YHTEISÖJEN ENSIMMÄISEN OIKEUSASTEEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
(laajennettu kolmas jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2008 *

Asioissa T-211/04 ja T-215/04,

Government of Gibraltar, asiamiehinään barrister M. Llamas, solicitor J. Temple Lang sekä aluksi asianajajat A. Petersen ja K. Nordlander, sittemmin asianajaja K. Karl,

kantajana asiassa T-211/04,

jota tukee

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään aluksi M. Bethell, avustajinaan D. Anderson, QC, ja barrister H. Davies, asiamiehinään sittemmin E. Jenkinson ja E. O'Neill,

väliintulijana, ja

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään aluksi M. Bethell ja E. Jenkinson, avustajinaan D. Anderson, QC, ja barrister H. Davies, asiamiehinään sittemmin Jenkinson, E. O'Neill ja S. Behzadi-Spencer,

kantajana asiassa T-215/04,

vastaan

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään N. Khan ja V. Di Bucci,

vastaajana,

jota tukee

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään abogado del Estado N. Díaz Abad,

väliintulijana,

jossa on kyse vaatimuksesta kumota 30.3.2004 tehty komission päätös 2005/261/EY tukijärjestelmästä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoo panna täytäntöön Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksen osalta (EUVL 2005, L 85, s. 1),

EUROOPAN YHTEISÖJEN
ENSIMMÄISEN OIKEUSASTEEN TUOMIOISTUIN (laajennettu kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti M. Jaeger sekä tuomarit V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (esittelevä tuomari) ja O. Czúcz,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Kantza,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.3.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

Asiaa koskevat oikeussäännöt

I *Yhteisön säännöstö*

1 EY 87 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Jollei tässä sopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua

suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.”

2 Valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun komission tiedonannon 98/C 384/03 (EYVL 1998, C 384, s. 3; jäljempänä valtiontuista yritysten välittömän verotuksen alalla annettu tiedonanto) 2 kohdassa mainitaan, että tiedonannolla pyritään selventämään verotustoimenpiteiden osalta tuen luokittelemista EY 87 artiklan 1 kohdan mukaiseksi valtiontueksi.

3 Valtiontuista yritysten välittömän verotuksen alalla annetun tiedonannon 16 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Tärkein peruste [EY 87] artiklan 1 kohdan soveltamiselle verotustoimenpiteeseen on – – se, että toimenpiteellä saadaan aikaan poikkeus verojärjestelmän soveltamisesta jäsenvaltion tiettyjen yritysten eduksi. Ensiksi olisikin määritettävä yleinen verojärjestelmä. Sen jälkeen on tutkittava, voidaanko järjestelmästä tehtävää poikkeusta tai poikkeamia perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella. On toisin sanoen tutkittava, perustuvatko poikkeukset tai poikkeamat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin. Jos näin ei ole, kyse on valtiontuesta.”

4 EY 299 artiklan 4 kohdan mukaan perustamissopimuksen määräyksiä sovelletaan niihin Euroopassa sijaitseviin alueisiin, joiden suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio.

II *Gibraltarin asema*

5 Gibraltar on ollut Ison-Britannian kruununsiirtomaa (tai merentakainen alue) vuodesta 1713, ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaa sen suhteista ulkovaltoihin. Gibraltar ei ole osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa.

6 Asian tosiseikkojen aikaan Gibraltarin hallitusmuodon säätävät lakitekstit olivat vuoden 1969 Gibraltar Constitution Order (vuoden 1969 päätös Gibraltarin perustuslaista, jäljempänä vuoden 1969 perustuslaki) ja 23.5.1969 annettu Accompanying Despatch (liitetiedonanto).

7 Toimeenpanovaltaa Gibraltarissa käyttää kuningattaren nimittämä kuvernööri, joka on kuningattaren edustaja, ja eräissä sisäasioissa Gibraltarin ministerineuvosto. Ministerineuvoston muodostavat Chief minister (pääministeri) ja muut ministerit, jotka kuvernööri nimittää House of Assemblyyn valituista jäsenistä.

8 Lainsäädäntövalta on jaettu House of Assemblyn ja kuvernöörin kesken. House of Assemblyn muodostavat Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary ja viisitoista vaaleilla valittua jäsentä. Vaalit House of Assemblyn muodostamiseksi pidetään periaatteessa neljän vuoden välein.

9 Gibraltarilla on omat tuomioistuimet. Gibraltarin ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen tuomioihin voidaan kuitenkin hakea muutosta Yhdistyneen kuningaskunnan Judicial Committee of the Privy Councililta (Privy Councilin oikeudellinen komitea).

10 Koska Gibraltar on EY 299 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu Euroopassa sijaitseva alue, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii Yhdistynyt kuningaskunta, siihen sovelletaan perustamissopimuksen määräyksiä. Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Iso-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisestä Euroopan yhteisöihin tehdyn sopimuksen liitteenä olevan, kyseisten maiden liittymisehdoista laaditun asiakirjan (EYVL 1972, L 73, s. 5) 28 artiklan mukaan muun muassa yhteisön toimielinten säädöksiä ”jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ei sovelleta Gibraltarilla”, ellei neuvosto toisin päätä, kun taas yhteisön oikeuden kilpailusääntöjä, mukaan lukien jäsenvaltioiden myöntämiä tukia koskevat säännöt, sovelletaan.

Tosiseikat

I *Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksen tausta*

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

12 Vapautetut yritykset eivät olleet sijoittautuneet Gibraltariin, kun taas edellytykset täyttävät yritykset pitivät siellä kiinteää toimipaikkaa (a bricks and mortar presence) ja toimivat eri aloilla.

13 Vapautetun yrityksen aseman saavuttamiseksi yrityksen oli täytettävä useita edellytyksiä; näihin edellytyksiin kuului kielto harjoittaa kaupallista tai muuta toimintaa Gibraltarissa muutoin kuin toisten vapautettujen yritysten kanssa ja edellytykset täyttävien yritysten kanssa. Gibraltarin kansalaiset ja siellä vakituisesti asuvat eivät voineet olla osallisina vapautetussa yrityksessä omistajina tai edunsaajina muutoin kuin osakeyhtiön välityksellä olemalla tämän osakas. Vapautettu yritys oli joitakin harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta vapautettu tuloverosta Gibraltarissa, ja sen täytyi maksaa vain vuosittainen kiinteämääräinen vero, joka oli suuruudeltaan 225 Englannin puntaa (GBP).

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

15 Yhdistetyissä asioissa T-195/01 ja T-207/01, Government of Gibraltar vastaan komissio, 30.4.2002 antamassaan tuomiossa (Kok. 2002, s. II-2309) yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin yhtäältä kumosi vapautettuja yrityksiä koskevan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen ja toisaalta hylkäsi edellytykset täyttäviä yrityksiä koskevan menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen kumoamisvaatimuksen.

16 Gibraltarin hallitus ilmoitti 27.4.2002 aikovansa kumota koko yritysverotusta koskevan lainsäädäntönsä ja ottaa käyttöön täysin uuden verojärjestelmän kaikkia Gibraltarissa olevia yrityksiä varten; se ei tällöin ottanut huomioon kysymystä siitä, olivatko vapautettuja yrityksiä ja edellytykset täyttäviä yrityksiä koskevat verojärjestelmät valtiontukia vai eivät. Kyseinen Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistus on nyt käsiteltävänä olevan asian kohteena.

II *Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistus*

17 Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti komissiolle 12.8.2002 päivätyllä kirjeellä EY:n perustamissopimuksen 88 artiklan 3 kohdan nojalla Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksesta.

18 Verouudistus koskee kaikkiin Gibraltariin sijoittautuneisiin yhtiöihin sovellettavaa verojärjestelmää ja lisäveroa (tai rangaistusveroa) (top-up tax), jota sovelletaan ainoastaan rahoituspalveluyrityksiin ja peruspalveluja tarjoaviin laitoksiin; viimeksi mainittuihin kuuluvat yritykset, jotka harjoittavat toimintaa tietoliikenne-, sähkö- ja vesialalla.

19 Verouudistus toteutetaan seuraavilla säädöksillä:

– Companies (Payroll Tax) Ordinance (asetus yhtiöiden henkilöstön määrään perustuvasta verosta)

– Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (asetus yhtiöiden vuotuisesta rekisteröintimaksusta)

– Rates Ordinance (asetus verokannoista)

– Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (asetus määrätyn yritystoiminnan verotuksesta).

20 Gibraltarin hallitus panee verouudistusta koskevan lainsäädännön täytäntöön sen jälkeen, kun House of Assembly on hyväksynyt sen. Uudistuksen osana vapautettuja yrityksiä ja edellytykset täyttäviä yrityksiä koskeva lainsäädäntö kumotaan välittömästi.

A *Verouudistuksella käyttöön otettu verojärjestelmä*

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

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

– business property occupation tax (jäljempänä BPOT): kaikki kiinteistöä liiketoimintatarkoituksiin Gibraltarissa käyttävät yritykset maksavat kyseisen kiinteistön

käytöstä veron, joka on tietty prosenttiosuus niiden yleisestä kiinteistöverovelvollisuudesta Gibraltarissa

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

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

B *Lisävero (tai rangaistusvero)*

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

24 Rahoituspalveluyrityksiltä peritään siis PT:n ja BPOT:n lisäksi rahoituspalvelutoiminnasta saaduista voitoista lisävero (tai rangaistusvero), jonka määrä on 4–6 prosenttia

voitoista (se lasketaan kansainvälisesti hyväksyttyjen tilinpäätösstandardien mukaisesti); yritysten kokonaisverotus (PT, BPOT ja lisävero) voi olla yhteensä enintään 15 prosenttia voitoista.

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

III *Hallinnollinen menettely ja riidanalainen päätös*

26 Komissio ilmoitti 16.10.2002 päivätyllä kirjeellä Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisille päätöksestään aloittaa verouudistuksen osalta EY 88 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely ja kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa (EYVL C 300, s. 2). Yhdistynyt kuningaskunta esitti huomautuksensa 13.12.2002 päivätyllä kirjeellä.

27 Huomautuksia esittivät Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Espanjan työnantajajärjestöjen keskusliitto), Ålands Landskapsstyrelse (Ahvenanmaan maakuntahallitus, Suomi), Espanjan kuningaskunta sekä Gibraltarin hallitus. Komissio toimitti nämä huomautukset Yhdistyneelle kuningaskunnalle, joka ilmoitti komissiolle omat kommenttinsa 13.2.2003 päivätyllä kirjeellä.

28 Komissio teki 30.3.2004 päätöksen 2005/261/EY tukijärjestelmästä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoo panna täytäntöön Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksen osalta (EUVL 2005, L 85, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

29 Riidanalaisen päätöksen artiklaosa kuuluu seuraavasti:

”*1 artikla*

Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoittamat Gibraltarin yhtiöverojärjestelmän uudistusta koskevat ehdotukset muodostavat valtiontukijärjestelmän, joka ei sovellu yhteismarkkinoille.

Kyseisiä ehdotuksia ei näin ollen voida panna täytäntöön.

2 artikla

Tämä päätös on osoitettu Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneelle kuningaskunnalle.”

