθέσεως που έχουν τεθεί με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών

89 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως αναγνωρίζουν οι κύριοι διάδικοι, οι αρμόδιες αρχές του Γιβραλτάρ που σχεδίασαν τη φορολογική μεταρρύθμιση διαθέτουν, από συνταγματικής απόψεως, πολιτικό και διοικητικό καθεστώς διακρινόμενο από το καθεστώς της κεντρικής κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και, επομένως, πληρούται η πρώτη αυτή προϋπόθεση.

90 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, πρέπει εν προκειμένω να εξετασθεί αν η φορολογική μεταρρύθμιση σχεδιάστηκε χωρίς η κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου να έχει παρέμβει άμεσα προς καθορισμό του περιεχομένου της.

91 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται, εφόσον, δυνάμει των άρθρων 33 και 34 του Συντάγματος του 1969, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει την εξουσία να παρεμβαίνει άμεσα, μέσω του Κυβερνήτη, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, θέματα που άπτονται της «χρηματοοικονομικής σταθερότητας», μεταξύ των οποίων πρέπει να εντάσσεται η φορολογία.

92 Όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι η νομοθετική εξουσία που διατηρεί το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ ουδέποτε ασκήθηκε στον φορολογικό τομέα, η Επιτροπή αντιτάσσει ότι η δεύτερη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, θέτει το ζήτημα αν οι κεντρικές αρχές του κράτους μέλους έχουν τη δυνατότητα παρέμβασης και αν παρεμβαίνουν στην πράξη.

93 Πρώτον, πρέπει να αναφερθεί ότι, όπως προκύπτει εν προκειμένω από τους φακέλους των υποθέσεων και από την προπαρατεθείσα στη σκέψη 15 ανωτέρω απόφαση Government of Gibraltar κατά Επιτροπής (σκέψη 53), η φορολογία των επιχειρήσεων ανήκει στην κατηγορία των συγκεκριμένων εσωτερικών υποθέσεων. Συνομολογείται ότι η εκτελεστική αρμοδιότητα για τις υποθέσεις αυτές ανήκει στο Υπουργικό Συμβούλιο του Γιβραλτάρ. Αυτό είναι αρμόδιο να καταρτίζει και να υποβάλει στη νομοθετική εξουσία του Γιβραλτάρ προς θέσπιση τα εφαρμοστέα στο έδαφος του Γιβραλτάρ φορολογικά μέτρα.

94 Δεύτερον, πρέπει να επισημανθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 32 του Συντάγματος του 1969, και υπό ορισμένες επιφυλάξεις, η νομοθετική εξουσία του Γιβραλτάρ είναι αρμόδια για τη θέσπιση νόμων «για την ειρήνη, τη δημόσια τάξη και τη χρηστή διοίκηση του Γιβραλτάρ». Συνομολογείται ότι στην αρμοδιότητα αυτή περιλαμβάνεται η θέσπιση φορολογικών μέτρων. Δυνάμει του άρθρου 33, παράγραφος 1, του Συντάγματος του 1969, η άσκηση της νομοθετικής εξουσίας αντανακλάται, κατ' αρχή, στην ψήφιση των νομοσχεδίων από το House of Assembly με τη συγκατάθεση της βασίλισσας ή του Κυβερνήτη επ' ονόματι της βασίλισσας. Συνομολογείται ότι τα μέλη

του House of Assembly εκλέγονται δημοκρατικώς από, και εκπροσωπούν μόνον, τον λαό του Γιβραλτάρ. Το άρθρο 33, παράγραφος 2, του Συντάγματος του 1969 προβλέπει επίσης τη δυνατότητα του Κυβερνήτη να αρνηθεί τη συγκατάθεσή του στα εν λόγω νομοσχέδια ή να επιφυλάξει την έγκριση ορισμένων νομοσχεδίων στη διακριτική ευχέρεια της βασίλισσας. Εξάλλου, το άρθρο 34, παράγραφος 2, του Συντάγματος του 1969 προβλέπει τη δυνατότητα του Κυβερνήτη να παρουσιάσει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, νομοσχέδια στο House of Assembly και να ψηφίσει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα εν λόγω σχέδια δίνοντας τη συγκατάθεσή του σε τομείς που εμπίπτουν σε συγκεκριμένες εσωτερικές υποθέσεις, και τούτο προς το συμφέρον της διατηρήσεως της χρηματοοικονομικής σταθερότητας του Γιβραλτάρ.

95 Τρίτον, από τους φακέλους των υποθέσεων προκύπτει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο διατηρεί σε τελευταίο βαθμό τη νομοθετική αρμοδιότητα στο Γιβραλτάρ, αλλά η εξουσία αυτή έχει ασκηθεί μόνον εξαιρετικώς και ουδέποτε στον φορολογικό τομέα. Καμία φορολογική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν εφαρμόζεται και ουδέποτε εφαρμόστηκε στο Γιβραλτάρ.

96 Τέλος, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι, εν προκειμένω, η φορολογική μεταρρύθμιση του Γιβραλτάρ σχεδιάστηκε από τις αρχές του Γιβραλτάρ χωρίς την παρέμβαση των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου.

97 Πρέπει να θεωρηθεί ότι οι χορηγηθείσες στον Κυβερνήτη εξουσίες με τα άρθρα 33 και 34 του Συντάγματος του 1969, οι οποίες, εξάλλου, ουδέποτε ασκήθηκαν στον φορολογικό τομέα, δεν αποδεικνύουν ότι η «κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου μπορεί να παρεμβαίνει «άμεσα»» επί του περιεχομένου της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, υπό την έννοια της δεύτερης προϋποθέσεως της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω. Παρά το γεγονός ότι ο Κυβερνήτης διορίζεται από τη βασίλισσα —η οποία ενεργεί ως βασίλισσα του Γιβραλτάρ— και ο Κυβερνήτης είναι ο εκπρόσωπός της στο Γιβραλτάρ (άρθρο 18 του Συντάγματος του 1969), από τους φακέλους των υποθέσεων δεν προκύπτει ότι ο Κυβερνήτης του Γιβραλτάρ μπορεί να εξομοιωθεί με την κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η ικανότητα παρέμβασής του στη νομοθετική διαδικασία του Γιβραλτάρ μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «άμεση παρέμβαση» της «κεντρικής

κυβερνήσεως» του Ηνωμένου Βασιλείου υπό την έννοια της σκέψης 67 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

98 Επιπλέον, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η νομοθετική εξουσία που διατηρεί το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ και οι διάφορες εξουσίες συμμετοχής στη νομοθετική διαδικασία που χορηγούνται στον Κυβερνήτη του Γιβραλτάρ από το Σύνταγμα του 1969 πρέπει να ερμηνευθούν υπό το πρίσμα του καθεστώτος του Γιβραλτάρ ως αποικίας ή «μη αυτόνομου εδάφους», από απόψεως του κεφαλαίου XI, άρθρο 73, του χάρτη των Ηνωμένων Εθνών, του οποίου τις εξωτερικές σχέσεις διασφαλίζει το Ηνωμένο Βασίλειο ως «διοικούσα αρχή» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Οι υποχρεώσεις του Ηνωμένου Βασιλείου ως διοικούσας αρχής έναντι του Γιβραλτάρ εξηγούνται ρητώς στο προαναφερθέν άρθρο 73, που προβλέπει τα εξής στο κρίσιμο για την υπόθεση απόσπασμα:

«Τα μέλη των Ηνωμένων Εθνών, που έχουν ή αναλαμβάνουν την ευθύνη να διοικούν περιοχές που οι λαοί τους δεν έχουν ακόμη επιτύχει πλήρη αυτοδιοίκηση, αναγνωρίζουν την αρχή ότι προέχουν τα συμφέροντα των κατοίκων αυτών των περιοχών και δέχονται ως ιερή αποστολή την υποχρέωση να προωθήσουν όσο γίνεται περισσότερο, μέσα στο σύστημα της διεθνούς ειρήνης και ασφάλειας που καθιερώνεται με το Χάρτη αυτόν, την ευημερία των κατοίκων αυτών των περιοχών, και γι' αυτόν το σκοπό:

α) να εξασφαλίζουν, με τον οφειλόμενο σεβασμό για το πολιτισμό των λαών αυτών, την πολιτική, οικονομική και κοινωνική τους πρόοδο, καθώς και τη μορφωτική τους ανάπτυξη, τη δίκαιη μεταχείρισή τους και την προστασία τους από καταχρήσεις της εξουσίας·

β) να αναπτύσσουν την ικανότητά τους για αυτοδιοίκηση, να λαβαίνουν υπόψη τους πολιτικούς πόθους των λαών και να τους βοηθούν στην προοδευτική ανάπτυξη των ελεύθερων πολιτικών θεσμών τους, σύμφωνα με τις ειδικές συνθήκες που επικρατούν σε κάθε περιοχή και στον πληθυσμό της και με τα ποικίλα στάδια αναπτύξεώς τους·

[…]»

99 Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, η νομοθετική εξουσία που διατηρεί το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ και οι διάφορες εξουσίες που χορηγούνται στον Κυβερνήτη πρέπει να ερμηνευθούν ως μέσα βάσει των οποίων το Ηνωμένο Βασίλειο αναλαμβάνει τις ευθύνες του έναντι του πληθυσμού του Γιβραλτάρ και εκτελεί τις υποχρεώσεις του από το διεθνές δίκαιο, και όχι υπό την έννοια ότι χορηγείται στο Ηνωμένο Βασίλειο δυνατότητα άμεσης παρέμβασης στο περιεχόμενο φορολογικού μέτρου θεσπιζόμενου από τις αρχές του Γιβραλτάρ, και κατά μείζονα λόγο διότι η εξουσία που διατηρεί το Ηνωμένο Βασίλειο ουδέποτε ασκήθηκε σε φορολογικά θέματα.

100 Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι, εν προκειμένω, πληρούται η δεύτερη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

γ) Επί της εφαρμογής της τρίτης προϋποθέσεως της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών

101 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, πρέπει, εν προκειμένω, να εξετασθεί αν οι ενδεχόμενες χρηματοοικονομικές συνέπειες για το Γιβραλτάρ από τη φορολογική μεταρρύθμιση αντισταθμίζονται με μεταφορές πόρων ή με επιδοτήσεις από άλλες περιφέρειες ή από την κεντρική κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

102 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η προϋπόθεση αυτή σημαίνει ότι δεν υπάρχει καν το ενδεχόμενο να διατεθεί στην περιφερειακή αρχή καμία ενίσχυση προς αντιστάθμιση των αποτελεσμάτων των αποφάσεων που λαμβάνει η εν λόγω αρχή σε φορολογικά θέματα. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή αμφισβητεί ότι η προϋπόθεση αυτή απαιτεί την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ, αφενός, κάθε περιφερειακού μέτρου φορολογικής μειώσεως και κάθε επιδοτήσεως από την κεντρική κυβέρνηση ή άλλη περιφέρεια,

αφετέρου. Σύμφωνα με την Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή δεν συνάδει με την προβαλλόμενη τέταρτη προϋπόθεση, ότι η περιφερειακή αρχή πρέπει να διαδραματίζει ουσιώδη ρόλο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός του. Συγκεκριμένα, για να εκτιμηθεί αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι πηγές χρηματοδοτήσεως από την κεντρική κυβέρνηση, δεδομένου ότι το χρήμα είναι αναλώσιμο και μια χρηματική καταβολή που απαλλάσσει το Γιβραλτάρ από μια δημόσια δαπάνη του δίνει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει περισσότερα χρήματα για άλλο σχέδιο ή να μειώσει τους φόρους. Υπό το πρίσμα της ερμηνείας αυτής, η Επιτροπή αμφισβητεί ότι πληρούται εν προκειμένω η τρίτη προϋπόθεση, λόγω των προβαλλομένων χρηματοδοτικών ενισχύσεων που χορήγησε το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ.

103 Συναφώς, η Επιτροπή επικαλείται, μεταξύ άλλων, τη χρηματοδότηση από το Ηνωμένο Βασίλειο ενός ταμείου κοινωνικής ασφαλίσεως του Γιβραλτάρ, για να μπορέσει το Γιβραλτάρ να καταβάλει τις συντάξεις στους Ισπανούς υπηκόους που κατοικούν σήμερα στην Ισπανία και εργάστηκαν στο Γιβραλτάρ προτού οι ισπανικές αρχές αποφασίσουν να κλείσουν τα σύνορα μεταξύ Ισπανίας και Γιβραλτάρ το 1969. Περαιτέρω, η Επιτροπή επικαλείται τις αναπτυξιακές ενισχύσεις που χορήγησε το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ με διάφορες ευκαιρίες μετά την προσχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου στην Κοινότητα, τη χρηματοδότηση από το Ηνωμένο Βασίλειο ενός καθεστώτος παροχής κεφαλαίου επιχειρηματικού κινδύνου στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο και στο Γιβραλτάρ και την επιχορήγηση της εκμεταλλεύσεως του αεροδρομίου του Γιβραλτάρ από το Υπουργείο Άμυνας του Ηνωμένου Βασιλείου.

104 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

105 Συναφώς, υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι η άποψη περί υπάρξεως τέταρτης προϋποθέσεως της σκέψης 66 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, δεν είναι βάσιμη (βλ. σκέψη 87 ανωτέρω). Επομένως, κακώς την επικαλείται η Επιτροπή για να στηρίξει την επιχειρηματολογία της.

106 Στη συνέχεια, επισημαίνεται ότι η χρήση από το Δικαστήριο του ρήματος «αντισταθμίζονται» στη σκέψη 67 της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, σημαίνει την ανάγκη υπάρξεως σχέσης αιτίου-αιτιατού μεταξύ του επίμαχου φορολογικού μέτρου που θέσπισε η περιφερειακή αρχή και της χρηματοδοτικής ενισχύσεως από άλλες περιφέρειες ή από την κεντρική κυβέρνηση του οικείου κράτους μέλους. Η προτεινόμενη από την Επιτροπή ερμηνεία καθιστά την τρίτη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, νεκρό γράμμα, εφόσον είναι δυσχερέστατο να νοηθεί περιφερειακή αρχή, μη λαμβάνουσα καμία χρηματοδοτική ενίσχυση, υπό οποιανδήποτε μορφή, από την κεντρική κυβέρνηση.

107 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι χρηματοδοτικές ενισχύσεις από το Ηνωμένο Βασίλειο προς το Γιβραλτάρ, τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή, συνδέονται με συγκεκριμένες περιστάσεις και δεν παρουσιάζουν καμία σχέση αιτίου-αιτιατού με τη φορολογική μεταρρύθμιση.

108 Συγκεκριμένα, πρώτον, όπως προκύπτει από τους φακέλους των υποθέσεων, η χρηματοδότηση από το Ηνωμένο Βασίλειο από το 1985 του ταμείου κοινωνικής ασφαλίσεως του Γιβραλτάρ αφορά την καταβολή των συντάξεων των Ισπανών υπηκόων που εργάστηκαν στο Γιβραλτάρ προτού οι ισπανικές αρχές κλείσουν τα σύνορα μεταξύ Ισπανίας και Γιβραλτάρ κατά τη χρονική περίοδο μεταξύ 1969 και 1985.

109 Δεύτερον, όπως προκύπτει από το έγγραφο που επικαλείται η Επιτροπή προς στήριξη του ισχυρισμού της, οι αναπτυξιακές ενισχύσεις που χορήγησε το Ηνωμένο Βασίλειο στο Γιβραλτάρ αφορούν τη χρονική περίοδο μεταξύ 1978 και 1986 και αφορούν σχέδια σχετικά με την ανάπτυξη της υποδομής στο Γιβραλτάρ, την εκπαίδευση και την κατοικία.

110 Τρίτον, όπως προκύπτει από την απόφαση της Επιτροπής, της 4ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με ταμείο κεφαλαίου επιχειρηματικού κινδύνου και δανείων για τις ΜΜΕ (ενίσχυση Ν 620/2002, ΕΕ C 110, σ. 14), η χρηματοδότηση από το Ηνωμένο Βασίλειο καθεστώτος παροχής κεφαλαίου επιχειρηματικού κινδύνου στις ΜΜΕ που είναι

εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο και στο Γιβραλτάρ, η οποία κοινοποιήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο στις 11 Σεπτεμβρίου 2002, χορηγεί πλεονεκτήματα στις προαναφερθείσες ΜΜΕ και τους ενδιαφερόμενους επενδυτές.

111 Τέλος, όσον αφορά την επιδότηση της εκμεταλλεύσεως του αεροδρομίου του Γιβραλτάρ, οι προσφεύγοντες υποστήριξαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να αντικρουστούν από την Επιτροπή, ότι το αεροδρόμιο αυτό κτίστηκε από τον στρατό του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τη διάρκεια του δευτέρου παγκοσμίου πολέμου και ήταν πάντοτε στρατιωτικό αεροδρόμιο του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο έχει επίσης τεθεί στη διάθεση των πολιτών.

112 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων και εφόσον η Επιτροπή δεν προσκόμισε αποδείξεις περί του αντιθέτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι καμία από τις προαναφερθείσες χρηματοδοτήσεις δεν χρησιμεύει ως αντιστάθμισμα των ενδεχόμενων χρηματοοικονομικών συνεπειών που συνεπάγεται η φορολογική μεταρρύθμιση για το Γιβραλτάρ, υπό την έννοια της τρίτης προϋποθέσεως της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

113 Κατά συνέπεια, εφόσον δεν υπάρχουν στοιχεία δυνάμενα να αναιρέσουν τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων ότι το Γιβραλτάρ δεν λαμβάνει καμία χρηματοδοτική ενίσχυση από το Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία να αντισταθμίζει τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι, εν προκειμένω, πληρούται η τρίτη προϋπόθεση της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω.

114 Εφόσον πληρούνται οι τρεις προϋποθέσεις της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο ρόλος που διαδραματίζει το Ηνωμένο Βασίλειο κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις στο

Γιβραλτάρ δεν αρκεί για να θεωρηθεί ότι το έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου αποτελεί το κατάλληλο, εν προκειμένω, πλαίσιο αναφοράς. Έτσι, δεν είναι βάσιμο ούτε το δεύτερο στοιχείο προς στήριξη του συμπεράσματος της Επιτροπής σχετικά με τον καθορισμό του εδάφους του Ηνωμένου Βασιλείου ως πλαισίου αναφοράς (βλ. σκέψη 84 ανωτέρω).

115 Υπό τις συνθήκες αυτές, συνάγεται ότι το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς αντιστοιχεί αποκλειστικά στα γεωγραφικά όρια του εδάφους του Γιβραλτάρ, χωρίς να χρειάζεται να εξετασθούν τα επιχειρήματα των προσφευγόντων σχετικά με το ερώτημα αν το Γιβραλτάρ ανήκει στο Ηνωμένο Βασίλειο και με την ανυπαρξία κοινού φορολογικού συστήματος μεταξύ Γιβραλτάρ και Ηνωμένου Βασιλείου. Η οριοθέτηση αυτή του πλαισίου αναφοράς σημαίνει ότι δεν μπορεί να γίνει καμία σύγκριση μεταξύ του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ και του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να αποδειχθεί ότι υπάρχει επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των πρώτων.

116 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το συμπέρασμα της Επιτροπής στην προσβαλλομένη απόφαση, σχετικά με την περιφερειακή επιλεκτικότητα της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, ενέχει νομική πλάνη και σφάλμα εκτιμήσεως.

117 Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος ακυρώσεως πρέπει να γίνει δεκτός.

II — *Επί του δευτέρου λόγου, που αντλείται από νομική πλάνη και σφάλμα εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας*

A — *Επιχειρήματα των διαδίκων*

118 Οι προσφεύγοντες αμφισβητούν τη νομιμότητα των συμπερασμάτων της Επιτροπής στην προσβαλλομένη απόφαση σχετικά με την ουσιαστική επιλεκτικότητα των τριών πτυχών του φορολογικού συστήματος που τίθεται σε εφαρμογή με τη μεταρρύθμιση, ήτοι, πρώτον, την προϋπόθεση υπάρξεως κερδών για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων (αιτιολογικές σκέψεις 128 έως 133 της προσβαλλομένης αποφάσεως)☒δεύτερον, το ανώτατο όριο του 15 % για την επιβολή φόρου μισθωτών υπηρεσιών και φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων (αιτιολογικές σκέψεις 134 έως 141 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και, τρίτον, τη φύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων (αιτιολογικές σκέψεις 142 έως 144 και 150 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

119 Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ θεωρεί ότι οι τρεις προαναφερθείσες επίμαχες πτυχές της μεταρρυθμίσεως είναι γενικής εφαρμογής στο Γιβραλτάρ και δεν ευνοούν συγκεκριμένες επιχειρήσεις και την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων. Σύμφωνα με την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, η μεταρρύθμιση συνιστά ένα πλήρες φορολογικό καθεστώς, με βάση τα κριτήρια της εργασίας και της χρησιμοποιήσεως κτιριακών εγκαταστάσεων, και δεν αποτελεί παρέκκλιση από κάποιο φορολογικό καθεστώς βάσει των κερδών. Η Επιτροπή δεν προσδιόρισε το σημείο αναφοράς σε σχέση με το οποίο η μεταρρύθμιση χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα. Η Επιτροπή δεν διέκρινε και αλλοίωσε τα δύο στοιχεία της μεταρρυθμίσεως, ήτοι τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, αφενός, και το ανώτατο όριο του 15 %, αφετέρου, θεωρώντας το ένα στοιχείο ως τον γενικό κανόνα και το έτερο ως εξαίρεση του γενικού αυτού κανόνα ή αντιστρόφως, και θεωρώντας ότι δεν είναι δύο ισότιμα στοιχεία για τη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού που πρότεινε το Γιβραλτάρ. Συναφώς, το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα της μεταρρυθμίσεως, το γενεσιουργό γεγονός της επιβολής του φόρου είναι η επικερδής πρόσληψη ενός μισθωτού ή η επικερδής χρήση ενός ακινήτου.

120 Οι προσφεύγοντες αμφισβητούν τον επιλεκτικό χαρακτήρα της προϋποθέσεως υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων από ουσιαστικής απόψεως, υποστηρίζοντας ότι οι εταιρίες που δεν πραγματοποιούν κέρδη δεν απαλλάσσονται από καμιά φορολογική επιβάρυνση την οποία θα υφίσταντο κανονικώς. Η προϋπόθεση υπάρξεως κέρδους δεν αποτελεί απαλλαγή ή παρέκκλιση από το κοινό σύστημα φορολογίας και, επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιλεκτική.