30 Verouudistuksen valikoivuutta koskevan väitteensä tueksi komissio ilmoittaa pääosin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 98–152 perustelukappaleessa, että kyseinen uudistus on niin alueellisesti kuin aineellisesti valikoiva. Se on alueellisesti valikoiva

siltä osin kuin siinä otetaan käyttöön yhtiöverojärjestelmä, jossa Gibraltarissa olevia yhtiöitä verotetaan yleisesti ottaen alemman verokannan mukaan kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevia yhtiöitä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 127 perustelukappale). Komissio pitää aineellisesti valikoivina seuraavia verouudistuksen näkökohtia: ensinnäkin voiton saamisen asettamista PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi, koska tästä edellytyksestä hyötyisivät voittoa tuottamattomat yritykset (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 128–133 perustelukappale); toiseksi PT:n ja BPOT:n rajaamista 15 prosenttiin voitoista, koska tämä raja suosii yrityksiä, joiden voitto kyseisenä verovuonna on pieni verrattuna työntekijöiden määrään ja liikekiinteistön käyttöön (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 134–141 perustelukappale); kolmanneksi PT:tä ja BPOT:tä, koska molemmat suosivat luonteensa vuoksi yrityksiä, jotka eivät tosiasiassa ole läsnä Gibraltarissa ja joilta ei siksi kanneta yhtiöveroa (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 142–144 ja 150 perustelukappale). Komissio toteaa, että ”ilmoitettuihin toimenpiteisiin liittyy näin ollen sekä alueellista että aineellista valikoivuutta, [ja että] viimeksi mainittu perustuu paitsi ehdotetun järjestelmän joihinkin erityispiirteisiin myös järjestelmää kokonaisuudessaan koskevaan analyysiin” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 152 perustelukappale).

Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset

31 Gibraltarin hallitus, kantaja asiassa T-211/04, ja Yhdistynyt kuningaskunta, kantaja asiassa T-215/04, nostivat käsiteltävänä olevat kumoamiskanteet riidanalaisesta päätöksestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 9.6.2004 toimittamillaan kannekirjelmillä.

32 Yhdistynyt kuningaskunta pyysi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 4.10.2004 toimittamallaan asiakirjalla saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana tukeakseen kantajan vaatimuksia asiassa T-211/04.

33 Espanjan kuningaskunta pyysi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 7.10.2004 toimittamillaan erillisillä asiakirjoilla saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana tukeakseen komission vaatimuksia asioissa T-211/04 ja T-215/04.

34 Kantaja asiassa T-211/04 pyysi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 1.12.2004 toimittamillaan asiakirjoilla, että kannekirjelmän liite A 2 käsitellään luottamuksellisena väliintulijoiden osalta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen työjärjestyksen 116 artiklan 2 kohdan nojalla. Se peruutti hakemuksensa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 26.4.2005 toimittamallaan asiakirjalla.

35 Väliintulohakemukset asioissa T-211/04 ja T-215/04 hyväksyttiin 14.12.2004 ja 15.2.2005 annetuilla ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kolmannen jaoston puheenjohtajan määräyksillä.

36 Yhdistynyt kuningaskunta pyysi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 8.3.2005 toimittamillaan asiakirjoilla asioiden T-211/04 ja T-215/04 yhdistämistä työjärjestyksen 50 artiklan nojalla suullista käsittelyä ja tuomiota varten. Asianosaiset esittivät kyseisestä hakemusta huomautuksensa asetetussa määräajassa.

37 Kantajat asioissa T-211/04 ja T-215/04 pyysivät ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen kirjaamoon 16.3.2005 ja 15.4.2005 toimittamillaan asiakirjoilla, että kyseisten asioiden käsittelylle annetaan etusija työjärjestyksen 55 artiklan 2 kohdan nojalla.

38 Espanjan kuningaskunta toimitti väliintulokirjelmänsä 29.4.2005 asiassa T-215/04 ja 20.6.2005 asiassa T-211/04. Näiden asioiden kantaja ja vastaaja esittivät näistä kirjelmistä huomautuksensa säädetyssä määräajassa. Yhdistynyt kuningaskunta ei toimittanut väliintulokirjelmää asiassa T-211/04.

39 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin päätti 12.5.2005 ja 13.12.2006 tekemillään päätöksillä hyväksyä työjärjestyksen 55 artiklan 2 kohdan perusteella hakemuksen siitä, että asioiden T-211/04 ja T-215/04 käsittelylle annetaan etusija.

40 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin päätti 6.6.2005 antaa asiat T-211/04 ja T-215/04 laajennetun kolmannen jaoston käsiteltäväksi.

41 Asiat T-211/04 ja T-215/04 yhdistettiin 18.12.2006 annetulla määräyksellä suullista käsittelyä varten.

42 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin (laajennettu kolmas jaosto) päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa suullisen käsittelyn, ja se kehotti työjärjestyksen 64 artiklassa määrättyjen prosessinjohtotoimien yhteydessä asioiden T-211/04 ja T-215/04 asianosaisia esittämään kirjalliset huomautuksensa siitä, millaisia seurauksia asiassa C-88/03, Portugali vastaan komissio, 6.9.2006 annetusta tuomiosta (Kok. 2006, s. I-7115; jäljempänä Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio) on käsiteltävänä oleviin asioihin. Asianosaiset noudattivat tätä kehotusta asetetussa määräajassa.

43 Asianosaisten suulliset lausumat ja vastaukset ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin kuultiin 14.3.2007 pidetyssä istunnossa.

44 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin katsoo, että nämä kaksi asiaa on yhdistettävä tuomiota varten, koska asianosaiset ilmaisivat istunnossa olevansa tästä yhtä mieltä.

45 Kantaja asiassa T-211/04 vaatii, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– velvoittaa komission ja Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

46 Kantaja asiassa T-215/04 vaatii, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

47 Komissio vaatii asioissa T-211/04 ja T-215/04, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin

– hylkää kanteet

– velvoittaa kantajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

48 Espanjan kuningaskunta vaatii asioissa T-211/04 ja T-215/04, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin

– hylkää kanteet

– velvoittaa kantajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

49 Kantajat vetoavat pääasiallisesti kolmeen kanneperusteeseen. Ensimmäinen koskee alueellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä, toinen aineellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä ja kolmas olennaisten menettelymääräysten rikkomista tutkittaessa verouudistuksen kolmatta näkökohtaa eli PT:n ja BPOT:n luonnetta, jonka on katsottu olevan aineellisesti valikoiva. Viimeinen kanneperuste

jakautuu kahteen osaan, joista ensimmäinen koskee kuulluksi tulemista koskevan oikeuden loukkaamista ja toinen perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä.

I *Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee alueellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä*

A *Asianosaisten lausumat*

50 Kantajat väittävät, että komissio on soveltanut käsiteltävänä olevassa asiassa virheellisesti alueellisen valikoivuuden kriteeriä, kun se on pitänyt Gibraltarin verouudistuksen arvioinnissa asianmukaisena viitekehyksenä Yhdistyneen kuningaskunnan aluetta ja sen yhtiöverojärjestelmää. Ne esittävät väitteensä tueksi pääasiallisesti neljä näkökohtaa.

51 Ne väittävät ensinnäkin, että alueellisen valikoivuuden kriteeriä ei voida soveltaa käsiteltävänä olevassa asiassa siten kuin komissio on sitä soveltanut, koska Gibraltar ei ole osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa kansallisen, kansainvälisen tai yhteisön oikeuden nojalla. Oikeuskäytäntö, valtiontuista yritysten välittömän verotuksen alalla annettu tiedonanto ja päättely, johon komissio on tukeutunut riidanalaisessa päätöksessään, koskevat kaikki tiettyyn jäsenvaltioon kuuluvaan alueyhteisöön sovellettavia verotustoimenpiteitä. Gibraltaria ei voida rinnastaa tällaiseen yhteisöön.

52 Toiseksi kantajat väittävät, että vaikka Gibraltarin onkin katsottava kuuluvan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan valtiontukiin sovellettavien yhteisön sääntöjen soveltamiseksi, Yhdistynyt kuningaskunta ei voi olla asianmukainen viitekehys, koska

näillä kahdella ei ole yhteistä verojärjestelmää. Gibraltarin verouudistus ei ole erivapaus, poikkeus tai lievennys Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmään, sillä viimeksi mainittu ei ole normaali verojärjestelmä, jota Gibraltariin sovellettaisiin, mikäli riidanalaista verouudistusta ei tehtäisi. Alueellisen valikoivuuden kriteeriä ei näin ollen voida soveltaa.

53 Kantajat väittävät tältä osin ensinnäkin, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisilla ei ole minkäänlaista roolia Gibraltarin poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelemisessä. Poliittiselta kannalta Gibraltarin viranomaisilla on oma ja Yhdistyneestä kuningaskunnasta erillinen toimeenpano-, lainsäädäntö- ja tuomiovaltansa. Taloudelliselta kannalta Gibraltar ei myöskään saa Yhdistyneeltä kuningaskunnalta minkäänlaista taloudellista tukea tai apua. Se saa kaikki tulonsa itse säätämistään veroista. Se harjoittaa alueelleen parhaaksi katsomaansa talouspolitiikkaa Yhdistyneen kuningaskunnan talouspolitiikkaa huomioimatta. Se lyö omat kolikkonsa ja painaa omat setelinsä, määrittää oman rahavarantonsa ja päättää itse luotonotostaan ja menoistaan. Riidanalaisessa päätöksessä on virheellisiä tosiseikkoja, jotka koskevat Yhdistyneen kuningaskunnan käyttämän keskusvallan merkitystä Gibraltarille.

54 Kantajat väittävät seuraavaksi, että Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat kaksi täysin erillistä ja erilaista veroaluetta. Gibraltarin hallitus ja House of Assembly laativat alueellaan sovellettavan verojärjestelmän ja ottavat tällöin huomioon ainoastaan alueen talouden erityisolot ja -piirteet, eikä Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntö tai -politiikka vaikuta järjestelmään tai rajoita sitä millään tavalla. Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädäntöä ei ole koskaan sovellettu Gibraltarilla, eikä sitä sovellettaisi siellä, vaikka Gibraltarilla ei olisikaan omaa verolainsäädäntöä. Ei siis ole olemassa normeja, joihin Gibraltarissa sovellettavia veroja voidaan verrata tai joista verot voisivat poiketa. Riidanalaisessa päätöksessä on virheellisiä tosiseikkoja, jotka koskevat Gibraltarin kuvaamista paikaksi, jossa verotuksellinen toimivalta on hajautettua mutta jossa keskeinen vertailujärjestelmä on edelleen olemassa (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 121 perustelukappale); verouudistuksen kuvaamista jäsenvaltion laajuisesti kannettavan veron määrän alennukseksi (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 109 perustelukappale) ja komission väitettä, jonka mukaan ”Gibraltarissa nykyisin sovellettava verojärjestelmä noudattaa suurelta osin Yhdistyneen

kuningaskunnan mallia offshore-taloudelle myönnettäviä etuja lukuun ottamatta" (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 112 perustelukappale).

55 Gibraltarin hallituksen mukaan valikoivuuskriteeri edellyttää, että riidanalaista verotustoimenpidettä voidaan verrata normaaliin verokantaan, jota sovellettaisiin muutoin asianomaisella alueella harjoitettavaan toimintaan. Tämä merkitsee väistämättä, että vertailukohtana on oltava vero tai jokin muu samalla verotusalueella sovellettava toimenpide. Käsiteltävänä olevassa asiassa Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta muodostavat kuitenkin kaksi eri verotusaluetta; vaikka Gibraltarissa ei olisikaan erityistä yhtiöverotusjärjestelmää, Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmää ei sovellettaisi siihen. Tämä soveltamatta jättäminen ei johdu siitä, että Yhdistynyt kuningaskunta olisi päättänyt siirtää tai luovuttaa verotuksellisen toimivaltansa Gibraltarille, kuten komissio toteaa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 114 perustelukappaleessa. Yhdistynyt kuningaskunta ei nimittäin voi päättää, että sen omia verolakeja sovellettaisiin sen siirtomaa-alueilla, eikä se ole koskaan käyttänyt verotusvaltaa Gibraltariin.