121 Περαιτέρω, οι προσφεύγοντες προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν προσδιόρισε τους ωφελουμένους από το επίμαχο φορολογικό μέτρο σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Εν προκειμένω, οι εταιρίες που επωφελούνται από την προϋπόθεση υπάρξεως κερδών, ήτοι οι εταιρίες που δεν πραγματοποιούν κέρδη κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους, μπορούν να προσδιοριστούν μόνο σε σχέση με τις προσωρινές περιστάσεις που αντιμετωπίζουν ή σε σχέση με τις παρούσες αποδόσεις τους, γεγονός που δημιουργεί μια μεταβλητή ομάδα εταιριών δυνάμενη να αλλάζει ουσιαστικώς από το ένα έτος στο άλλο. Ωστόσο, η νομολογία απαιτεί να ευνοείται μια αρκούντως προσδιορίσιμη και προβλέψιμη ομάδα εταιριών από γενικό φορολογικό μέτρο όπως από την προϋπόθεση υπάρξεως κερδών, προκειμένου το μέτρο αυτό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

122 Επικουρικώς, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία της φορολογικής μεταρρυθμίσεως και δεν εμπίπτει, επομένως, στον χαρακτηρισμό της κρατικής ενίσχυσης. Ειδικότερα, η φορολογική μεταρρύθμιση στηρίζεται στην αρχή ότι ο φόρος πρέπει να καταβάλλεται επί των εισοδημάτων και όχι επί του εταιρικού κεφαλαίου. Η φορολόγηση εταιριών που δεν έχουν κέρδη καταλήγει στη φορολόγηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, αντιθέτως προς τη βασική αρχή της φορολογικής μεταρρυθμίσεως.

123 Οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών που ισχύει για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων δεν είναι επιλεκτικό, διότι δεν ευνοεί ούτε συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, ούτε την παραγωγή ορισμένων κατηγοριών προϊόντων. Το ανώτατο αυτό όριο ισχύει γενικώς για όλες τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ. Συναφώς, είναι αδύνατο να προβλεφθεί εκ των προτέρων αν ορισμένες επιχειρήσεις θα επωφεληθούν του ανωτάτου αυτού ορίου και, σε καταφατική περίπτωση, ποιες επιχειρήσεις. Το

ανώτατο αυτό όριο αποτελεί μέρος του κοινού φορολογικού καθεστώτος όπως η απασχόληση εργαζομένων και η χρησιμοποίηση κτιριακών εγκαταστάσεων και δεν αποτελεί παρέκκλιση από το καθεστώς αυτό.

124 Επικουρικώς, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του συστήματος. Συγκεκριμένα, θεωρούν το ανώτατο αυτό όριο ως συντελεστή μείωσης του συστήματος της φορολογικής μεταρρυθμίσεως και υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν έπρεπε να χαρακτηρίσει ως κρατική ενίσχυση τη φοροαπαλλαγή που αφορά το ποσό του φόρου που υπερβαίνει το ανώτατο αυτό όριο. Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ δικαιολογεί επίσης τη θέσπιση του ανωτάτου αυτού ορίου από την ανάγκη αποφυγής υπερφορολογήσεως των εταιριών που μπορεί να επιφέρουν οι απολύσεις και η αστάθεια κατά τις κυκλικές περιόδους διακυμάνσεως της αγοράς ή υφέσεως.

125 Τέλος, όσον αφορά τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή, επικρίνοντας την επιλογή των φορολογικών βάσεων από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, δηλαδή το εργατικό δυναμικό και τη χρησιμοποίηση κτιριακών εγκαταστάσεων, αμφισβητεί στην πραγματικότητα την ίδια τη φύση του γενικού φορολογικού συστήματος που σχεδίαζε η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, θίγοντας με τον τρόπο αυτό τα προνόμια των κρατών μελών όσον αφορά τον σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής που τους αρμόζει καλύτερα. Το γεγονός ότι δεν φορολογούνται οι εταιρίες που δεν απασχολούν εργαζομένους και δεν χρησιμοποιούν κτιριακές εγκαταστάσεις στο Γιβραλτάρ δεν συνιστά παρέκκλιση από τον «κανονικό» φόρο· η κατάσταση αυτή απορρέει απλώς από τη φύση του γενικού φορολογικού συστήματος του Γιβραλτάρ.

126 Σύμφωνα με τους προσφεύγοντες, από την προσβαλλομένη απόφαση προκύπτει ότι, σύμφωνα με την Επιτροπή, η μόνη μέθοδος φορολογήσεως των εταιριών που μπορεί εγκύρως να θεωρηθεί γενικής εφαρμογής είναι ένα σύστημα στηριζόμενο στη φορολογία των κερδών των εταιριών. Η Επιτροπή θέλησε προφανώς να θεσπίσει ένα «κανονικό» καθεστώς φορολογίας από κοινοτικής απόψεως, ήτοι καθεστώς βάσει της φορολογίας των κερδών, οπότε κρίνει ότι κάθε απόκλιση από το καθεστώς αυτό δύναται να θεωρηθεί ως κρατική ενίσχυση. Η εν λόγω προσέγγιση της Επιτροπής

καθιστά χιμαιρική την εξουσία των κρατών μελών στον φορολογικό τομέα και ενέχει νομική πλάνη και μη τήρηση της υποχρεώσεως αιτιολογήσεως.

127 Επικουρικώς, οι προσφεύγοντες προβάλλουν ότι η χρησιμοποίηση εργατικού δυναμικού και κτιριακών εγκαταστάσεων ως φορολογικών βάσεων δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος που προτίθεται να θεσπίσει η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ. Συναφώς, το Ηνωμένο Βασίλειο τονίζει την ανάγκη του Γιβραλτάρ να θεσπίσει έναν απλό και εύκολα εισπράξιμο φόρο από φορολογικές αρχές με περιορισμένες εξουσίες, ενώ η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ προβάλλει τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της οικονομίας του Γιβραλτάρ, ήτοι τους περιορισμένους πόρους στον τομέα ευρέσεως εργαζομένων, ουσιαστική εξάρτηση από εργαζομένους που διακινούνται καθημερινώς από την Ισπανία και περιορισμένη εδαφικώς έκταση.

128 Εισαγωγικώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η, ενδεχομένως ευρεία, εφαρμογή του κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας, όπως περιλαμβάνεται στην προσβαλλομένη απόφαση, δικαιολογείται υπό το πρίσμα της νομολογίας, από την οποία προκύπτει ότι μέτρα που είναι προφανώς προσιτά σε όλους τους επιχειρηματίες συγκεκριμένης επικράτειας έχουν, παρ' όλ' αυτά επιλεκτικό χαρακτήρα ευνοώντας de facto ορισμένους από τους επιχειρηματίες αυτούς ή συγκεκριμένη κατηγορία τους. Η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης, από απόψεως νομολογίας, τη φερομένη ανάγκη προσδιορισμού με τρόπο επακριβή και προβλέψιμο τους ωφελουμένους από τη φορολογική μεταρρύθμιση.

129 Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα της προϋποθέσεως υπάρξεως κερδών και του ανωτάτου ορίου του 15 % επί των κερδών, η Επιτροπή αμφισβητεί το επιχείρημα των προσφευγόντων ότι προσέδωσε στο ένα από τα στοιχεία της φορολογικής μεταρρυθμίσεως μεγαλύτερη σημασία απ' ό,τι στο άλλο. Αντιθέτως, η Επιτροπή θεωρεί ότι η μεταρρύθμιση αυτή δημιουργεί ένα υβριδικό σύστημα υπό την έννοια ότι τα κέρδη μιας εταιρίας αποτελεί ουσιώδες στοιχείο για την εφαρμογή αυτού που προφανώς αποτελεί φόρο μισθωτών υπηρεσιών και φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων.

130 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι κάθε στοιχείο του συστήματος αυτού έχει ως αποτέλεσμα την κατάργηση, για ορισμένες επιχειρήσεις, της επιβολής του φόρου που γεννάται κανονικώς από το άλλο στοιχείο. Ειδικότερα, μια εταιρία δύναται να είναι λίαν κερδοφόρα, αλλά, εάν λάβει τη μορφή αυτού που προσδιορίζεται σήμερα με την ονομασία «απαλλασσόμενη εταιρία», δεν θα χρειάζεται ούτε κτιριακές εγκαταστάσεις ούτε εργαζομένους και, επομένως, στην πράξη απαλλάσσεται της φορολογίας. Αντιστρόφως, μια εταιρία δύναται να απασχολεί εργαζομένους και να χρησιμοποιεί κτιριακές εγκαταστάσεις, αλλά, εάν δεν έχει κέρδη, η φορολογική μεταρρύθμιση της δίνει επίσης τη δυνατότητα να μην καταβάλει φόρους.

131 Ο υβριδικός χαρακτήρας της φορολογικής μεταρρυθμίσεως καθιστά δυσδιάκριτη τη φύση και τη γενική οικονομία της. Αν, σύμφωνα με την άποψη των προσφευγόντων, το εργατικό δυναμικό και οι κτιριακές εγκαταστάσεις είναι δύο συντελεστές της παραγωγής που είναι σπάνιοι στο Γιβραλτάρ, συνάγεται ότι οι περιορισμένοι αυτοί πόροι πρέπει να φορολογηθούν χωρίς απαλλαγές ή κατώτατα όρια, ούτως ώστε να διασφαλιστεί ότι οι πόροι αυτοί θα χρησιμοποιούνται με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Σύμφωνα με αυτή την προβαλλόμενη λογική της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή οποιασδήποτε φορολογίας και η προϋπόθεση του ανωτάτου ορίου του 15 % επί των κερδών δεν γίνονται αντιληπτές και, επομένως, ο επιλεκτικός χαρακτήρας των δύο αυτών πτυχών της φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση και τη γενική οικονομία της εν λόγω μεταρρυθμίσεως.

132 Η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης το ότι το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών μπορεί να δικαιολογηθεί ως τεχνικής φύσης προσαρμογή με σκοπό να διασφαλιστεί η σταδιακή μείωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών ή του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων.

133 Εξάλλου, η Επιτροπή αμφισβητεί τη φερομένη ανάγκη επιβολής φόρου επί του εισοδήματος και όχι επί του κεφαλαίου της εταιρίας και τη φερομένη ανάγκη ότι το επίπεδο της φορολογίας δεν πρέπει να βαίνει πέραν αυτού που ο φορολογούμενος συναινεί να καταβάλει.

134 Όσον αφορά τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο, η Επιτροπή εκφράζει την αδυναμία της να αντιληφθεί τον λόγο για τον οποίο η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ δέχθηκε τη λύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων μέχρι του ανωτάτου ορίου του 15 % επί των κερδών. Οι φόροι αυτοί έχουν από τη φύση τους περιορισμένη έκταση και η ικανότητά τους να συνεισφέρουν στα φορολογικά έσοδα που προέρχονται από τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ περιορίζονται περισσότερο με τον κανόνα του 15 %.

135 Όσον αφορά τον δεύτερο δικαιολογητικό λόγο, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι επιβεβλημένες στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων δυσχέρειες, που οφείλονται στα όρια μέχρι των οποίων οι φορολογούμενοι συμφωνούν να καταβάλουν τον φόρο, αμβλύνονται με τη διακύμανση του επιπέδου της φορολογίας. Μολονότι το ποσό των 3 000 GBP ετησίως ανά εργαζόμενο θεωρείται ως επίπεδο προσαρμοσμένο σε φόρο στη σπάνια πηγή που αποτελεί το εργατικό δυναμικό στο Γιβραλτάρ, κανένα στοιχείο στην κοινοποίηση της φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν εξηγεί για ποιο λόγο εργοδότης που χρησιμοποιεί αναποτελεσματικά το εργατικό δυναμικό πρέπει να ευνοείται από την πραγματική απαλλαγή από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών με αντάλλαγμα τον φόρο 15 % επί των κερδών.

136 Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα της φύσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, η Επιτροπή παρατηρεί ότι το επιχείρημα ότι επιδιώκει να προσβάλει τη φύση του φορολογικού καθεστώτος που επιθυμεί να εφαρμόσει η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ εγείρει απλώς το θεμελιώδες ζήτημα της υπό κρίση υποθέσεως, το οποίο έγκειται στο αν η φορολογική μεταρρύθμιση αποτελεί πράγματι γενικό καθεστώς φορολογίας. Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με την προσβαλλομένη απόφαση, η φύση της φορολογικής μεταρρυθμίσεως είναι ουσιαστικώς επιλεκτική, διότι χρησιμοποιεί τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων ως βάσεις του φόρου εταιριών σε οικονομία όπως αυτή του Γιβραλτάρ, η οποία περιλαμβάνει σημαντικό εξωχώριο τομέα αποτελούμενο από εταιρίες στερούμενες εργαζομένων και κτιριακών εγκαταστάσεων.

137 Δεν είναι ακριβές να θεωρηθεί ότι τέτοιες εταιρίες προσδιορίζονται μόνο λόγω προσωρινών συνθηκών ή τυχαίων συγκυριακών περιστάσεων. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αν, κατόπιν της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, το καθεστώς της απαλλασσόμενης εταιρίας πρόκειται να εξαφανιστεί, η μεταρρύθμιση αυτή διατηρεί τα ίδια χαρακτηριστικά που καθιστούν σήμερα ελκυστική τη σύσταση μιας απαλλασσόμενης

εταιρίας. Σύμφωνα με την Επιτροπή, η κατάσταση των εταιριών οι οποίες, από τη φύση τους, λειτουργούν χωρίς φυσική παρουσία και χωρίς εργαζομένους, δεν είναι καθόλου προσωρινή.

138 Περαιτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι τα πλεονεκτήματα του καθεστώτος δεν είναι πράγματι προσιτά σε όλες τις επιχειρήσεις κατά τον ίδιο τρόπο και αμφισβητεί τη δικαιολογία που αντλείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του συστήματος. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι δεν μπόρεσε να εξετάσει την προβαλλόμενη δικαιολογία στην προσβαλλομένη απόφαση, διότι, με την απόφαση αυτή, διαπιστώθηκε ότι ήταν αδύνατο να αποκαλυφθεί η ύπαρξη γενικού συστήματος λαμβανομένης υπόψη της υβριδικής φύσης της φορολογικής μεταρρυθμίσεως. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η δυνατότητα δικαιολογήσεως της μεταρρυθμίσεως ως εκ της φύσεως και της γενικής οικονομίας της προσκρούει στο γεγονός ότι η μεταρρύθμιση καταλήγει στον καθορισμό διαφορετικών φορολογικών συντελεστών για τα διάφορα είδη επιχειρήσεων. Η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλαν οι προσφεύγοντες υπέρ της δικαιολογίας αυτής και καταλήγει ότι κανένα στοιχείο της φύσης και της γενικής οικονομίας της φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν δικαιολογεί την επιλεκτική μη επιβολή του φόρου εταιριών σε τόσες πολλές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ.

139 Το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει τη θέση της Επιτροπής ότι η προτεινόμενη από το Γιβραλτάρ μεταρρύθμιση είναι ουσιαστικώς επιλεκτική. Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί, κατ' ουσίαν, επιλεκτικό το γεγονός ότι τα διάφορα χαρακτηριστικά στοιχεία της φορολογικής μεταρρυθμίσεως δεν έχουν κατά τον ίδιο τρόπο εφαρμογή σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας, πράγμα το οποίο συνεπάγεται ότι ορισμένοι τομείς, οι οποίοι δύνανται a priori να προσδιορισθούν, υπόκεινται σε χαμηλότερους γενικούς φορολογικούς συντελεστές απ' ό,τι άλλοι.

140 Το Βασίλειο της Ισπανίας προβάλλει επίσης ότι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών είναι στοιχείο εξωγενές προς τη φύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, γεγονός το οποίο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση αυτή σκοπεί να εισαγάγει στοιχείο ουσιαστικής επιλεκτικότητας στο προτεινόμενο από το Γιβραλτάρ φορολογικό σύστημα. Το Βασίλειο της Ισπανίας αμφισβητεί επίσης τη δικαιολογία του προβαλλομένου επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογικής μεταρρυθμίσεως ως εκ της φύσεως και της οικονομίας του συστήματος.

Β — *Εκτίμηση του Πρωτοδικείου*

141 Όσον αφορά την εκτίμηση της προϋποθέσεως περί επιλεκτικότητας του πλεονεκτήματος που χορηγείται με το επίμαχο φορολογικό μέτρο, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ επιβάλλει να εξακριβώνεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ. παρατιθέμενη στη σκέψη 78 νομολογία).

142 Ο δικαστικός έλεγχος επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής συναφώς είναι, κατ' αρχήν, πλήρης έλεγχος, δεδομένου ότι η έννοια της κρατικής ενισχύσεως, όπως καθορίζεται στη Συνθήκη και της οποίας συστατικό στοιχείο αποτελεί η προϋπόθεση της επιλεκτικότητας, έχει νομικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων (βλ., συναφώς, απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Μαΐου 2000, C-83/98 P, Γαλλία κατά Ladbroke Racing και Επιτροπής, Συλλογή 2000, σ. I-3271, σκέψη 25 αποφάσεις του Πρωτοδικείου της 12ης Δεκεμβρίου 2000, Τ-296/97, Alitalia κατά Επιτροπής, Συλλογή 2000, σ. II-3871, σκέψη 95, και της 17ης Οκτωβρίου 2002, Τ-98/00, Linde κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. II-3961, σκέψη 40).

143 Ωστόσο, όπως αναφέρει η Επιτροπή στο σημείο 16 της ανακοινώσεως σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων, ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού εκ μέρους της Επιτροπής προϋποθέτει κατ' ανάγκη, πρώτον, τον εκ των προτέρων προσδιορισμό και την εξέταση εκ μέρους της του κοινού ή «κανονικού» φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στη γεωγραφική ζώνη που αποτελεί το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς. Δεύτερον, σε σχέση με αυτό το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει η Επιτροπή να εκτιμήσει και να στοιχειοθετήσει τον ενδεχομένως επιλεκτικό χαρακτήρα του πλεονεκτήματος που χορηγεί το επίμαχο φορολογικό μέτρο αποδεικνύοντας ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει του κοινού αυτού συστήματος, καθόσον το μέτρο αυτό διαφοροποιεί τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ., συναφώς, αποφάσεις του Δικαστηρίου Ιταλία κατά Επιτροπής, προπαρατεθείσα στη σκέψη 77 ανωτέρω, σκέψη 100 της 22ας Ιουνίου 2006, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψη 120, και απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, προπαρατεθείσα

στη σκέψη 42 ανωτέρω, σκέψη 56 προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Darmon στην απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Μαρτίου 1993, C-72/91 και C-73/91, Sloman Neptun, Συλλογή 1993, σ. I-887, I-903, σκέψεις 50 έως 72).

144 Στην περίπτωση που η Επιτροπή εξέτασε και απέδειξε, στο πλαίσιο των δύο πρώτων σταδίων της εκτιμήσεώς της που αναφέρονται στη σκέψη 143 ανωτέρω, την ύπαρξη παρεκκλίσεων από το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, με συνέπεια τη διαφοροποίηση των επιχειρήσεων, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η διαφοροποίηση αυτή δεν είναι παρ' όλ' αυτά επιλεκτική, όταν προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται. Συγκεκριμένα, στην υποθετική αυτή περίπτωση, η Επιτροπή πρέπει να εξακριβώσει, τρίτον, εάν το επίμαχο κρατικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, όταν χορηγεί πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις οι οποίες μπορεί να το επικαλεστούν (βλ., συναφώς, αποφάσεις του Δικαστηρίου Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, προπαρατεθείσα στη σκέψη 78 ανωτέρω, σκέψη 42 της 13ης Φεβρουαρίου 2003, C-409/00, Ισπανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2003, σ. I-1487, σκέψη 52, και απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, προπαρατεθείσα στη σκέψη 42 ανωτέρω, σκέψη 52). Ωστόσο, λαμβανομένου υπόψη ότι οι προβλεπόμενες διαφοροποιήσεις έχουν χαρακτήρα εξαίρεσης και είναι a priori επιλεκτικές σε σχέση με το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό σύστημα, απόκειται στο κράτος μέλος να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος. Συναφώς, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των στόχων τους οποίους έχει οριστεί να υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς και οι οποίοι είναι εξωγενείς σε σχέση προς το σύστημα αυτό και, αφετέρου, των μηχανισμών που είναι συμφυείς με το ίδιο το φορολογικό σύστημα και οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την επίτευξη των στόχων αυτών (βλ., συναφώς, απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, προπαρατεθείσα στη σκέψη 42 ανωτέρω, σκέψη 81).

145 Πάντως, πρέπει να προστεθεί ότι, σε περίπτωση που η Επιτροπή έχει παραλείψει το πρώτο και δεύτερο στάδιο ελέγχου του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός μέτρου (βλ. σκέψη 143 ανωτέρω), δεν μπορεί να προχωρήσει στο τρίτο και τελευταίο στάδιο της εκτιμήσεώς της, ειδάλλως θα υπερβεί τα όρια του ελέγχου αυτού. Συγκεκριμένα, η προσέγγιση αυτή δύναται, αφενός, να δώσει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να υποκαταστήσει το κράτος μέλος όσον αφορά τον καθορισμό του φορολογικού του συστήματος και του κοινού ή «κανονικού» κοινού καθεστώτος του, περιλαμβανομένων, όσον αφορά τους στόχους του, των συμφυών για την επίτευξη των στόχων

αυτών μηχανισμών και των φορολογικών βάσεων και, αφετέρου, να θέσει κατ' αυτόν τον τρόπο το κράτος μέλος σε αδυναμία να δικαιολογήσει τις επίμαχες διαφοροποιήσεις από τη φύση και την οικονομία του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει προηγουμένως προσδιορίσει το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς του κράτους μέλους ούτε αποδείξει ότι οι εν λόγω διαφοροποιήσεις αποτελούν εξαιρέσεις.

146 Όσον αφορά τον καθορισμό του επίμαχου φορολογικού συστήματος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Έτσι, τα κράτη μέλη και οι περιφερειακές αρχές που διαθέτουν επαρκή αυτονομία σε σχέση με την κεντρική κυβέρνηση, όπως καθορίστηκε με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών, σκέψη 42 ανωτέρω, είναι τα μόνα αρμόδια να σχεδιάζουν το σύστημα φόρου εταιριών που θεωρούν ότι προσαρμόζεται καλύτερα στις ανάγκες των οικονομιών τους (βλ., συναφώς, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 23, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 50 απόφαση του Πρωτοδικείου της 27ης Ιανουαρίου 1998, Τ-67/94, Ladbroke Racing κατά Επιτροπής, Συλλογή 1998, σ. II-1, σκέψη 54 βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, I-10839, σημεία 23 και 24). Εξάλλου, όπως επίσης προκύπτει, κατ' ουσίαν, από το σημείο 13 της ανακοινώσεως για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της άμεσης φορολογίας των επιχειρήσεων, η εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να επιλέγουν την οικονομική πολιτική τους και, συνεπώς, το φορολογικό σύστημα και το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς που κρίνουν πρόσφορα και, μεταξύ άλλων, να κατανέμουν κατά την κρίση τους τις φορολογικές επιβαρύνσεις στους διάφορους συντελεστές της παραγωγής και οικονομικούς τομείς.