56 Kantajat väittävät lopuksi, että toisin kuin komissio riidanalaisessa päätöksessä väittää, tietyn alueyhteisön saama poliittinen ja verotuksellinen autonomia on merkityksellinen kriteeri arvioitaessa kyseisen yhteisön käyttöön ottaman verotustoimenpiteen valikoivuutta, mikäli asianomaista alueyhteisöä voidaan tämän poliittisen ja verotuksellisen itsehallinnon ansiosta pitää asianmukaisena viitekehyksensä.

57 Kolmanneksi kantajat vakuuttavat edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta johdettavista seurauksista esittämissään kirjallisissa huomautuksissa, että alueellisen valikoivuuden kriteeriä ei voida soveltaa käsiteltävänä olevassa asiassa, koska Gibraltar ei ole osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa eikä näillä kahdella ole yhteistä verojärjestelmää; ne väittävät näin ollen toissijaisesti, että käsiteltävänä olevassa asiassa viitekehyksenä on Gibraltarin alue, kun noudatetaan kyseisen kehyksen määrittelymenetelmää, sellaisena kuin se on esitetty edellä 42 kohdassa mainitun Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 67 ja 68 kohdassa.

58 Neljänneksi kantajat väittävät, että vaikka verouudistus osoittautuisikin alueellisesti valikoivaksi, se voidaan perustella luonteensa tai rakenteensa vuoksi.

59 Komissio väittää, että käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole merkityksellistä tietää, onko Gibraltar osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa sisäisen tai kansainvälisen oikeuden soveltamiseksi vaan onko se osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa sen oman oikeusjärjestyksen perustana olevan yhteisön oikeuden soveltamiseksi. Komission mukaan on.

60 Se väittää myös, että Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan talouksien erillisyydellä ei ole vaikutusta käsiteltävänä olevassa asiassa. Tämänkaltaista tarkastelua ei ole koskaan otettu huomioon valtiontukia koskevissa päätöksissä; vaikka keskusvalta ja autonominen alue olisikin todellisuudessa erotettu taloudellisesti toisistaan, alueellisia valtiontukia koskevia sääntöjä sovellettaisiin yksinomaan sen edun perusteella, joka tietyille yrityksille on myönnetty sen mukaan, mihin osaan jäsenvaltiota ne ovat sijoittautuneet tai millaista toimintaa ne siellä harjoittavat.

61 Komissio kiistää joka tapauksessa kantajien väitteen siitä, että Gibraltarilla on taloudellinen ja verotuksellinen autonomia suhteessa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja se esittää esimerkkejä Yhdistyneen kuningaskunnan Gibraltarille myöntämästä taloudellisesta tuesta.

62 Komissio väittää vastoin kantajien väitettä myös, että Yhdistyneen kuningaskunnan keskusviranomaisilla on perustava tehtävä Gibraltarin poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä varsinkin siksi, että Yhdistynyt kuningaskunta on vastuussa yhteisön oikeuden soveltamisesta Gibraltarissa, ja siksi, että Gibraltarin rahapolitiikan vakaus on täysin lähtöisin Yhdistyneestä kuningaskunnasta (Gibraltarin valuutta on itse asiassa Englannin punta, mutta sillä on vain toinen nimi). Komissio väittää yhtä lailla, että eräiden sisäasioiden käsitteellä, johon verotus kantajien mukaan

kuuluu, on yhteisön oikeuden yhteydessä vain vähän merkitystä lähinnä kahdesta syystä: ensinnäkin vuoden 1969 perustuslaissa säädetään, että keskusviranomaiset voivat (kuvernöörin ominaisuudessa) puuttua asioiden hoitoon varsinkin varmistaakseen kansainvälisten velvoitteiden täytäntöönpanon Gibraltarissa; toiseksi Gibraltar ei osallistu, toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta, sellaisten yhteisön säädösten antamiseen, jotka vaikuttavat sen eräisiin sisäasioihin ja jotka on pantava täytäntöön sen alueella.

63 Kantajat väittävät, että Gibraltarilla ja Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei ole yhteistä verojärjestelmää, mutta komissio katsoo pääosin, että kun kerran Gibraltarin on osoitettu olevan osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa yhteisön valtiontukisäännösten soveltamiseksi, asianmukaisena viitekehyksenä voi olla ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmän muodostama viitekehys.

64 Komissio huomauttaa, että EY 87 artiklassa viitataan jäsenvaltion myöntämään tukeen, joka vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Se väittää, että ratkaisevaa ei ole tietää, ovatko Yhdistynyt kuningaskunta ja Gibraltar osa samaa verotuksellista aluetta vaan voiko Gibraltarissa sovellettava verojärjestelmä olla jäsenvaltion myöntämää tukea. Komission mielestä tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi, koska yhteisön valtiontukisääntöjä sovelletaan kokonaisuudessaan Gibraltarissa, kuten Gibraltarin hallitus itsekin myöntää. Jäsenvaltiona, joka suunnittelee tukien myöntämistä Gibraltarin alueelle, voi olla ainoastaan Yhdistynyt kuningaskunta, eikä kysymystä tukijärjestelmän alueellisesta valikoivuudesta voida arvioida muutoin kuin viittaamalla Yhdistyneeseen kuningaskuntaan jäsenvaltiona, joka vastaa yhteisön oikeuden noudattamisesta Gibraltarissa.

65 Komissio väittää myös, että vaikka ei olisikaan yleistä (tai normaalia) verojärjestelmää, jota Gibraltariin sovellettaisiin, jos sen omaa verojärjestelmää ei sovellettaisi, tämä seikka ei estä mahdollisuutta soveltaa alueellisen valikoivuuden kriteeriä. Yhteisen verojärjestelmän puuttuminen on tulos Yhdistyneen kuningaskunnan tekemästä valinnasta. Se on päättänyt luoda erityisen perustuslaillisen siteen Gibraltariin, ja se

on myös päättänyt saattaa Gibraltarin valtiontukilainsäädännön alaiseksi oman yhteisöön liittymistä koskevan asiakirjansa välityksellä. Yhdistyneellä kuningaskunnalla on myös edelleen Gibraltarissa riittävästi valtaa varmistaakseen, että Gibraltar ottaa käyttöön perustamissopimuksen mukaisen yhtiöverojärjestelmän. Tästä seuraa, että viitekehyksenä ei saa olla muu kuin Yhdistyneen kuningaskunnan tarjoama viitekehys.

66 Komissio kiistää lisäksi alueyhteisön verotuksellisen autonomian laajuuden merkityksellisyyden valtiontuen käsitteen soveltamiseksi. Se katsoo, että myös tämä väite perustuu sen lähtökohdan hyväksymiseen, että Gibraltar on osa Yhdistynyttä kuningaskuntaa. Tämän lähtökohdan vuoksi väite siitä, että valtiontukisääntöjen soveltaminen riippuu asianomaisen alueen autonomian laajuudesta, on väistämättä vailla perustetta (lukuun ottamatta verotuksellisen toimivallan symmetrisen siirron tapausta, johon viitataan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 115 perustelukappaleessa).

67 Komissio katsoo edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta johdettavista seurauksista esittämissään kirjallisissa huomautuksissa yhteisöjen tuomioistuimen hyväksyvän komission väitteen siitä, että kriteeri alueellisen valikoivuuden arvioinnissa tarvittavan viitekehyksen määrittämiseksi on se, kenellä on ratkaiseva rooli yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä; komissio kuitenkin katsoo yhteisöjen tuomioistuimen hylkäävän komission väitteen siitä, että tämä yhteisö ei voi olla muu kuin jäsenvaltio.

68 Komission mukaan kysymys siitä, voiko viitekehys olla käsiteltävänä olevassa asiassa Gibraltar, riippuu edellä 42 kohdassa mainitussa, Azorien verojärjestelmää koskevassa tuomiossa esitetyistä edellytyksistä eikä kansallisen oikeuden mukaisesta Gibraltarin perustuslaillisesta asemasta.

69 Komissio väittää, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 66 kohdassa esitetty vaatimus siitä, että alueella ”on – – ratkaiseva rooli sen poliittisen ja taloudellisen ympäristön määrittämisessä, jossa sen toimivaltaan kuuluvalla alueella sijaitsevat yritykset toimivat”, antaa ymmärtää, että on myös neljäs ennakkoedellytys, joka eroaa edellä mainitun tuomion 67 kohdassa luetelluista kolmesta edellytyksestä asianmukaisen viitekehyksen määrittämiseksi.

70 Tämä neljäs edellytys on se, että asianomaisella alueella on sen alueelle sijoittautuneiden yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön osalta niin laaja autonomia, että se on verrattavissa keskushallinnon käyttämään vaikutusvaltaan jäsenvaltiossa, jonka perustuslaissa ei säädetä alueellisesta autonomiasta. Komissio selittää, että tämän vaatimuksen taustalla on perustamissopimuksen valtiontukisääntöjen valossa vaikuttimia, joiden mukaan sen selvittämiseksi, saavatko tietyt yritykset etua, niiden tilannetta on verrattava muiden samassa poliittisessa ja taloudellisessa ympäristössä toimivien yritysten tilanteeseen.

71 Komissio katsoo, että Gibraltarin hallituksella ei ole perustavaa tehtävää Gibraltariin sijoittautuneiden yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä ja että Gibraltarin alue ei näin ollen voi muodostaa asianmukaista viitekehystä. Kun tämä ennakkoedellytys ei täyty, ei ole tarpeen ottaa huomioon edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 67 kohdassa lueteltuja kolmea kriteeriä.

72 Komissio tutkii toissijaisesti edellä mainitut kolme kriteeriä ja väittää, että Gibraltar ei täytä niistä kahta eli kriteeriä, joka koskee Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen valtaa puuttua välittömästi Gibraltarin viranomaisten käyttöön ottamiin verotustoi-

menpiteisiin, ja kriteeriä avustuksista, joilla Gibraltarille hyvitetään sen verojärjestelmästä aiheutuvat taloudelliset seuraukset. Gibraltarin alue ei näin ollen ole asianmukainen viitekehys.

73 Espanjan kuningaskunta korostaa, että sen väliintuloa komission vaatimusten tueksi ei pidä tulkita yksiselitteisesti tai implisiittisesti alueellista valikoivuutta koskevien riidanalaisen päätöksen perustelujen tukemiseksi. Se katsoo, että Gibraltarin tapaus on erotettava Baskimaan ja Navarran itsehallintoalueiden verojärjestelmää koskevista tapauksista, koska näillä alueilla on yhdenmukainen verotuskehys.

74 Espanjan kuningaskunta katsoo myös, että Gibraltariin ei voida soveltaa verojärjestelmää, joka eroaa täysin Yhdistyneen kuningaskunnan verojärjestelmästä ja jossa ei ole mitään rajoituksia tai koordinointisääntöjä, koska se edellyttäisi, että Gibraltarin aluetta kohdeltaisiin valtiontukien osalta erillisenä jäsenvaltiona, ja Espanjan kuningaskunta pitää tätä mainitun alueen kansainväliseen asemaan kohdistuvana merkittävänä loukkauksena.

75 Edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta johdettavista seurauksista esittämissään kirjallisissa huomautuksissa Espanjan kuningaskunta väittää, että edellä mainitussa yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa esitettyihin kolmeen edellytykseen on lisättävä neljäs, jotta voitaisiin selvittää, muodostaako alueyhteisö asianmukaisen viitekehyksen kyseisen yhteisön käyttöön ottamien verotustoimenpiteiden arvioimiseksi. Tämän neljännen edellytyksen mukaan käsiteltävänä oleva verotustoimenpide ei ole valikoiva, jos sitä säännellään erinäisillä yhdenmukaistamiskriteereillä, jotka vastaavat niitä kriteerejä, joita yhteisön oikeuden nojalla sovelletaan sen jäsenvaltion käyttöön ottamiin verotustoimenpiteisiin, josta alueyhteisö on riippuvainen, ja joiden tarkoituksena on säilyttää henkilöiden, pääomien, tavaroiden ja palvelujen vapaa liikkuvuus ja välttää sisämarkkinoiden vääristyminen.