147 Πρέπει να εξακριβωθεί αν, εν προκειμένω, η Επιτροπή συμμορφώθηκε με τις αρχές αυτές όταν εκτίμησε τον επιλεκτικό χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου.

1. Κρίσιμες για την υπόθεση αιτιολογικές σκέψεις της προσβαλλομένης αποφάσεως

148 Υπενθυμίζεται ότι με την προσβαλλομένη απόφαση η Επιτροπή κατέληξε ότι τρεις πτυχές του φορολογικού συστήματος της μεταρρυθμίσεως χορηγούν επιλεκτικά πλεονεκτήματα στις εταιρίες που επωφελούνται συναφώς και, επομένως, δύνανται να αποτελέσουν κρατικές ενισχύσεις, ήτοι, πρώτον, η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν από την επιβολή στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, δεύτερον, το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών που εφαρμόζεται στην επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων και, τρίτον, η φύση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων.

149 Πρώτον, όσον αφορά την προϋπόθεση υπάρξεως κερδών, με την αιτιολογική σκέψη 128 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή δήλωσε ότι η προϋπόθεση αυτή «λειτουργεί ως απαλλαγή για τις μη κερδοφόρες εταιρίες και συνιστά πλεονέκτημα, το οποίο απαλλάσσει τις εταιρίες αυτές από τον φόρο [μισθωτών υπηρεσιών] και τον φόρο [κτιριακών εγκαταστάσεων], οι οποίοι κανονικά θα βάρυναν τον προϋπολογισμό τους».

150 Η Επιτροπή προσέθεσε ότι η απαλλαγή αυτή από τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων είναι επιλεκτική εφόσον εφαρμόζεται μόνο στις επιχειρήσεις που δεν έχουν κέρδη (αιτιολογική σκέψη 129 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

151 Η Επιτροπή, απαντώντας στο επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι είναι επιλεκτική η απαλλαγή των μη κερδοφόρων επιχειρήσεων, δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του συστήματος, διευκρίνισε, με την αιτιολογική σκέψη 131 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα εξής:

«Ενώ η απαλλαγή των μη κερδοφόρων εταιριών αποτελεί εγγενές χαρακτηριστικό ενός συστήματος που βασίζεται στην φορολόγηση των κερδών, αυτό δεν ισχύει όταν επιβάλλεται φόρος με βάση τον αριθμό των εργαζομένων ή το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Τέτοιου είδους συστήματα σχεδιάζονται με τρόπο ο

οποίος δημιουργεί μια εντελώς διαφορετική βάση φορολογίας των εταιριών. Για παράδειγμα, εντάσσεται στην εσωτερική λογική ενός συστήματος φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών το γεγονός ότι κάθε εργαζόμενος αντιστοιχεί σε υποχρέωση καταβολής φόρου μισθωτών υπηρεσιών από την επιχείρηση στην οποία απασχολείται […] Ακόμη και αν επιβαλλόταν φόρος μισθωτών υπηρεσιών αντί για φόρο επί των κερδών (το επιχείρημα αυτό δεν προβλήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο), η υποχρέωση καταβολής του φόρου από τις μη κερδοφόρες επιχειρήσεις θα εξακολουθούσε να εντάσσεται στη λογική ενός συστήματος φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών. Η χρήση του αριθμού των εργαζομένων ως τεκμήριο κερδοφορίας καθιστά περιττή την ανάγκη εξακρίβωσης των κερδών ή υπερπηδά τις δυσκολίες στη διαδικασία αυτή. Τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση του Γιβραλτάρ όπου, σύμφωνα με τη μεταρρύθμιση, ο υπολογισμός των κερδών της εταιρίας αποτελεί χαρακτηριστικό των κανόνων που διέπουν την επιβολή τόσο του φόρου μισθωτών υπηρεσιών όσο και του πρόσθετου φόρου.»

152 Περαιτέρω, η Επιτροπή, απαντώντας στον ισχυρισμό του Ηνωμένου Βασιλείου ότι το φορολογικό σύστημα που θεσπίστηκε με τη μεταρρύθμιση στηρίζεται στην επικερδή χρήση της εργασίας και έχει επομένως συνοχή, προέβαλε, με την αιτιολογική σκέψη 132 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα εξής:

«Αυτό υποδηλώνει την ύπαρξη ενός υβριδικού συστήματος, στο οποίο χρησιμοποιούνται δυο διαφορετικές φορολογικές βάσεις ανάλογα με την κατάσταση των εταιριών. Υπό αυτές τις συνθήκες, καθίσταται αδύνατο να εξακριβωθεί η φύση και η οικονομία του συστήματος και να χρησιμοποιηθεί η δικαιολόγηση αυτή. Ειδικότερα, δεν μπορεί να θεωρείται ότι οποιοδήποτε χαρακτηριστικό ενός τέτοιου συστήματος αποτελεί μέρος της οικονομίας του, καθώς αυτό θα ισοδυναμούσε με αποδοχή αυτόματης δικαιολόγησης του συστήματος.»

153 Δεύτερον, όσον αφορά το ανώτατο όριο του 15 % που ισχύει για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, η Επιτροπή δήλωσε ότι συνέπεια της θέσπισής του «[είναι] ότι κερδοφόρες εταιρίες των οποίων η φορολογική επιβάρυνση θα υπερέβαινε σε άλλη περίπτωση αυτό το όριο, απαλλάσσονται από φόρους που θα υποχρεούνταν να καταβάλουν άνω του ορίου αυτού». Σύμφωνα με την Επιτροπή, «[α]υτή η μείωση φόρου αποτελεί πλεονέκτημα για τις

εταιρίες που επωφελούνται από αυτή, καθώς απαλλάσσονται από μια υποχρέωση που κανονικά θα βάρυνε τον προϋπολογισμό τους» (αιτιολογική σκέψη 134 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

154 Η Επιτροπή ισχυρίστηκε ακολούθως ότι το ανώτατο όριο του 15 % είναι επιλεκτικό, δεδομένου ότι, με την εφαρμογή του ορίου αυτού, από τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης επωφελείται περιορισμένος αριθμός εταιριών. Σύμφωνα με την Επιτροπή, «[θ]α επωφεληθούν εταιρίες με υψηλή ένταση εργασίας, δηλαδή εταιρίες οι οποίες το συγκεκριμένο οικονομικό έτος έχουν χαμηλά κέρδη σε σχέση με τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούν και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεών τους και «[η] εφαρμογή ενός αμιγούς συστήματος φορολόγησης μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων θα είχε ως αποτέλεσμα πολύ υψηλό επίπεδο φορολόγησης αυτών των εταιριών»» (αιτιολογική σκέψη 135 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

155 Με την αιτιολογική σκέψη 137 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή απέρριψε το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι, ακόμη κι αν είναι επιλεκτικό το ανώτατο όριο του 15 %, δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο ανήκει, ως εξής:

«Κανένα εγγενές στοιχείο του συστήματος φορολόγησης της επικερδούς αξιοποίησης της εργασίας και των κτιριακών εγκαταστάσεων δεν απαιτεί περιορισμό του ποσοστού των κερδών που οφείλει να καταβάλει μια εταιρία υπό μορφή φόρου ως αποτέλεσμα της χρήσης των εν λόγω φορολογητέων παραγόντων. Σύμφωνα με την εσωτερική λογική ενός τέτοιου συστήματος, όσο περισσότερους εργαζομένους απασχολεί μια εταιρία και όσο μεγαλύτερες κτιριακές εγκαταστάσεις διαθέτει, τόσο αυξάνεται η φορολογική της επιβάρυνση.»

156 Η προπαρατεθείσα αιτιολογική σκέψη 137 πρέπει να ληφθεί υπόψη σε συνδυασμό με την αιτιολογική σκέψη 136 της προσβαλλομένης αποφάσεως με την οποία η Επιτροπή, μεταξύ άλλων, ισχυρίστηκε, πρώτον, ότι, «[ε]νώ τα συμβατικά συστήματα φορολογίας εταιριών περιορίζουν το ποσοστό των κερδών που αποδίδεται ως φόρος με καθορισμό φορολογικών συντελεστών (τα κλιμακωτά συστήματα περιλαμβάνουν μέγιστο ή ανώτατο φορολογικό συντελεστή), το αντίστοιχο τεχνικό μέτρο σε ένα σύστημα φορολόγησης μισθωτών υπηρεσιών είναι το ύψος του φόρου ανά εργαζόμενο, το οποίο

καθορίζεται ενιαία σε 3 000 GBP στην περίπτωση του Γιβραλτάρ», δεύτερον, ότι «[η] εισαγωγή σε ένα σύστημα φορολόγησης μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων ενός ανώτατου ορίου που συνδέεται με διαφορετικό κριτήριο, δηλαδή με το επίπεδο των κερδών, δεν μπορεί να συγκριθεί με την εφαρμογή κυμαινόμενων συντελεστών σε ένα προοδευτικό σύστημα φορολογίας των κερδών, η οποία δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία του συστήματος» και, τρίτον, ότι «το ανώτατο όριο συνδέεται άμεσα με την κερδοφορία της εταιρίας και όχι με το κόστος της εργασίας ή των κτιριακών εγκαταστάσεων» και ότι «[η] κερδοφορία, όμως, αποτελεί εξωγενές στοιχείο της φορολογίας μισθωτών υπηρεσιών και κτιριακών εγκαταστάσεων».

157 Τρίτον, όσον αφορά τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, η Επιτροπή κατέληξε στο ότι με τους φόρους αυτούς χορηγείται επιλεκτικό πλεονέκτημα, βάσει των εξής στοιχείων.

158 Κατ' αρχάς, με την αιτιολογική σκέψη 143 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή ισχυρίστηκε, κατ' ουσίαν, ότι ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων μπορούν να θεωρηθούν επιλεκτικοί όταν εφαρμόζονται ελλείψει γενικού συστήματος φορολογίας επί των κερδών των επιχειρήσεων και λειτουργούν σε μια οικονομία, όπως του Γιβραλτάρ, η οποία χαρακτηρίζεται από την ύπαρξη ενός σημαντικού εξωχώριου τομέα χωρίς φυσική παρουσία στο έδαφος του Γιβραλτάρ, ο οποίος δεν εμπίπτει σε κανένα φόρο μισθωτών υπηρεσιών και φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων. Το φορολογικό σύστημα των δύο προαναφερθέντων φόρων, ακόμη κι αν εφαρμόζεται τυπικώς σε όλες τις εταιρίες αδιακρίτως, ευνοεί de facto τις υφιστάμενες απαλλασσόμενες εταιρίες και αποτελεί συγκεκριμένο πλεονέκτημα υπέρ των επιχειρήσεων που δεν έχουν πραγματική παρουσία στο Γιβραλτάρ και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται στον φόρο εταιριών.