B *Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arviointi asiasta*

76 On muistettava, että jäsenvaltioiden myöntämiä tukia koskevia yhteisön oikeussääntöjä sovelletaan Gibraltariin (edellä 15 kohdassa mainittu asia Government of Gibraltar v. komissio, tuomion 12 kohta). Lähtökohtana ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arvioinnille asiasta on siis EY 87 artiklan 1 kohta.

77 Kyseisessä artiklassa kielletään valtiontuet, jotka suosivat ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” eli valikoivat tuet (asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005, Kok. 2005, s. I-10901, 94 kohta).

78 Valikoivuusedellytyksen arvioinnin osalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että EY 87 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001, Kok. 2001, s. I-8365, 41 kohta; asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 68 kohta ja asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1627, 40 kohta).

79 Mainitunlaiseen arviointiin päädytään myös, kun kyse on toimenpiteestä, josta ei ole päättänyt kansallinen lainsäätäjä vaan tietyn maan alueellinen viranomainen, koska toimenpide, jonka on keskushallinnon sijasta toteuttanut aluehallinto, voi muodostaa tuen, jos EY 87 artiklan 1 kohdassa määrätyt edellytykset täyttyvät (asia 248/84, Saksa v. komissio, tuomio 14.10.1987, Kok. 1987, s. 4013, 17 kohta).

80 Edellä esitetystä seuraa, että esillä olevan toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä, muodostaako mainittu toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun eräille yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa. Viitekehyksen määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotustoimenpiteistä, koska itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen. Normaali verokanta on viitekehyksen muodostavalla maantieteellisellä alueella voimassa oleva verokanta (edellä 42 kohdassa mainittu Azorien verojärjestelmää koskeva asia, tuomion 56 kohta).

81 Käsiteltävänä olevassa asiassa on tutkittava, muodostaako Yhdistyneen kuningaskunnan alue asianmukaisen viitekehyksen verouudistuksen alueellisen valikoivuuden arvioinnille. Mikäli vastaus tähän kysymykseen olisi kielteinen, se merkitsisi välttämättä, että Gibraltarin alue muodostaa asianmukaisen viitekehyksen verouudistuksen arvioinnille, ja kumoaisi kaikki kyseisen uudistuksen alueellista valikoivuutta koskevat väitteet.

82 Varsinkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 104 ja 125 perustelukappaleesta käy ilmi, että komissio on nojautunut kahteen seikkaan todetakseen, että Yhdistyneen kuningaskunnan alue muodostaa asianmukaisen viitekehyksen verouudistuksen alueellisen valikoivuuden arvioinnille: se on ensinnäkin pääosin katsonut, että perustamissopimuksen ja varsinkin valtiontukisääntöjen rakenteen vuoksi viitekehyksenä ei voi olla muu kuin asianomaisen jäsenvaltion alue ja että alueyhteisön autonomian laajuus suhteessa keskushallintoon ei ole merkityksellinen mainitun kehyksen määrittämiseksi; se on toiseksi nojautunut päätelmänsä tueksi Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten rooliin Gibraltarin yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä.

1. Onko alueyhteisön autonomian laajuus suhteessa asianomaisen jäsenvaltion keskushallintoon merkityksellinen asianmukaisen viitekehyksen määrittelemiseksi?

83 Siltä osin kuin on kyse ensimmäisestä seikasta, johon komissio on nojautunut katsoessaan, että Yhdistyneen kuningaskunnan alue on määriteltävä asianmukaiseksi viitekehykseksi käsiteltävänä olevassa asiassa (ks. edellä 82 kohta), on todettava, kuten komissio itsekin on todennut edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta johdettavista seurauksista esittämissään kirjallisissa huomautuksissa, että yhteisöjen tuomioistuin on hylännyt komission analyysin asianomaisen tuomion 57 ja 58 kohdassa seuraavasti:

”57 Viitekehystä ei ole välttämättä määritettävä kyseisen jäsenvaltion alueen rajojen mukaisesti, ja täten toimenpide, jolla myönnetään etu ainoastaan tietylle osalle kansallista aluetta, ei yksin tästä syystä ole valikoiva EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

58 Ei ole mahdotonta, että alueyhteisöllä on sellainen oikeudellinen ja tosiasiallinen asema, jonka johdosta se on jäsenvaltion keskushallintoon nähden riittävän itsenäinen, jotta sen toteuttamien toimenpiteiden osalta ratkaiseva rooli sen poliittisen ja taloudellisen ympäristön määrittämisessä, jossa yritykset toimivat, on juuri mainitulla alueyhteisöllä eikä keskushallinnolla. Tällaisessa tilanteessa merkityksellisen kehyksen muodostaa toimenpiteen toteuttaneen alueyhteisön alue, jolla se käyttää toimivaltaansa, eikä kansallinen alue kokonaisuudessaan, kun selvitetään, suosiiko mainitunlaisen alueyhteisön toteuttama toimenpide tiettyjä yrityksiä verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa, kun asiaa arvioidaan kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuun päämäärään nähden.”

84 Näin ollen riittää, kun tutkitaan sen toisen seikan aiheellisuus, johon komissio on tukeutunut katsoessaan Yhdistyneen kuningaskunnan viitekehykseksi, eli on selvitet-

tävä, mikä on Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten rooli Gibraltarissa toimivien yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä (ks. edellä 82 kohta).

2. Yhdistyneen kuningaskunnan rooli Gibraltarin poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelemisessä kriteeriksi, jonka nojalla päätetään, mikä on käsiteltävänä olevan asian viitekehys

a) Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio

85 Yhteisöjen tuomioistuin mainitsi edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 65 kohdassa tilanteen, jossa alue- tai paikallisviranomainen käyttää sillä keskusvaltaan nähden olevaa riittävän itsenäistä toimivaltaa ja päättää verokannasta, joka on alempi kuin kansallinen verokanta ja jota sovelletaan ainoastaan sen toimivaltaan kuuluvalla alueella sijaitseviin yrityksiin; se totesi muun muassa seuraavaa:

”66 – – mainitussa tilanteessa merkityksellinen oikeudellinen kehys verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi voisi rajoittua kyseessä olevaan maantieteelliseen alueeseen erityisesti siinä tapauksessa, että alueyhteisöllä on esimerkiksi asemansa ja valtuuksiensa johdosta ratkaiseva rooli sen poliittisen ja taloudellisen ympäristön määrittämisessä, jossa sen toimivaltaan kuuluvalla alueella sijaitsevat yritykset toimivat.

67 Jotta voidaan katsoa, että tällaisissa olosuhteissa tehty päätös on tehty riittävän autonomista valtaa käyttämällä, päätöksen tekijänä on ensinnäkin tullut olla – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa – alue- tai paikallisviranomainen, jolla on perustuslakiin perustuva keskushallinnosta erillinen, poliittinen ja hallinnollinen asema. Toiseksi päätös on tullut tehdä ilman, että keskushallinto voi välittömästi puuttua sen sisältöön. Lisäksi taloudellisia seuraamuksia, joita aiheutuu kansallisen verokannan alentamisesta alueella sijaitsevien yritysten osalta, ei saa hyvittää muilta alueilta tai keskushallinnolta peräisin olevilla suorituksilla tai avustuksilla.

68 Edellä esitetystä seuraa, että yhteisön valtiontukia koskevien säännösten soveltamisen kannalta riittävänä pidettävä poliittinen ja verotuksellinen autonomia keskushallintoon nähden edellyttää – kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on esittänyt –, että sen lisäksi, että alueyhteisöllä on valta toteuttaa toimivaltansa piiriin kuuluvalla alueella toimenpiteitä verokannan alentamiseksi täysin riippumatta keskusvaltion toiminnasta, mainitun yksikön on lisäksi vastattava kyseisen toimenpiteen poliittisista ja taloudellisista seurauksista.”

86 Käsiteltävänä olevassa asiassa on näin ollen tutkittava, täyttääkö verouudistus edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 67 kohdassa esitetyt kolme edellytystä. On siis ensinnäkin tutkittava, onko verouudistuksen laatinut alue- tai paikallisviranomainen, jolla on perustuslakiin perustuva, Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnosta erillinen poliittinen ja hallinnollinen asema; toiseksi on tutkittava, onko verouudistus laadittu ilman, että Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinto voi välittömästi puuttua sen sisältöön, ja kolmanneksi, hyvitetäänkö Gibraltarille verouudistuksen käyttöön otosta aiheutuvia taloudellisia seuraamuksia muilta alueilta tai Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnolta peräisin olevilla suorituksilla tai avustuksilla.

87 Hyväksyttävä ei ole komission väite siitä, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 66 kohta sisältää neljännen edellytyksen, joka tulee ennen 67 kohdassa lueteltuja kolmea edellytystä ja eroaa niistä, eli edellytys, että alueyhteisöllä on ratkaiseva rooli sen poliittisen ja taloudellisen ympäristön määrittelemisessä, jossa sen toimivaltaan kuuluvalla alueella sijaitsevat yritykset toimivat. Tämä väite ei nimittäin saa mitään tukea edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta eikä julkisasiamies Geelhoedin samaisessa asiassa esittämästä ratkaisuehdotuksesta (Kok. 2006, s. I-7119, 54 ja 55 kohta).

88 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei myöskään voi hyväksyä Espanjan kuningaskunnan esittämää väitettä siitä, että niitä kolmea edellytystä, jotka yhteisöjen tuomioistuin on asettanut edellä 42 kohdassa mainitussa, Azorien verojärjestelmää koskevassa tuomiossa, täydentää neljäs edellytys, joka koskee riidanalaisen verotustoimenpiteen sääntelyä yhdenmukaistamiskriteereillä, joita asetetaan yhteisön oikeudessa sen jäsenvaltion käyttöön ottamille verotustoimenpiteille, josta asianomainen alueyhteisö on riippuvainen. Sen lisäksi, että tämä väite on mainittujen yhdenmukaistamiskriteerien yksilöinnin ja sisällön osalta epämääräinen, se ei saa mitään tukea edellä 42 kohdassa mainitusta, Azorien verojärjestelmää koskevasta tuomiosta, joten myös se on hylättävä.

b) Azorien verojärjestelmää koskevassa tuomiossa esitettyjen ensimmäisen ja toisen edellytyksen soveltaminen

89 Edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion ensimmäisen edellytyksen osalta on riittävää todeta, että kuten asianosaiset myöntävät, verouudistuksen laatineilla Gibraltarin toimivaltaisilla viranomaisilla on perustuslakiin perustuva, Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnosta erillinen poliittinen ja hallinnollinen asema; näin ollen ensimmäinen edellytys täyttyy.

90 Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion toisen edellytyksen osalta käsiteltävänä olevassa asiassa on tutkittava, onko verouudistus laadittu ilman, että Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinto voi välittömästi puuttua sen sisältöön.

91 Komissio väittää, että tämä edellytys ei käsiteltävänä olevassa asiassa täyty, koska Yhdistyneellä kuningaskunnalla on vuoden 1969 perustuslain 33 ja 34 §:n nojalla valta puuttua suoraan kuvernöörin välityksellä erityisesti kysymyksiin, jotka liittyvät ”rahoitus- ja talouspoliittiseen vakauteen” ja joihin myös verotus kuuluu.

92 Mitä tulee kantajien väitteeseen siitä, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle pidätettyä valtaa säätää lakeja Gibraltarissa ei ole koskaan käytetty verotuksen alalla, komissio katsoo, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion toisen edellytyksen osalta on selvitettävä, voivatko jäsenvaltion keskusviranomaiset puuttua asioihin, eikä, tekevätkö ne näin käytännössä.

93 Ensinnäkin on korostettava, että kuten käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvistä asiakirjoista ja edellä 15 kohdassa mainitussa asiassa Government of Gibraltar vastaan komissio annetusta tuomiosta (tuomion 53 kohdasta) käy ilmi, yritysten verotus kuuluu eräiden sisäasioiden luokkaan. Ei ole kiistetty, että toimeenpanovalta näissä asioissa kuuluu Gibraltarin ministerineuvostolle. Viimeksi mainitulla on toimivalta laatia ja esittää Gibraltarin lainsäätäjän vahvistettaviksi Gibraltarin alueella sovellettavia verotustoimenpiteitä.

94 Toiseksi on korostettava, että Gibraltarin lainsäätäjällä on vuoden 1969 perustuslain 32 §:n nojalla toimivalta antaa lakeja ”rauhaa, yleistä järjestystä ja Gibraltarin hyvää hallintoa varten” tietyin varauksin. Ei ole kiistetty, että tähän toimivaltaan sisältyy verotustoimenpiteiden hyväksyminen. Vuoden 1969 perustuslain 33 §:n 1 momentin nojalla lainsäädäntövaltaa käytetään periaatteessa siten, että lakiesityksistä äänestetään House of Assemblyssä, ja ne hyväksyy kuningatar tai hänen puolestaan kuvernööri. Ei

ole kiistetty, että House of Assemblyn jäsenet valitsee demokraattisesti Gibraltarin kansa, jota he yksinomaan edustavat. Vuoden 1969 perustuslain 33 §:n 2 momentissa säädetään myös kuvernöörin mahdollisuudesta kieltäytyä hyväksymästä mainittuja lakiesityksiä tai varata tiettyjen lakiesitysten hyväksyminen kuningattarelle. Vuoden 1969 perustuslain 34 §:n 2 momentissa säädetään lisäksi kuvernöörin mahdollisuudesta esittää eräisiin sisäasioihin liittyvissä kysymyksissä ja Gibraltarin rahoitus- ja talouspoliittisen vakauden säilyttämiseksi lakiesityksiä House of Assemblylle tietyin edellytyksin ja vahvistaa mainitut esitykset tietyin edellytyksin antamalla niille hyväksyntänsä.

95 Kolmanneksi asiakirjoista käy ilmi, että lainsäädäntövalta Gibraltarissa on pidätetty viime kädessä Yhdistyneelle kuningaskunnalle, mutta tätä valtaa ei ole käytetty kuin poikkeuksellisesti eikä koskaan verotuksen alalla. Yhtäkään Yhdistyneen kuningaskunnan verolakia ei sovelleta eikä ole koskaan sovellettu Gibraltarissa.

96 Komissio ei lopuksi kiistä, että käsiteltävänä olevassa asiassa Gibraltarin verouudistuksen ovat laatineet Gibraltarin viranomaiset ilman Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten puuttumista asiaan.

97 On katsottava, että kuvernöörille vuoden 1969 perustuslain 33 ja 34 §:ssä myönnetyt valtuudet, joita ei sitä paitsi koskaan ole käytetty verotuksen alalla, eivät osoita, että Yhdistyneen kuningaskunnan ”keskushallinto” voisi puuttua ”välittömästi” verouudistuksen sisältöön edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verouudistusta koskevan tuomion toisessa edellytyksessä tarkoitetulla tavalla. Vaikka kuvernöörin nimittää kuningatar – joka toimii Gibraltarin kuningattarena – ja kuvernööri toimii kuningattaren edustajana Gibraltarissa (vuoden 1969 perustuslain 18 §), asiakirjoista ei käy ilmi, että Gibraltarin kuvernööri voitaisiin rinnastaa Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallintoon ja että hänen mahdollisuuttaan puuttua Gibraltarin lainsäädäntöprosessiin voitaisiin pitää Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnon

välittömänä puuttumisena edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 67 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

98 Lisäksi on katsottava, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle pidätettyä valtaa säätää lakeja Gibraltarissa ja kuvernöörille vuoden 1969 perustuslain nojalla myönnettyjä erilaisia valtuuksia osallistua lainsäädäntöprosessiin on tulkittava sen kannalta, mikä on Gibraltarin asema siirtomaana tai Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan 11 luvun 73 artiklassa tarkoitettuna itsehallintoa vailla olevana alueena, jonka ulkosuhteista vastaa Yhdistynyt kuningaskunta kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna hallinnoivana valtana. Yhdistyneen kuningaskunnan velvollisuudet Gibraltaria hallinnoivana valtana esitetään edellä mainitussa 73 artiklassa, jonka tämän asian kannalta merkityksellisessä osassa säädetään seuraavaa:

”Yhdistyneiden Kansakuntien jäsenet, jotka ovat vastuussa tai ottavat vastuun sellaisten alueiden hallinnosta, joiden väestö ei vielä ole saavuttanut täydellistä itsehallintoa, tunnustavat sen periaatteen, että näiden alueiden asukkaiden edut ovat ensisijaiset, ja omaksuvat pyhänä luottamustehtävänään velvollisuuden edistää kaikin mahdollisin tavoin tämän peruskirjan luoman kansainvälisen rauhan ja turvallisuuden järjestelmän puitteissa näiden alueiden asukkaiden hyvinvointia sekä tässä tarkoituksessa

a) osoittaen asiaankuuluvaa kunnioitusta kysymyksessä olevan väestön kulttuuria kohtaan, taata sen poliittinen, taloudellinen, sosiaalinen ja kasvatuksellinen edistys, sen oikeudenmukainen kohtelu sekä sen suojeleminen väärinkäytöksiltä;

b) kehittää itsehallintoa, ottaa asianmukaisesti huomioon väestön poliittiset pyrkimykset sekä auttaa sitä vapaiden poliittisten laitosten asteittaisessa kehittämisessä kunkin alueen ja sen väestön erityisten olosuhteiden sekä väestön erilaisen kehitystason mukaan;

– –”

99 Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen Yhdistyneelle kuningaskunnalle pidätetty valta säätää lakeja Gibraltarissa ja kuvernöörille myönnetyt erilaiset valtuudet on tulkittava keinoiksi, joiden avulla Yhdistynyt kuningaskunta voi täyttää Gibraltarin väestöä koskevat tehtävänsä ja kansainvälisestä oikeudesta johtuvat velvoitteensa; niitä ei pidä tulkita keinoiksi, joilla sille myönnettäisiin mahdollisuus puuttua välittömästi Gibraltarin viranomaisten käyttöön ottaman verotustoimenpiteen sisältöön, varsinkin kun näitä valtuuksia ei ole koskaan käytetty verotuksen alalla.

100 Näin ollen on katsottava, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion toinen edellytys täyttyy käsiteltävänä olevassa asiassa.

c) Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmannen edellytyksen soveltaminen

101 Edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmannen edellytyksen osalta käsiteltävänä olevassa asiassa on tutkittava, hyvitetäänkö verouudistuksen käyttöön otosta Gibraltarille mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset muilta alueilta tai Yhdistyneen kuningaskunnan keskushallinnolta peräisin olevilla suorituksilla tai avustuksilla.

102 Komission väitteen mukaan tämä edellytys tarkoittaa, että alueyhteisöllä ei ole edes potentiaalisesti käytettävissään minkäänlaista tukea verotuksen alalla tekemiensä päätösten vaikutusten korvaamiseksi. Se siis kiistää, että tämä edellytys vaatisi, että yhtäältä alueellisen veronalennustoimenpiteen ja toisaalta keskushallinnolta tai muilta alueilta peräisin olevan avustuksen välillä olisi yhteys. Komission mukaan kyseinen

tulkinta ei ole sopusoinnussa väitetyn neljännen edellytyksen kanssa, jonka mukaan alueyhteisöllä on oltava ratkaiseva rooli sen alueella olevien yritysten poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelyssä. Arvioitaessa tämän edellytyksen täyttymistä on nimittäin otettava huomioon kaikki keskushallinnolta peräisin olevat rahoituslähteet, koska raha on liikuteltavissa ja koska maksu, joka vapauttaa Gibraltarin julkisesta menosta, mahdollistaa sen, että se voi käyttää lisää rahaa johonkin toiseen hankkeeseen tai alentaa veroja. Tämän tulkinnan perusteella komissio kiistää, että kolmas edellytys täyttyisi käsiteltävänä olevassa asiassa, koska Yhdistyneen kuningaskunnan väitetään myöntäneen taloudellista tukea Gibraltarille.

103 Komissio vetoaa tältä osin etenkin siihen seikkaan, että Yhdistynyt kuningaskunta rahoittaa Gibraltarin sosiaaliturvarahastoa, jotta tämä voisi maksaa niiden Espanjan kansalaisten eläkkeet, jotka asuvat tällä hetkellä Espanjassa mutta työskentelivät Gibraltarissa ennen kuin Espanjan viranomaiset päättivät sulkea Espanjan ja Gibraltarin välisen rajan vuonna 1969. Se vetoaa lisäksi siihen, että Yhdistynyt kuningaskunta on myöntänyt Gibraltarille kehittämistukea useaan otteeseen yhteisöön liittymisensä jälkeen ja järjestänyt pääomarahoitusta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja Gibraltariin sijoittautuneille pienille ja keskisuurille yrityksille (pk-yrityksille), sekä siihen, että Yhdistyneen kuningaskunnan puolustusministeriö on tukenut Gibraltarin lentokentän toimintaa.

104 Näitä perusteluja ei voida hyväksyä.

105 Tältä osin on ensinnäkin muistettava, että väite edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 66 kohtaan sisältyvän neljännen edellytyksen olemassaolosta ei ole perusteltu (ks. edellä 87 kohta). Komissio on siis väärässä käyttäessään sitä perustelujensa tueksi.

106 On myös korostettava, että se, että yhteisöjen tuomioistuin käyttää verbiä ”hyvittää” edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion 67 kohdassa, tarkoittaa, että alueyhteisön riidanalaisen verotustoimenpiteen ja muilta alueilta tai asianomaisen jäsenvaltion keskushallinnolta peräisin olevien rahoitustukien välillä on oltava syy-yhteys. Komission ehdottama tulkinta jättäisi edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmannen edellytyksen vaille käytännön merkitystä, koska on erittäin vaikea kuvitella alueyhteisöä, joka ei saisi minkäänlaista taloudellista tukea keskushallinnolta.

107 On kuitenkin todettava, että komission väittämät Yhdistyneen kuningaskunnan taloudelliset tuet Gibraltarille liittyvät erityistilanteisiin eikä niillä ole mitään syy-yhteyttä verouudistukseen.

108 Asiakirjoista käy nimittäin ensinnäkin ilmi, että Yhdistynyt kuningaskunta on rahoittanut vuodesta 1985 Gibraltarin sosiaaliturvarahastoa sellaisten Espanjan kansalaisten eläkkeiden maksamiseksi, jotka työskentelivät Gibraltarissa ennen kuin Espanjan viranomaiset sulkivat Espanjan ja Gibraltarin välisen rajan eli vuosien 1969 ja 1985 välisenä aikana.