159 Στη συνέχεια, με την αιτιολογική σκέψη 144 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προσέθεσε, μεταξύ άλλων, ότι «ένα σύστημα που επικεντρώνεται μόνο στον αριθμό των εργαζομένων ή στην εμπορική αξιοποίηση των κτιριακών εγκαταστάσεων σε ένα πλαίσιο στο οποίο μεγάλος αριθμός εταιριών δεν διαθέτει προσωπικό και κτιριακές εγκαταστάσεις, δεν είναι του ίδιου γενικού χαρακτήρα με τη φορολογία των κερδών των εταιριών, η οποία αποσκοπεί στη φορολόγηση των αποτελεσμάτων της

οικονομικής δραστηριότητας στο σύνολό της» και «[μ]πορεί, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί επιλεκτικό, τουλάχιστον υπό τις παρούσες συνθήκες».

160 Τέλος, με την αιτιολογική σκέψη 150 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι η φορολογική μεταρρύθμιση διατηρεί την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση εταιριών που έχουν τη νομική μορφή απαλλασσόμενης εταιρίας υπό την έννοια της προγενέστερης της μεταρρυθμίσεως φορολογικής ρυθμίσεως. Η Επιτροπή, με βάση την υπόθεση ότι, κατά γενικό κανόνα, οι εταιρίες αυτές δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ, κατέληξε ότι οι απαλλασσόμενες εταιρίες που δεν εμπίπτουν στον τομέα παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών υπόκεινται σε μηδενικό φορολογικό συντελεστή, ενώ οι απαλλασσόμενες εταιρίες του τομέα παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών υπόκεινται σε φόρο 5 % επί των κερδών τους, ο δε συντελεστής αυτός προκύπτει από το ότι στις εταιρίες αυτές επιβάλλεται πρόσθετος φόρος (βλ. σκέψη 24 ανωτέρω). Αντιθέτως, οι λοιποί τομείς της οικονομίας του Γιβραλτάρ φορολογούνται με ανώτατο όριο 15 ή 35 % επί των πραγματοποιηθέντων κερδών.

161 Τέλος, τέταρτον, πρέπει να επισημανθεί ότι, για την αιτιολογική σκέψη 147 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή στηρίχθηκε στον ακόλουθο πίνακα:

«Πίνακας 1 : Στοιχεία για τις επιχειρήσεις του Γιβραλτάρ

		Φορολογικός συντελεστής	
	Αριθμός	Ισχύων	Μετά τη μεταρρύθμιση
Σύνολο εταιριών (ανάλυση με βάση τον τομέα)	29 000		
Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες	179	0-35 %	5-15 % ([3])
Υπηρεσίες κοινής ωφέλειας	23	35 %	35 %
Άλλο	28 798	0-35 %	0-15 %
Σύνολο εταιριών (ανάλυση με βάση το εισόδημα)	29 000		

Με εισόδημα	10 400	0-35 %	0-15 % ([1])
Χωρίς εισόδημα	18 600	—	—
Εταιρίες με εισόδημα (ανάλυση με βάση το καθεστώς)	10 400		
Μη απαλλασσόμενες	1 400	0-35 %	0-15 % ([1])
Απαλλασσόμενες	9 000	0 %	0-5 % ([2]) ([3])
Μη απαλλασσόμενες με εισόδημα (ανάλυση με βάση το κέρδος)	1 400		
Κερδοφόρες	[900]	0-35 %	0-15 % ([1])
Μη κερδοφόρες	500	—	—
Μη απαλλασσόμενες με εισόδημα (ανάλυση με βάση το καθεστώς)	1 400		
Ειδικού φορολογικού καθεστώτος	140	2-10 % ([4])	0-15 %
Μη ειδικού φορολογικού καθεστώτος	1 260	35 % ([5])	0-15 %
Εταιρίες παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας	23	35 %	35 %
Απαλλασσόμενες με εισόδημα (ανάλυση με βάση τον τομέα)	9 000		
Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Μη χρηματοοικονομικές υπηρεσίες	8 930	0 %	0 % ([2])

([1]) Εάν υποτεθεί ότι ο πρόσθετος φόρος επί των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών ισούται προς 5 %.
([2]) Πλην των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας, που φορολογούνται με συντελεστή 35 %.
([3]) Το μείζον τμήμα των [εταιριών ειδικού φορολογικού καθεστώτος]. Ορισμένες έχουν φορολογικούς συντελεστές που αποκλίνουν από την κλίμακα αυτή.
([4]) Εάν υποτεθεί ότι φορολογούνται με τον μέσο πλήρη συντελεστή του φόρου εταιριών.
([5]) Εάν υποτεθεί ότι οι [απαλλασσόμενες εταιρίες] δεν έχουν φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ και, επομένως, δεν υπόκεινται στον φόρο [μισθωτών υπηρεσιών] ή στον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων.»

162 Στην αιτιολογική σκέψη 148 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στα εξής:

«Ο πίνακας 1 δείχνει την επίδραση που θα είχε η εφαρμογή της φορολογικής μεταρρύθμισης σε ορισμένους, σαφώς καθορισμένους, τομείς της οικονομίας του

Γιβραλτάρ. Αν και η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι με τη μεταρρύθμιση θα εξαλειφθεί η παρούσα διαφοροποίηση μεταξύ εξωχώριας και εγχώριας οικονομίας, η σύγκριση της φορολογίας είναι ενδεικτική του εγγενούς επιλεκτικού χαρακτήρα του προτεινόμενου φορολογικού συστήματος. Το γεγονός ότι διαφορετικές κατηγορίες εταιριών θα υπόκεινται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές επιβεβαιώνει ότι το προτεινόμενο σύστημα παρέχει επιλεκτικά πλεονεκτήματα στους τομείς που επωφελούνται από τους χαμηλότερους συντελεστές.»

2. Επί της χορηγήσεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος με τις επίμαχες πτυχές της μεταρρυθμίσεως

163 Όσον αφορά τον καθορισμό του φορολογικού συστήματος και του κοινού ή «κανονικού», εν προκειμένω, καθεστώτος του, από τους φακέλους των υποθέσεων και τις αιτιολογικές σκέψεις 5, 6, 10, 12 και 13 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι το Γιβραλτάρ αποφάσισε να καταργήσει, με τη φορολογική μεταρρύθμιση, τον φόρο επί των κερδών των εταιριών, πλην του πρόσθετου φόρου που πλήττει τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και τις εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, και να τον αντικαταστήσει με τους δύο επίμαχους φόρους, ήτοι τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων. Συγχρόνως, αποφάσισε το ανώτατο όριο επιβολής των δύο προαναφερθέντων φόρων στο 15 % επί των κερδών. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ κατά τη διοικητική διαδικασία, οι δύο επίμαχοι φόροι αποτελούν επομένως το νέο «γενικό» φορολογικό καθεστώς των εταιριών, που θέσπισε η φορολογική μεταρρύθμιση.

164 Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ, κατά τη διοικητική διαδικασία και με τα υπομνήματά της ενώπιον του Πρωτοδικείου, προέβαλε ότι η επιλογή του εργατικού δυναμικού και της χρησιμοποιήσεως κτιριακών εγκαταστάσεων για επαγγελματικούς λόγους ως φορολογικών βάσεων θεωρείται ουσιώδης από απόψεως των χαρακτηριστικών της οικονομίας του Γιβραλτάρ, ήτοι των περιορισμένων πόρων στον τομέα ευρέσεως εργατικού δυναμικού, της σημαντικής εξάρτησης από τους εργαζομένους που διακινούνται καθημερινώς από την Ισπανία, του μεγάλου αριθμού μικρών επιχειρήσεων και της ανάγκης θεσπίσεως απλών φόρων, λαμβανομένων υπόψη των λειτουργικών ορίων των διοικητικών αρχών του Γιβραλτάρ. Εξάλλου, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε τη σπανιότητα των δύο παραγόντων παραγωγής που αφορούν οι επίμαχοι φόροι, ήτοι του εργατικού δυναμικού και της χρησιμοποιήσεως κτιριακών εγκαταστάσεων.

165 Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ προέβαλε επίσης, κατά τη διοικητική και την ένδικη διαδικασία, ότι το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων αιτιολογείται από τη βούληση να στηριχθεί η φορολογία στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και να αποφευχθεί η υπερφορολόγηση των εταιριών που μπορεί να επιφέρει απολύσεις, σοβαρή αστάθεια σε μια μικρή οικονομία όπως η οικονομία του Γιβραλτάρ και συνακόλουθες απώλειες στο ύψος των φορολογικών εσόδων.

166 Συνομολογείται ότι με το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών θεσπίζεται σιωπηρώς προϋπόθεση για την επιβολή της προαναφερθείσας φορολογίας, ήτοι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών πριν τη φορολόγηση. Η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ ισχυρίστηκε, κατά τη διάρκεια της διοικητικής και της ένδικης διαδικασίας, ότι η κερδοφορία αποτελεί προϋπόθεση sine qua non για την επιβολή κάθε φόρου, αλλά δεν συνιστά φορολογική βάση. Ισχυρίστηκε επίσης, κατά τις διαδικασίες αυτές, ότι η θέσπιση του ορίου αυτού αιτιολογείται από τη βούληση να στηριχθεί η φορολογία στην αρχή της ικανότητας πληρωμών των εταιριών και τη βούληση να αποφευχθεί η μετατροπή του σε φόρο επί του κεφαλαίου των εταιριών.

167 Περαιτέρω, με τα ενώπιον του Πρωτοδικείου υπομνήματά της, η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ περιέγραψε τη φορολογική μεταρρύθμιση ως στηριζόμενη σε δύο πυλώνες, τη χρησιμοποίηση κτιριακών εγκαταστάσεων και την απασχόληση ως φορολογικές βάσεις με περιορισμό της φορολογικής οφειλής στο 15 % επί των κερδών και ισχυρίστηκε ότι, αν καταργηθεί ο ένας από τους δύο πυλώνες θα καταρρεύσει ο προτεινόμενος από το Γιβραλτάρ φορολογικός μηχανισμός.

168 Τέλος, η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων της φορολογικής μεταρρυθμίσεως, ήτοι ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων, το ανώτατο όριο του 15 % επί των κερδών και η προϋπόθεση, που προκύπτει σιωπηρώς από τη θέσπιση του ανωτάτου ορίου του 15 % επί των κερδών, πραγματοποιήσεως κερδών ως προϋποθέσεως επιβολής φόρου μισθωτών υπηρεσιών και φόρου κτιριακών εγκαταστάσεων, αποτελούν πλήρες φορολογικό σύστημα, το οποίο πρέπει να θεωρηθεί ως το

κοινό ή «κανονικό» φορολογικό σύστημα που θεσπίζεται με τη φορολογική μεταρρύθμιση στην επικράτεια του Γιβραλτάρ. Στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, δεν υπάρχει «κανονικός» συντελεστής και δεν υπάρχει «κύριος» και «δευτερεύων» ή «εξαιρετικός» φόρος. Η φορολογική επιβάρυνση εταιρίας κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου έτους καθορίζεται σε σχέση με τα δύο ακόλουθα στοιχεία που αλληλεπιδρούν: τον αριθμό των εργαζομένων και το εμβαδόν των κτιριακών εγκαταστάσεων της εταιρίας, αφενός, και τα κέρδη που πραγματοποιεί, αφετέρου.

169 Το Ηνωμένο Βασίλειο υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, τη θέση της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ σχετικά με το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς που θεσπίζει η μεταρρύθμιση προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι, σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, το γενεσιουργό γεγονός της επιβολής του φόρου είναι η επικερδής πρόσληψη ενός εργαζομένου ή η επικερδής χρήση ενός ακινήτου (βλ. σκέψη 119 ανωτέρω).