109 Toiseksi asiakirjasta, jonka komissio on esittänyt väitteensä tueksi, käy ilmi, että Yhdistyneen kuningaskunnan Gibraltarille maksamat kehittämistuet koskivat vuosien 1978 ja 1986 välistä ajanjaksoa, ja ne oli tarkoitettu Gibraltarin infrastruktuurin kehittämishankkeille, koulutushankkeille ja asuntohankkeille.

110 Kuten kolmanneksi pienten ja keskisuurten yritysten pääoma- ja lainarahastosta 4.2.2003 tehdystä komission päätöksestä (tuki N 620/2002; EUVL C 110, s. 14) käy ilmi,

Yhdistyneen kuningaskunnan järjestämä pääomarahoitus Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja Gibraltariin sijoittautuneille pk-yrityksille, josta Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti 11.9.2002, hyödyttää edellä mainittuja pk-yrityksiä ja asianomaisia sijoittajia.

111 Gibraltarin lentokentän toimintatuesta todettakoon lopuksi, että kantajat väittivät istunnossa, ilman komission vastustusta, että Yhdistyneen kuningaskunnan armeija rakensi kyseisen lentokentän toisen maailmansodan aikana ja se on edelleen Yhdistyneen kuningaskunnan sotilaslentokenttä mutta on myös siviilien käytettävissä.

112 Edellä esitettyjen näkökohtien takia ja sen takia, että komissio ei ole esittänyt päinvastaista näyttöä, on todettava, että yhdelläkään edellä mainituista rahoituksista ei hyvitetä Gibraltarille verouudistuksesta mahdollisesti aiheutuvia taloudellisia seurauksia edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmannessa edellytyksessä tarkoitetulla tavalla.

113 Koska siis ei ole esitetty seikkoja, jotka voisivat kumota kantajien väitteet siitä, että Gibraltar ei saa Yhdistyneeltä kuningaskunnalta mitään taloudellista tukea, jolla hyvitettäisiin verouudistuksen taloudelliset seuraukset, on katsottava, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmas edellytys täyttyy käsiteltävänä olevassa asiassa.

114 Kun otetaan huomioon, että edellä 42 kohdassa mainitun, Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolme edellytystä täyttyvät, on todettava, että Yhdistyneen kuningaskunnan rooli Gibraltarissa olevien yritysten poliittisen ja taloudellisen

toimintaympäristön määrittelyssä ei ole riittävä syy katsoa, että Yhdistyneen kuningaskunnan alue muodostaa käsiteltävänä olevassa asiassa asianmukaisen viitekehyksen. Näin ollen komission päätelmän tueksi esitetty toinen seikka, joka koskee Yhdistyneen kuningaskunnan alueen määrittelemistä viitekehykseksi (ks. edellä 84 kohta), ei ole myöskään perusteltu.

115 Näin ollen on todettava, että viitekehys vastaa yksinomaan Gibraltarin alueen maantieteellisiä rajoja, eikä kantajien väitteitä Gibraltarin kuulumisesta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja Gibraltarin ja Yhdistyneen kuningaskunnan yhteisen verojärjestelmän puuttumisesta tarvitse tutkia. Viitekehyksen rajaaminen tällä tavalla tarkoittaa, että Gibraltariin sijoittautuneisiin yrityksiin sovellettavaa verojärjestelmää ei voida verrata Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneisiin yrityksiin sovellettavaan verojärjestelmään sen osoittamiseksi, että ensiksi mainitut saavat valikoivaa etua.

116 Edellä esitetystä johtuen riidanalaisessa päätöksessä esitetyssä komission päätelmässä, joka koskee verouudistuksen alueellista valikoivuutta, on oikeudellinen virhe ja arviointivirhe.

117 Ensimmäinen kanneperuste on näin ollen hyväksyttävä.

II *Toinen kanneperuste, joka koskee aineellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä*

A *Asianosaisten lausumat*

118 Kantajat kiistävät niiden riidanalaisessa päätöksessä esitettyjen komission päätelmien laillisuuden, jotka koskevat uudistuksessa käyttöön otettujen verojärjestelmän kolmen näkökohdan aineellista valikoivuutta. Näkökohdat ovat seuraavat: ensinnäkin voiton saamisen asettaminen PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 128–133 perustelukappale), toiseksi PT:n ja BPOT:n rajaaminen 15 prosenttiin voitoista (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 134–141 perustelukappale) ja kolmanneksi PT:n ja BPOT:n luonne (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 142–144 ja 150 perustelukappale).

119 Gibraltarin hallitus katsoo, että edellä mainittuja kolmea riidanalaista näkökohtaa sovelletaan yleisesti Gibraltarissa, eivätkä ne suosi tiettyjä yrityksiä tai erityisten tavaroiden valmistamista. Gibraltarin hallituksen mukaan uudistus muodostaa täysin itsenäisen verojärjestelmän, joka perustuu henkilöstöä ja kiinteistön käyttöä koskeviin kriteereihin, eikä muodosta poikkeusta minkäänlaiseen voittoihin perustuvaan verojärjestelmään. Komissio ei ole määritellyt lähtökohtaa, johon nähden valikoiva etu uudistuksessa myönnettäisiin. Se on sekoittanut ja vääristänyt uudistuksen kaksi osaa eli yhtäältä PT:n ja BPOT:n ja toisaalta 15 prosentin rajan, kun se on pitänyt yhtä osaa yleisenä sääntönä ja toista poikkeuksena tähän yleiseen sääntöön, tai päinvastoin, ja kun se toisaalta ei ole pitänyt niitä kahtena yhtä tärkeänä osana Gibraltarin ehdottaman verojärjestelmän toiminnalle. Yhdistynyt kuningaskunta väittää samansuuntaisesti, että uudistuksella käyttöön otetun verojärjestelmän mukaan verovelvollisuuden aiheuttaa työntekijän tai kiinteistön käyttö elinkeinotoiminnassa.

120 Sen osalta, että voiton saaminen asetetaan PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi, kantajat kiistävät sen aineellisen valikoivuuden väittämällä, että yritykset, jotka eivät tuota voittoa, eivät saa vapautusta yhdestäkään verosta tai maksusta, jota niihin tavallisesti sovelletaan. Voiton vaatimus ei muodosta vapautusta yleisestä verojärjestelmästä tai poikkeusta siihen, joten sitä ei voida pitää valikoivana.

121 Kantajat moittivat komissiota lisäksi siitä, ettei se ole täsmentänyt, mitkä tahot hyötyvät käsiteltävänä olevasta verotustoimenpiteestä EY 87 artiklan 1 kohdan vaatimusten mukaisesti. Voiton saamisen edellytyksestä hyötyvät yritykset eli ne yritykset, jotka eivät tietyn vuoden aikana tuota voittoa, voidaan määritellä käsiteltävänä olevassa asiassa ainoastaan niitä koskevien väliaikaisten olosuhteiden mukaan tai niiden nykyisten tulosten mukaan, mikä muodostaa vaihtelevan yritysryhmän, joka voi olla eri vuosina hyvinkin erilainen. Oikeuskäytännössä kuitenkin vaaditaan, että voiton saamisen edellytyksen tai muun yleisen verotustoimenpiteen kuulumiseksi EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan sillä on suosittava riittävän hyvin määriteltävissä ja ennakoitavissa olevaa yritysryhmää.

122 Kantajat väittävät toissijaisesti, että voiton saamisen edellytys on perusteltavissa verouudistuksen luonteella ja rakenteella ja että sitä ei näin ollen voida pitää valtiontukena. Verouudistus nojautuu erityisesti periaatteeseen, jonka mukaan veroa on maksettava tulojen eikä yhtiöpääoman mukaan. Voittoa tuottamattomien yritysten verotus johtaa niiden yhtiöpääoman verotukseen, mikä on verouudistuksen perusperiaatteen vastaista.

123 PT:n ja BPOT:n rajaamisesta 15 prosenttiin voitoista kantajat väittävät, että se ei ole valikoiva, sillä se ei suosi määrättyjä yritysluokkia eikä tietynlaisten tavaroiden valmistusta. Kyseistä rajaa sovelletaan yleisesti kaikkiin gibraltarilaisiin yrityksiin. Tältä osin on myös mahdotonta ennakoida, hyötyvätkö yritykset tästä rajasta ja mitkä yritykset siitä hyötyvät. Kyseinen raja on osa yleistä verojärjestelmää samoin perustein

kuin työntekijöiden palkkaaminen ja liikekiinteistön käyttö, eikä se muodosta poikkeusta mainittuun järjestelmään.

124 Kantajat väittävät toissijaisesti, että rajan asettaminen 15 prosenttiin voitoista on perusteltavissa järjestelmän luonteella ja rakenteella. Ne nimittäin katsovat, että kyseinen raja on verokantaa alentava tekijä verouudistuksella käyttöön otetussa järjestelmässä, ja väittävät, että komission ei pitäisi katsoa valtiontueksi verovapautusta, joka kohdistuu kyseisen rajan ylittävään verosummaan. Gibraltarin hallitus perustelee rajan käyttöön ottoa myös tarpeella estää yritysten liikaverotus, joka saattaisi johtaa irtisanomisiin ja talouden epätasapainoon markkinoiden suhdannevaihtelujen tai laman aikana.

125 PT:n ja BPOT:n osalta kantajat väittävät lopuksi, että kun komissio arvostelee Gibraltarin hallituksen valitsemia veroperusteita eli työvoiman määrää ja kiinteistön käyttöä, se oikeastaan kiistää Gibraltarin hallituksen laatiman yleisen verojärjestelmän luonteen ja loukkaa täten jäsenvaltion etuoikeutta laatia itselleen parhaiten soveltuva veropolitiikka. Se, että yritykset, jotka eivät käytä työntekijöitä ja liikekiinteistöjä Gibraltarissa, eivät ole verovelvollisia, ei muodosta poikkeusta normaaliin veroon; tilanne johtuu yksinkertaisesti Gibraltarin yleisen verojärjestelmän luonteesta.

126 Kantajien mukaan riidanalaisesta päätöksestä käy ilmi, että komission mukaan ainoa yhtiöverotusmenetelmä, jota voitaisiin perustellusti pitää yleisenä, olisi järjestelmä, joka perustuu yhtiöiden voittojen verotukseen. Komissio näyttää haluavan osoittaa, että Gibraltarissa on oltava yhteisön näkökulmasta normaali verojärjestelmä, joka on voittojen verotukseen perustuva järjestelmä, voidakseen todeta, että kaikkien siitä poikkeavien järjestelmien voidaan katsoa olevan valtiontukea. Komission lähestymis-

tapa tekee jäsenvaltioiden verotusvallasta näennäistä ja on oikeudellisesti virheellinen sekä puutteellisesti perusteltu.

127 Kantajat esittävät toissijaisesti, että työvoiman määrä ja liikekiinteistön käyttö veroperusteina on selitettävissä sen verojärjestelmän luonteella ja rakenteella, jonka Gibraltarin hallitus haluaa ottaa käyttöön. Yhdistynyt kuningaskunta korostaa tältä osin Gibraltarin tarvetta ottaa käyttöön yksinkertainen vero, joka henkilöstöltään suppean verohallinnon on helppo kantaa, kun Gibraltarin hallitus puolestaan esittää syyksi Gibraltarin talouden erityispiirteet eli vähäiset palkkavarat, merkittävän riippuvuuden Espanjasta päivittäin matkustavista työntekijöistä ja suppean maantieteellisen alueen.

128 Komissio väittää toissijaisesti, että alueellisen valikoivuuden kriteerin mahdollisimman laaja soveltaminen, kuten riidanalaisessa päätöksessä, on perusteltavissa oikeuskäytännöllä, minkä takia toimenpiteet, jotka näyttävät olevan kaikkien tietyn maantieteellisen alueen taloudellisten toimijoiden käytettävissä, ovat silti valikoivia, jos ne todellisuudessa suosivat joitakin näistä toimijoista tai niiden yksittäistä luokkaa. Komissio kiistää oikeuskäytäntöön vedoten myös väitteen siitä, että verouudistuksesta etua saavat on voitava eritellä tarkasti ja ennakolta.

129 Sen osalta, ovatko voittojen saamisen edellytys ja veron rajaaminen 15 prosenttiin voitoista valikoivia, komissio kiistää kantajien väitteen, jonka mukaan se on asettanut yhden verouudistuksen osan tärkeämpään asemaan kuin toisen. Se katsoo sen sijaan, että uudistuksella luodaan sekamuotoinen järjestelmä siinä mielessä, että tietyn yhtiön saama voitto on tärkeässä osassa sovellettaessa veroa, joka on näennäisesti PT ja BPOT.

130 Komissio huomauttaa, että mainitun järjestelmän jokainen osa poistaa joidenkin yritysten osalta verovelvollisuuden, joka tavallisesti syntyisi jonkin toisen osan perusteella. Yhtiö voi olla erittäin kannattava, mutta jos se on sen muotoinen, mitä nykyisin kutsutaan vapautetuksi yritykseksi, se ei tarvitse kiinteistöjä eikä työntekijöitä ja on näin ollen käytännössä veroton. Päinvastaisessa tilanteessa yhtiöllä voi olla työntekijöitä ja se voi käyttää kiinteistöjä, mutta jos se ei tee voittoa, verouudistus jättää myös sen verovelvollisuuden ulkopuolelle.

131 Koska verouudistus on sekamuotoinen, sen luonnetta ja rakennetta on vaikea havaita. Jos työvoima ja kiinteistöt ovat kantajien mukaan kaksi niukkaa tuotannontekijää Gibraltarissa, sen pitäisi johtaa vähäisten voimavarojen verottamiseen ilman vapautuksia tai kynnyksiä sen takaamiseksi, että ne varataan mahdollisimman tehokkaaseen käyttöön. Kyseisen verouudistuksen vaikuttimia koskevan väitteen mukaisesti verovelvollisuuden edellytykseksi asetettu voiton saaminen ja edellytys, jonka mukaan veroa maksetaan enintään 15 prosenttia voitoista, eivät ole ymmärrettäviä, ja näin ollen näiden verouudistuksen kahden näkökohdan valikoivuutta ei voida perustella mainitun uudistuksen luonteella ja rakenteella.

132 Komissio kiistää myös sen, että rajan asettamista 15 prosenttiin voitoista voitaisiin perustella teknisenä tarkistuksena, jonka tarkoituksena on taata PT:n ja BPOT:n degressiivisyys.

133 Komissio kiistää lisäksi väitteen siitä, että vero on perittävä yhtiön tulosta eikä pääomasta, sekä väitteen siitä, että verotuksen taso ei saa olla korkeampi kuin mitä verovelvollinen suostuu maksamaan.

134 Ensin mainitun perustelun osalta komissio toteaa, ettei se voi ymmärtää, miksi Gibraltarin hallitus päätyi ratkaisuun PT:stä ja BPOT:stä, joiden rajaksi asetetaan 15 prosenttia voitoista. Kyseisillä veroilla on jo luonteensa vuoksi suppea soveltamisala, ja niiden kykyä kasvattaa osaltaan gibraltarilaisilta yrityksiltä perittyjä verotuloja rajoitetaan vielä 15 prosentin säännöllä.

135 Toisen perustelun osalta komissio väittää, että verotulojen kannolle asetettuja rajoitteita, jotka johtuvat verovelvollisten vähäisestä veronmaksuhalusta, lievennetään muuttamalla verotuksen tasoa. Vaikka vuosittain jokaisesta työntekijästä maksettava 3 000 GBP katsottaisiinkin asianmukaiseksi tasoksi verolle, joka peritään työvoimasta eli niukasta voimavarasta Gibraltarissa, verouudistusta koskevassa ilmoituksessa ei millään tavalla selitetä, miksi työvoimaa tehottomasti käyttävän työnantajan pitäisi päästä edullisempaan asemaan saamalla tosiasiassa vapautuksen PT:stä ja maksamalla sen sijaan veroa 15 prosenttia voitosta.

136 PT:n ja BPOT:n luonteeseen kuuluvan valikoivuuden osalta komissio huomauttaa, että väite siitä, että se yrittäisi arvostella koko sen verojärjestelmän luonnetta, jonka Gibraltarin hallitus haluaa ottaa käyttöön, herättää ainoastaan käsiteltävänä olevan perustavanlaatuisen kysymyksen siitä, onko verouudistus todellakin yleinen verojärjestelmä. Se muistuttaa, että riidanalaisen päätöksen mukaan verouudistus on luonteeltaan aineellisesti valikoiva, koska siinä käytetään PT:tä ja BPOT:tä yhtiöveron perustoina Gibraltarin kaltaisessa taloudessa, johon sisältyy merkittävä offshore-toimiala yhtiöineen, joilla ei ole työntekijöitä eikä kiinteistöjä.

137 Olisi virheellistä katsoa, että tällaiset yhtiöt voidaan määrittää ainoastaan väliaikaisten olosuhteiden tai suhdannesyklien vaihtelujen perusteella. Komissio väittää, että vaikka vapautetun yrityksen asema on määrä poistaa verouudistuksen jälkeen, uudistuksessa säilytetään ne samat ominaispiirteet, jotka tekevät vapautetun yrityksen perustamisesta

nykyisin houkuttelevan. Komission mukaan ilman fyysistä läsnäoloa ja ilman työntekijöitä toimivien yhtiöiden tilanteessa ei ole mitään väliaikaista.

138 Komissio katsoo lisäksi, että järjestelmän edut eivät ole tosiasiassa yleisesti tarjolla kaikille yrityksille, ja se kiistää perustelun, joka koskee järjestelmän luonnetta ja rakennetta. Se täsmentää, että tätä väitettyä perustelua ei ole voitu tutkia riidanalaisessa päätöksessä, koska päätöksessä todetaan, että yleisen järjestelmän olemassaoloa oli verouudistuksen sekamuotoisen luonteen vuoksi mahdoton havaita. Se, että uudistuksessa päädytään vahvistamaan erilaiset verokannat erityyppisille yrityksille, tekee komission mielestä mahdottomaksi perustella uudistusta sen luonteen ja rakenteen perusteella. Komissio kiistää myös muut väitteet, joita kantajat ovat esittäneet tämän perustelun tueksi, ja toteaa, että mikään verouudistuksen luonteessa ja rakenteessa ei oikeuta sulkemaan yhtiöveron piiristä valikoivasti pois näinkin suurta määrää yhtiöitä, joiden kotipaikka on Gibraltarissa.

139 Espanjan kuningaskunta tukee komission näkemystä siitä, että Gibraltarin ehdottama uudistus on aineellisesti valikoiva. Se pitää valikoivana pääosin sitä, että verouudistuksen eri ominaispiirteitä ei sovelleta samalla tavalla kaikkiin toimialoihin, mikä johtaa siihen, että tietyillä etukäteen määriteltävissä olevilla aloilla sovelletaan muita alempaa kokonaisverokantaa.

140 Espanjan kuningaskunta väittää myös, että voiton saamisen edellytys ei sovi yhteen PT:n ja BPOT:n luonteen kanssa, mikä johtaa päättelemään, että kyseisen edellytyksen tarkoituksena on ottaa Gibraltarin ehdottamassa verojärjestelmässä käyttöön aineellisesti valikoiva osa. Se kiistää myös perustelun, joka koskee väitettä siitä, että verouudistus ei ole luonteensa ja rakenteensa vuoksi valikoiva.

B *Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arviointi asiasta*

141 Riidanalaisella verotustoimenpiteellä myönnetyn edun valikoivuutta koskevan edellytyksen osalta on muistettava, että EY 87 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. edellä 78 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö).

142 Komission arvioita koskeva tuomioistuinvalvonta on tältä osin periaatteessa kokonaisvaltaista valvontaa, koska perustamissopimuksessa määritelty tuen käsite, jossa valikoivuusedellytys on perusosana, on oikeudellinen, ja sitä on arvioitava objektiivisten seikkojen perusteella (ks. vastaavasti asia C-83/98 P, Ranska v. Ladbroke Racing ja komissio, tuomio 16.5.2000, Kok. 2000, s. I-3271, 25 kohta; asia T-296/97, Alitalia v. komissio, tuomio 12.12.2000, Kok. 2000, s. II-3871, 95 kohta ja asia T-98/00, Linde v. komissio, tuomio 17.10.2002, Kok. 2002, s. II-3961, 40 kohta).

143 Komissio kuitenkin itse esittää valtiontuista yritysten välittömän verotuksen alalla antamansa tiedonannon 16 kohdassa, että luokitellakseen tietyn verotustoimenpiteen valikoivaksi sen on ensiksi määriteltävä ja tutkittava yleinen eli normaali verojärjestelmä, jota sovelletaan merkityksellisen viitekehyksen muodostavalla maantieteellisellä alueella. Juuri tähän yleiseen eli normaaliin verojärjestelmään verraten on komission toiseksi arvioitava ja selvitettävä, onko käsiteltävänä olevalla verotustoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, osoittamalla, että toimenpide poikkeaa kyseisestä yleisestä järjestelmästä siltä osin, että sillä aikaansaadaan erilaista kohtelua taloudellisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti edellä 77 kohdassa mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 100 kohta; yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 v. komissio,

tuomio 22.6.2006, Kok. 2006, s. I-5479, 120 kohta ja edellä 42 kohdassa mainittu Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio, 56 kohta ja julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-72/91 ja C-73/91, Sloman Neptun, tuomio 17.3.1993, Kok. 1993, s. I-887 ja I-903, Kok. Ep. XIV, s. I-47, 50–72 kohta).

144 Mikäli komissio on tutkinut ja osoittanut edellä 143 kohdassa tarkoitettujen kahden ensimmäisen arviointivaiheensa yhteydessä, että yleisessä eli normaalissa verojärjestelmässä on ilmennyt poikkeuksia, jotka ovat johtaneet erilaiseen kohteluun yritysten välillä, tällainen kohtelu ei ole vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkaan valikoivaa silloin, kun se johtuu sen maksujärjestelmän luonteesta tai rakenteesta, johon kyseinen kohtelu kuuluu. Tässä tilanteessa komission on kolmanneksi tutkittava se mahdollisuus, että asianomainen valtion toimenpide ei olekaan valikoiva, vaikka sillä annetaan etua yrityksille, jotka voivat siihen vedota (ks. vastaavasti edellä 78 kohdassa mainittu asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 42 kohta; asia C-409/00, Espanja v. komissio, tuomio 13.2.2003, Kok. 2003, s. I-1487, 52 kohta ja edellä 42 kohdassa mainittu Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio, 52 kohta). Koska eroavaisuudet yleiseen eli normaaliin järjestelmään nähden ovat poikkeuksia ja ensi näkemältä valikoivia, jäsenvaltion tehtävänä on osoittaa, että kyseiset eroavaisuudet ovat perusteltavissa sen oman verojärjestelmän luonteella ja rakenteella siksi, että ne ovat suora seuraus kyseisen järjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti edellä 42 kohdassa mainittu Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio, 81 kohta).