170 Κατόπιν των διευκρινίσεων που παρέσχε η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ και το Ηνωμένο Βασίλειο, μετά τη διοικητική διαδικασία, η Επιτροπή δεν μπορεί να παραιτηθεί του καθήκοντός της, όπως περιγράφεται στη σκέψη 143 ανωτέρω, να προσδιορίσει εκ των προτέρων και, ενδεχομένως, να αμφισβητήσει τον χαρακτηρισμό του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος από τις αρχές του Γιβραλτάρ ως κοινού ή «κανονικού». Συγκεκριμένα, ελλείψει προσδιορισμού και εξετάσεως του εν λόγω καθεστώτος, η Επιτροπή δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει αρκούντως από νομικής απόψεως ότι ορισμένα στοιχεία του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος έχουν χαρακτήρα παρεκκλίσεως, και επομένως a priori επιλεκτικό, σε σχέση με το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς του Γιβραλτάρ. Ομοίως, υπό τις συνθήκες αυτές, είναι επίσης αδύνατο στην Επιτροπή να εκτιμήσει ορθώς αν οι ενδεχόμενες διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων που απορρέουν από την εφαρμογή φορολογικού μέτρου παρεκκλίνοντος από το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς δύνανται να δικαιολογηθούν από τη φύση ή την οικονομία του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους, εφόσον η Επιτροπή δεν προσδιόρισε και δεν εξέτασε εκ των προτέρων το κοινό καθεστώς του Γιβραλτάρ.

171 Ωστόσο, από την αιτιολογία της προσβαλλομένης αποφάσεως ουδόλως προκύπτει ότι η Επιτροπή πραγματοποίησε την απαραίτητη προηγούμενη εξέταση που αφορά η σκέψη 170 ανωτέρω και συνίσταται στον καθορισμό του αν οι διάφορες επίμαχες πτυχές του φορολογικού συστήματος της φορολογικής μεταρρυθμίσεως δύνανται να αποτελέσουν ένα πλήρες κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς.

172 Αντιθέτως, όσον αφορά την προϋπόθεση περί υπάρξεως κερδών και την προϋπόθεση του ανωτάτου ορίου του 15 %, η Επιτροπή απλώς διαπίστωσε αμέσως τον χαρακτήρα παρεκκλίσεως, και επομένως a priori επιλεκτικό, των δύο αυτών πτυχών της μεταρρυθμίσεως, σε σχέση με τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων (αιτιολογικές σκέψεις 128, 129, 134 και 135 της προσβαλλομένης αποφάσεως), κι έτσι τις θεώρησε, εμμέσως πλην σαφώς, ως αποτελούσες το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς της μεταρρυθμίσεως.

173 Εξάλλου, όσον αφορά τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων, από την προσβαλλομένη απόφαση προκύπτει (βλ. σκέψεις 157 έως 160 ανωτέρω) ότι η Επιτροπή δεν ακολούθησε κανένα στάδιο της αναλύσεως για τον καθορισμό της επιλεκτικότητας εφόσον παρέλειψε, πρώτον, να προσδιορίσει και να εξετάσει το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς από το οποίο παρεκκλίνουν οι δύο αυτοί φόροι, δεύτερον, να αποδείξει τον ενδεχομένως εξαιρετικό χαρακτήρα τους και, τρίτον, να εκτιμήσει την ενδεχόμενη δικαιολογία του φερομένου εξαιρετικού αυτού χαρακτήρα ως εκ της φύσεως ή της γενικής οικονομίας του φορολογικού συστήματος της μεταρρυθμίσεως.

174 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή απαντώντας μόνο στα επιχειρήματα του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την ενδεχόμενη δικαιολογία των φερομένων διαφοροποιήσεων μεταξύ επιχειρήσεων, που απορρέουν από την εφαρμογή των προαναφερθέντων φορολογικών πτυχών —δηλαδή στο πλαίσιο του τρίτου και τελευταίου σταδίου της αναλύσεως σχετικά με τον καθορισμό της επιλεκτικότητας (βλ. σκέψη 144 ανωτέρω)— ισχυρίστηκε, αφενός, με τις αιτιολογικές σκέψεις 131, 136 και 137 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η προϋπόθεση υπάρξεως κερδών και του ανωτάτου ορίου του 15 % είναι, κατ' ουσίαν, στοιχεία εξωγενή της εγγενούς λογικής φορολογικού συστήματος που στηρίζεται στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και στον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων και, αφετέρου, προέβαλε, με την αιτιολογική σκέψη 132 της προσβαλλομένης αποφάσεως, συνοπτικώς και αορίστως, την «ύπαρξη υβριδικού συστήματος» του οποίου «καθίσταται αδύνατο να εξακριβωθεί η φύση και η οικονομία» και ότι «δεν μπορεί να θεωρείται ότι οποιοδήποτε χαρακτηριστικό ενός τέτοιου συστήματος αποτελεί μέρος της οικονομίας του, καθώς αυτό θα ισοδυναμούσε με αποδοχή αυτόματης δικαιολόγησης του συστήματος». Ωστόσο, από τα στοιχεία των σκέψεων 145 και 146 ανωτέρω προκύπτει ότι, κατά τον τρόπο αυτό, λαμβανομένης υπόψη της αρμοδιότητας των κρατών στον φορολογικό τομέα, η Επιτροπή υπερέβη τα όρια του ελέγχου της.

175 Περαιτέρω, πέραν του ότι η Επιτροπή δεν τήρησε το πλαίσιο της αναλύσεως σχετικά με τον καθορισμό της επιλεκτικότητας, όπως διαπιστώθηκε ανωτέρω, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην προσβαλλομένη απόφαση, όπως αναφέρονται στη σκέψη 174 ανωτέρω, και τα επιχειρήματα που προέβαλαν η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας κατά τη διάρκεια της δίκης δεν αρκούν για να αμφισβητήσουν αν είναι βάσιμος ο καθορισμός του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος ως κοινού ή «κανονικού» καθεστώτος.

176 Πρώτον, μόνον οι ισχυρισμοί της Επιτροπής ότι αποτελεί εγγενές χαρακτηριστικό της λογικής φορολογικού συστήματος που στηρίζεται στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και στον φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων η επιβολή φορολογίας στις μη κερδοφόρες εταιρίες (αιτιολογική σκέψη 131 της προσβαλλομένης αποφάσεως) ή ότι η φορολογική επιβάρυνση των φορολογουμένων εταιριών αυξάνει προοδευτικώς ανάλογα με την προοδευτική αύξηση του απασχολουμένου εργατικού δυναμικού και του εμβαδού των κτιριακών εγκαταστάσεων, εφόσον κάθε περιορισμός της επιβαρύνσεως αυτής αναλόγως των πραγματοποιούμενων κερδών θεωρείται εξαιρετικός (αιτιολογικές σκέψεις 136 και 137 της προσβαλλομένης αποφάσεως), δεν δύνανται να θέσουν υπό αμφισβήτηση τη βασιμότητα του καθορισμού αυτού.

177 Συγκεκριμένα, συναφώς, η Επιτροπή δεν απέρριψε, αρκούντως κατά νόμο, το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ ότι η προϋπόθεση περί υπάρξεως κερδών είναι εγγενής στη λογική φορολογικού συστήματος βάσει των μισθωτών υπηρεσιών και της χρησιμοποιήσεως του εμβαδού των κτιριακών εγκαταστάσεων, εφόσον αντιστοιχεί σε θεμελιώδη σκοπό του εν λόγω συστήματος, ήτοι την απαλλαγή από τον φόρο των μη κερδοφόρων εταιριών. Έτσι, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι φοροαπαλλαγή δεν μπορεί να θεωρηθεί αναπόσπαστο τμήμα του κοινού ή «κανονικού» καθεστώτος του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος.

178 Εξάλλου, για ανάλογους λόγους, η Επιτροπή δεν απέδειξε ούτε ότι οι αρχές του Γιβραλτάρ δεν δύνανται βασίμως να θεσπίζουν επί του εδάφους τους, κατά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς το οποίο περιλαμβάνει την γενική εφαρμογή ανωτάτου ορίου φορολογίας ύψους 15 % επί των κερδών, ώστε να μην καταβάλουν οι επιχειρήσεις ως φόρο ένα υπερβολικό τμήμα των κερδών τους. Συναφώς, ο απλός ισχυρισμός της Επιτροπής ότι, σε φορολογικό σύστημα όπως το προτεινόμενο από τις αρχές του Γιβραλτάρ, όσο περισσότερους εργαζομένους απασχολεί μια εταιρία και όσο μεγαλύτερες κτιριακές εγκαταστάσεις

διαθέτει, τόσο αυξάνεται η φορολογική της επιβάρυνση (αιτιολογική σκέψη 137 της προσβαλλομένης αποφάσεως), δεν αρκεί προς αμφισβήτηση του αν βασίμως οι αρχές αυτές επέλεξαν τα στοιχεία που αποτελούν το κοινό ή «κανονικό» καθεστώς του εν λόγω φορολογικού συστήματος.

179 Δεύτερον, ο χαρακτηρισμός από την Επιτροπή, με την αιτιολογική σκέψη 132 της προσβαλλομένης αποφάσεως και με τα υπομνήματά της, του φορολογικού συστήματος της φορολογικής μεταρρυθμίσεως ως «υβριδικού» αποτελεί απλώς έναν τρόπο περιγραφής του συστήματος αυτού, το οποίο συνθέτουν διάφορα συστατικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, μόνος ο χαρακτηρισμός αυτός δεν αποδεικνύει ότι ένα τέτοιο σύστημα δεν μπορεί να αποτελεί κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς εφαρμοστέο στην επικράτεια του Γιβραλτάρ, καθόσον, αφενός, το σύστημα αυτό στηρίζεται, κατ' ουσίαν, σε δύο σκοπούς —ήτοι, στον σκοπό φορολογήσεως της χρησιμοποιήσεως δύο σπάνιων στο Γιβραλτάρ συντελεστών παραγωγής και στον σκοπό τηρήσεως της φοροδοτικής ικανότητας των εταιριών— τους οποίους καθόρισαν οι αρχές του Γιβραλτάρ κατά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, και στους οποίους, αφετέρου, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, δεν υπάρχει εναρμονισμένο πρότυπο σχετικό με το «κοινό» ή «κανονικό» καθεστώς του εθνικού φορολογικού συστήματος.

180 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας δεν μπορούν εγκύρως να ισχυρίζονται, κατ' αμιγώς υποθετικό τρόπο, ότι, σε ορισμένες θεωρητικές περιπτώσεις, οι δύο σκοποί του φορολογικού συστήματος και του κοινού ή «κανονικού» καθεστώτος του της μεταρρυθμίσεως (βλ. σκέψη 179 ανωτέρω) δεν συμβιβάζονται μεταξύ τους, όπως στην περίπτωση εταιρίας που πραγματοποιεί πολλά κέρδη αλλά, λόγω του ότι δεν έχει φυσική παρουσία στο Γιβραλτάρ, δεν της επιβάλλεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ο φόρος κτιριακών εγκαταστάσεων ή στην περίπτωση εταιρίας που είναι σημαντικός εργοδότης στο Γιβραλτάρ, αλλά στην οποία επίσης δεν επιβάλλονται οι δύο αυτοί φόροι διότι δεν πραγματοποιεί κέρδη. Συγκεκριμένα, οι υποθετικές αυτές περιπτώσεις δεν αρκούν για να αποδειχθεί ότι το φορολογικό σύστημα και το προαναφερθέν κοινό ή «κανονικό» καθεστώς του πληρούν δύο διαφορετικούς σκοπούς, όπως καθορίστηκαν από τις αρχές του Γιβραλτάρ.

181 Η εκτίμηση αυτή δεν αμφισβητείται με τον αόριστο ισχυρισμό της Επιτροπής ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι κάθε συγκεκριμένο χαρακτηριστικό ενός συστήματος αποτελεί μέρος γενικού συστήματος, δεδομένου ότι τούτο αντιστοιχεί στην αποδοχή αυτόματης δικαιολογίας του εν λόγω συστήματος (αιτιολογική σκέψη132 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Συναφώς, αρκεί η υπενθύμιση ότι η προσέγγιση αυτή δεν τηρεί τα διάφορα στάδια αναλύσεως, όπως αναφέρθηκαν στις σκέψεις 143 και 144 ανωτέρω, και, επομένως, υπερβαίνει τα όρια του ελέγχου της Επιτροπής, λαμβανομένης υπόψη της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών (βλ. σκέψεις 145 και 146 ανωτέρω).

182 Τρίτον, υπενθυμίζεται ότι η Επιτροπή διερωτήθηκε, με τα υπομνήματά της, για τον λόγο που το Γιβραλτάρ δέχθηκε να θεσπίσει φόρο μισθωτών υπηρεσιών και φόρο κτιριακών εγκαταστάσεων κάτω του ανωτάτου ορίου του 15 % επί των κερδών, λαμβανομένης υπόψη της περιορισμένης εκτάσεως της προκύπτουσας εντεύθεν φορολογίας. Συναφώς, η Επιτροπή διαπίστωσε, με την αιτιολογική σκέψη 144 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το φορολογικό σύστημα που αποτελείται από τους δύο προαναφερθέντες φόρους «δεν είναι του ίδιου γενικού χαρακτήρα με τη φορολογία επί των κερδών των εταιριών, η οποία αποσκοπεί στη φορολόγηση των αποτελεσμάτων της οικονομικής δραστηριότητας στο σύνολό της». Περαιτέρω, η Επιτροπή προσήψε στην Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ ότι δεν παρέσχε εξηγήσεις όσον αφορά το ζήτημα για ποιο λόγο το ανώτατο όριο του 15 % αντανακλά τη φοροδοτική ικανότητα των επιχειρήσεων και αναρωτήθηκε για ποιο λόγο έγινε δεκτό το ανώτατο αυτό όριο, παρά τη θέληση της Κυβερνήσεως του Γιβραλτάρ να φορολογήσει τη χρησιμοποίηση των σπάνιων πόρων του. Τέλος, η Επιτροπή πρότεινε ότι η φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων εταιριών μπορεί να τηρείται με τη διακύμανση του επιπέδου του φόρου μισθωτών υπηρεσιών από το ένα έτος στο άλλο αναλόγως της τοπικής συγκυρίας.

183 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με τα ερωτήματα αυτά και τις αόριστες και γενικές υποθέσεις, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να αμφισβητήσει ότι οι αρχές του Γιβραλτάρ βασίμως χαρακτήρισαν το κοινοποιηθέν φορολογικό σύστημα και τα συστατικά του στοιχεία ως κοινό ή «κανονικό» καθεστώς.

184 Από τις σκέψεις 170 έως 183 ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι, εφόσον η Επιτροπή δεν τήρησε το πλαίσιο αναλύσεως σχετικά με τον καθορισμό της επιλεκτικότητας, οι ισχυρισμοί της στην προσβαλλομένη απόφαση δεν αρκούν προς αμφισβήτηση του καθορισμού του κοινού ή «κανονικού» καθεστώτος του φορολογικού συστήματος, όπως προέβαλαν οι αρχές του Γιβραλτάρ. Επομένως, εφόσον δεν τηρήθηκε το εν λόγω

πλαίσιο αναλύσεως, η Επιτροπή υπερέβη τα όρια του ελέγχου της, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου της αρμοδιότητας των αρχών του Γιβραλτάρ σχετικά με τον καθορισμό του φορολογικού του συστήματος και του κοινού ή «κανονικού» καθεστώτος του. Συγκεκριμένα, από τη συλλογιστική που εκτέθηκε, μεταξύ άλλων, με τις αιτιολογικές σκέψεις 131, 132, 136, 137 και 144 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι η Επιτροπή, μη χρησιμοποιώντας ως σημείο αφετηρίας της αναλύσεώς της περί της ουσιαστικής επιλεκτικότητας το καθεστώς το οποίο οι προσφεύγοντες χαρακτήρισαν, εν προκειμένω, ως κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς και παραλείποντας να το προσδιορίσει και να εξετάσει αν είναι βάσιμο, αντί να ασκήσει τον έλεγχο για τον οποίο έγινε μνεία στις σκέψεις 143 και 144 ανωτέρω, επέβαλε τη δική της λογική όσον αφορά το περιεχόμενο και τη λειτουργία του κοινοποιηθέντος φορολογικού συστήματος.

185 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να κριθεί ότι καμία από τις τρεις επίμαχες πτυχές του φορολογικού συστήματος, όπως κοινοποιήθηκε, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ, εφόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε αρκούντως κατά νόμο ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς της μεταρρυθμίσεως στο Γιβραλτάρ και δημιουργούν διαφοροποιήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση.

186 Τέλος, επισημαίνεται ότι η σύγκριση των φερομένων αποτελεσμάτων του φορολογικού συστήματος της μεταρρυθμίσεως με τα αποτελέσματα του προγενέστερου της μεταρρυθμίσεως φορολογικού συστήματος, όπως την πραγματοποίησε η Επιτροπή με τον πίνακα 1 και την αιτιολογική σκέψη 150 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν μπορεί, εν προκειμένω, να γίνει δεκτή για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Συγκεκριμένα, συναφώς, δεν έχει σημασία ότι η κατάσταση του υποθετικώς ωφελουμένου από το επίμαχο μέτρο βελτιώθηκε ή επιδεινώθηκε σε σχέση με το προϊσχύσαν δίκαιο ή, αντίθετα, δεν υπέστη καμία διαχρονική μεταβολή (προπαρατεθείσα στη σκέψη 78 ανωτέρω απόφαση Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, σκέψη 41). Σημασία έχει αν το επίμαχο

φορολογικό σύστημα, εξεταζόμενο ανεξαρτήτως του προϊσχύσαντος, ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις υπό την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ (βλ., συναφώς, απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 1988, 57/86, Ελλάδα κατά Επιτροπής, Συλλογή 1988, σ. 2855, σκέψη 10).

187 Από το σύνολο των προηγουμένων σκέψεων προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι υπάρχουν επιλεκτικά πλεονεκτήματα απορρέοντα από τις τρεις επίμαχες πτυχές της φορολογικής μεταρρυθμίσεως. Επομένως, η Επιτροπή, χαρακτηρίζοντας τις επίμαχες πτυχές της μεταρρυθμίσεως ως κρατικές ενισχύσεις, υπέπεσε σε νομική πλάνη κατά την εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

188 Συνεπώς, ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως πρέπει να γίνει δεκτός.

189 Εφόσον ο πρώτος και ο δεύτερος λόγος ακυρώσεως πρέπει να γίνουν δεκτοί, η προσβαλλομένη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της, χωρίς να χρειάζεται να εξετασθεί ο λόγος που αντλείται από παράβαση ουσιώδους τύπου.

Επί των δικαστικών εξόδων

190 Κατά το άρθρο 87, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα του αντιδίκου. Εφόσον οι προσφεύγοντες ζήτησαν την καταδίκη της Επιτροπής και η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

191 Δυνάμει του άρθρου 87, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα. Επομένως, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, ως παρεμβαίνον στην υπόθεση Τ-211/04, και το Βασίλειο της Ισπανίας, ως παρεμβαίνον στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04, θα φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

ΤΟ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ (τρίτο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

1) Αποφασίζει την έκδοση κοινής αποφάσεως στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04.

2) Ακυρώνει την απόφαση 2005/261/ΕΚ της Επιτροπής, της 30ής Μαρτίου 2004, για το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Ηνωμένο Βασίλειο σε σχέση με τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιριών της Κυβέρνησης του Γιβραλτάρ.

3) Η Επιτροπή φέρει τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας στην υπόθεση Τ-215/04, καθώς και τα δικά της έξοδα.

4) Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, ως παρεμβαίνον στην υπόθεση Τ-211/04, φέρει τα δικαστικά του έξοδα.

5) Το Βασίλειο της Ισπανίας, ως παρεμβαίνον στις υποθέσεις Τ-211/04 και Τ-215/04, φέρει τα δικαστικά του έξοδα.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 18 Δεκεμβρίου 2008.

(υπογραφές)

Πίνακας περιεχομένων

Το νομικό πλαίσιο . . . . . II - 3750

I — Κοινοτική νομοθεσία . . . . . II - 3750

II — Καθεστώς του Γιβραλτάρ . . . . . II - 3752

Ιστορικό της διαφοράς . . . . . II - 3753

I — Ιστορικό της μεταρρυθμίσεως του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ . . . . . II - 3753

II — Μεταρρύθμιση του φόρου εταιριών από την Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ . . . . . II - 3755

A — Σύστημα φορολογήσεως θεσπιζόμενο με τη φορολογική μεταρρύθμιση . . . II - 3756

B — Πρόσθετος φόρος (ή κυρώσεις) . . . . . II - 3757

III — Διοικητική διαδικασία και προσβαλλομένη απόφαση . . . . . II - 3758

Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων . . . . . II - 3760

Σκεπτικό . . . . . II - 3764

I — Επί του πρώτου λόγου ακυρώσεως, που αντλείται από νομική πλάνη και σφάλμα εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της περιφερειακής επιλεκτικότητας . . . . . II - 3765

A — Επιχειρήματα των διαδίκων . . . . . II - 3765

B — Εκτίμηση του Πρωτοδικείου . . . . . II - 3773

1. Περί της λυσιτέλειας του βαθμού αυτονομίας της περιφερειακής αρχής σε σχέση με την κεντρική κυβέρνηση του οικείου κράτους μέλους για τον καθορισμό του κατάλληλου πλαισίου αναφοράς . . . . . II - 3775

2. Επί του ρόλου του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τον καθορισμό του πολιτικού και οικονομικού περιβάλλοντος εντός του οποίου λειτουργούν οι επιχειρήσεις στο Γιβραλτάρ, ως κριτηρίου καθορισμού του εν προκειμένω πλαισίου αναφοράς . . . . . II - 3776

α) Απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών . . . . . II - 3776

β) Επί της εφαρμογής της πρώτης και δεύτερης προϋποθέσεως που έχουν τεθεί με την απόφαση για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών . . . II - 3778

γ) Επί της εφαρμογής της τρίτης προϋποθέσεως της αποφάσεως για το φορολογικό καθεστώς των Αζορών . . . . . II - 3782

II — Επί του δευτέρου λόγου, που αντλείται από νομική πλάνη και σφάλμα εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της ουσιαστικής επιλεκτικότητας . . . . II - 3787

A — Επιχειρήματα των διαδίκων . . . . . II - 3787

B — Εκτίμηση του Πρωτοδικείου . . . . . II - 3794

1. Κρίσιμες για την υπόθεση αιτιολογικές σκέψεις της προσβαλλομένης αποφάσεως . . . . . II - 3797

2. Επί της χορηγήσεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος με τις επίμαχες πτυχές της μεταρρυθμίσεως . . . . . II - 3803

Επί των δικαστικών εξόδων . . . . . II - 3811