145 On kuitenkin lisättävä, että mikäli komissio ei ole suorittanut ensimmäistä ja toista vaihetta tietyn toimenpiteen valikoivuuden valvonnassa (ks. edellä 143 kohta), se ei voi aloittaa kolmatta ja viimeistä vaihetta arvioinnissaan, koska se ylittäisi muutoin tämän valvonnan rajat. Menettelemällä tällä tavoin komissio voisi yhtäältä asettautua jäsenvaltion asemaan kyseisen valtion verojärjestelmän ja sen yleisen eli normaalin järjestelmän määrittämisen osalta sekä niiden seikkojen osalta, jotka koskevat

järjestelmän tavoitteita ja siihen olennaisena osana kuuluvia mekanismeja, joilla nämä tavoitteet pyritään saavuttamaan, sekä veroperusteita; tällä toisaalta estettäisiin se, että jäsenvaltio perustelee asianomaisia eroavaisuuksia tiedoksiannetun verojärjestelmän luonteella ja rakenteella, koska komissio ei olisi etukäteen määritellyt jäsenvaltion yleistä eli normaalia järjestelmää eikä osoittanut, että eroavaisuudet muodostavat poikkeuksen kyseiseen järjestelmään.

146 Käsiteltävänä olevan verojärjestelmän määrittämisen osalta on kuitenkin todettava, että välitön verotus kuuluu yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan. Näin ollen yksin jäsenvaltioilla ja sellaisilla alueyhteisöillä, joilla on riittävä itsehallinto suhteessa keskushallintoon, siten kuin asia on määritelty edellä 42 kohdassa mainitussa Azorien verojärjestelmää koskevassa tuomiossa, on toimivalta laatia yhtiöverojärjestelmiä, joiden ne katsovat soveltuvan parhaiten talouksiensa tarpeisiin (ks. vastaavasti asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 23 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 50 kohta ja asia T-67/94, Ladbroke Racing v. komissio, tuomio 27.1.1998, Kok. 1998, s. II-1, 54 kohta; ks. myös julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotus asiassa C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, I-10839, 23 ja 24 kohta). Kuten myös valtiontuista yritysten välittömän verotuksen alalla annetun tiedonannon 13 kohdasta pääosin johtuu, yhteisön valtiontukisääntöjen soveltaminen ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta noudattaa asianmukaisimmaksi katsomaansa talouspolitiikkaa ja näin ollen verojärjestelmää ja sen yleistä eli normaalia järjestelmää eikä etenkään niiden oikeutta jakaa verorasitus haluamallaan tavalla eri tuotannontekijöiden ja toimialojen kesken.

147 Seuraavaksi on tutkittava, onko komissio noudattanut näitä periaatteita käsiteltävänä olevassa asiassa arvioidessaan asianomaisen toimenpiteen valikoivuutta.

1. Asian kannalta merkitykselliset riidanalaisen päätöksen perustelukappaleet

148 Muistettakoon komission todenneen riidanalaisessa päätöksessä, että uudistuksella käyttöön otetussa verojärjestelmässä on kolme näkökohtaa, joissa myönnetään valikoivia etuja niistä hyötyville yhtiöille ja jotka saattavat näin ollen olla valtiontukea; nämä näkökohdat ovat voiton saamisen asettaminen PT:n ja BPOT:n kantamisen edellytykseksi, PT:n ja BPOT:n rajaaminen 15 prosenttiin voitoista sekä PT:n ja BPOT:n luonne.

149 Voiton saamisen edellytyksen osalta komissio totesi ensinnäkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 128 perustelukappaleessa, että kyseinen edellytys ”merkitsee – – verovapautusta kannattamattomille yrityksille ja muodostaa edun, joka keventää näiden yritysten taloutta yleensä rasittavaa [PT:tä ja BPOT:tä]”.

150 Komissio totesi lisäksi, että vapautus PT:stä ja BPOT:stä on valikoiva, koska sitä sovelletaan ainoastaan voittoa tuottamattomiin yrityksiin (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 129 perustelukappale).

151 Vastatakseen Yhdistyneen kuningaskunnan väitteeseen, jonka mukaan voittoa tuottamattomien yritysten verovapautusta voidaan perustella järjestelmän luonteella tai rakenteella, vaikka verovapautus olisi valikoiva, komissio täsmentää asiaa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 131 perustelukappaleessa seuraavasti:

”Kannattamattomien yritysten verovapautus on voittojen verotukseen perustuvalle järjestelmälle ominainen piirre, mutta näin ei ole silloin, kun vero kannetaan työntekijöiden määrästä tai kiinteistön liiketoimintakäytöstä. Tällaisissa järjestelmissä

yhtiöiden verotukselle on luotu täysin erilainen perusta. Esimerkiksi [PT:hen] perustuvan järjestelmän sisäisen logiikan mukaan jokaisen työntekijän olisi aiheutettava vastaava [PT] hänet palkanneelle yritykselle – – Vaikka voitoista kannettavan veron sijasta otettaisiin käyttöön [PT] (Yhdistynyt kuningaskunta ei ole esittänyt tätä perustelua), olisi veron kantaminen kannattamattomilta yrityksiltä edelleen [PT:hen] perustuvaan järjestelmään kuuluvan logiikan mukaista. Työvoiman käyttäminen kannattavuuden sijasta poistaa tarpeen voittojen toteamisesta tai ratkaisee siihen liittyvät vaikeudet. Tällaista tilannetta ei ole Gibraltarissa, jossa yrityksen voitot otetaan huomioon uudistuksessa sekä [PT:tä] että lisäveroa koskevissa säännöissä."

152 Vastatakseen Yhdistyneen kuningaskunnan väitteeseen siitä, että uudistuksella käyttöön otettu järjestelmä perustuu työvoiman tuottavaan käyttöön ja on siten johdonmukainen, komissio toteaa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 132 perustelukappaleessa seuraavaa:

"Tämän mukaan olisi olemassa sekamuotoinen järjestelmä, jossa käytetään kahta erilaista veron perustetta yritysten tilanteen mukaan. Näissä olosuhteissa on mahdotonta erottaa järjestelmän luonnetta ja rakennetta ja soveltaa kyseistä perustelua. Ei varsinkaan voida katsoa, että mikä tahansa tällaisen järjestelmän piirre olisi osa sen rakennetta, koska silloin hyväksyttäisiin automaattinen perustelu tällaiselle järjestelmälle."

153 PT:n ja BPOT:n maksuvelvollisuuden rajaamisesta 15 prosenttiin voitoista komissio totesi toiseksi, että rajan käyttöön otosta "seuraa – –, että kannattavat yritykset, joiden verovelvollisuus ylittäisi muutoin tämän kynnyksen, vapautetaan verosta, jonka ne joutuisivat maksamaan kynnyksen ylittämisestä". Komission mukaan "veronalennus

antaa edun siitä hyötyville yrityksille keventämällä niiden taloutta yleensä rasittavia maksuja” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 134 perustelukappale).

154 Komissio totesi lisäksi, että kyseinen 15 prosentin raja on valikoiva, sillä vain rajallinen määrä yrityksiä hyötyy rajan soveltamisen takia alennetusta verovelvollisuudesta. Komission mukaan ”edunsaajat ovat työvoimavaltaisia yrityksiä eli yrityksiä, joiden voitto kyseisenä verovuonna on pieni verrattuna työntekijöiden määrään ja liikekiinteistön käyttöön” ja ”pelkkään PT:hen ja liikekiinteistön käyttömaksuun perustuvan järjestelmän soveltaminen voisi aiheuttaa tällaisille yrityksille erittäin korkean verotustason” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 135 perustelukappale).

155 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 137 perustelukappaleessa komissio hylkäsi Yhdistyneen kuningaskunnan väitteen, jonka mukaan 15 prosentin rajaa voidaan perustella sen järjestelmän luonteella tai rakenteella, jonka osa se on, vaikka raja olisi valikoiva; komissio totesi seuraavasti:

”Työvoiman ja kiinteistön tuottavan käytön verotukseen perustuvassa järjestelmässä ei ole mitään sille ominaista, joka vaatisi rajoittamaan yrityksen näiden verotettavien tekijöiden käytöstä suorittamien maksujen osuutta voitoista. Tällaisen järjestelmän sisäisen logiikan mukaan verovelvollisuus on sitä suurempi, mitä enemmän yrityksellä on työntekijöitä ja mitä suurempaa kiinteistöä se käyttää.”

156 Edellä mainittua riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 137 perustelukappaletta on tarkasteltava yhdessä 136 perustelukappaleen kanssa, jossa komissio totesi ensinnäkin erityisesti, että ”tavanomaisissa yhtiöverojärjestelmissä voitoista kannettavien verojen osuutta rajoitetaan asettamalla verokantoja (porrastettuihin järjestelmiin sisältyy enimmäisverokanta), mutta [PT:hen] perustuvissa järjestelmissä vastaava verotekninen

toimenpide on verokanta työntekijää kohti, ja Gibraltarin tapauksessa se on yhdenmukaisesti 3 000 Englannin puntaa". Komissio totesi lisäksi, että "toisenlaiseen perusteeseen, nimittäin voittojen määrään, sidotun rajan käyttöön ottoa [PT:hen ja BPOT:hen] perustuvassa järjestelmässä ei voida verrata vaihtelevien verokantojen soveltamiseen voittojen verotusta koskevassa progressiivisessa järjestelmässä, sillä tätä voidaan perustella järjestelmän luonteella ja rakenteella". Komissio totesi vielä, että "[kyseinen] raja ei myöskään liity suoraan työvoiman tai liikekiinteistön kustannuksiin vaan pikemminkin yritysten kannattavuuteen" ja että "viimeksi mainittu ei sisälly [PT:hen ja BPOT:hen]".

157 Komissio totesi kolmanneksi, että PT:ssä ja BPOT:ssä myönnetään valikoivaa etua, ja perusteli näkemyksensä seuraavilla näkökohdilla.

158 Komissio totesi ensinnäkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 143 perustelukappaleessa pääpiirteissään, että PT ja liikekiinteistön käyttömaksu voidaan katsoa valikoiviksi, kun niitä sovelletaan yrityksen voittojen verotusta koskevan yleisen järjestelmän puuttuessa ja kun niitä käytetään Gibraltarin kaltaisessa taloudessa, jolle on ominaista sellaisen laajan offshore-toimialan olemassaolo, joka ei ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa ja joka välttyisi veroilta PT:hen ja kiinteistön käyttömaksuun perustuvassa järjestelmässä. Vaikka edellä mainittuihin kahteen maksuun perustuvaa verojärjestelmää sovelletaan muodollisesti syrjimättömästi kaikkiin yrityksiin, se hyödyttää tosiasiallisesti nykyisiä vapautettuja yrityksiä ja antaa erityisedun yrityksille, jotka eivät tosiasiallisesti ole läsnä Gibraltarissa ja joilta ei siksi kanneta yhtiöveroa.

159 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 144 perustelukappaleessa komissio totesi vielä varsinkin sen seikan, että "tällainen järjestelmä, joka kohdistuu ainoastaan työntekijöiden määrään tai kiinteistön liikekäyttöön, vaikka suurella määrällä yrityksiä ei ole työntekijöitä eikä kiinteistöä, ei ole samalla tavoin yleisluonteinen kuin yritysten

voittojen verotus, jossa pyritään verottamaan koko taloudellisen toiminnan tulosta", ja että "se voidaan näin ollen katsoa valikoivaksi ainakin nyt esillä olevan asian olosuhteissa".

160 Komissio totesi lopuksi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 150 perustelukappaleessa, että verouudistuksessa säilytetään sellaisten yritysten edullinen verokohtelu, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan uudistusta edeltäneessä verolainsäädännössä tarkoitettuja vapautettuja yrityksiä. Komissio lähti oletuksesta, että tällaiset yritykset eivät yleensä ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa, ja katsoi, että rahoituspalvelualalle kuulumattomia vapautettuja yrityksiä verotetaan edelleen tosiasiallisesti nollaverokannan mukaan, kun taas rahoituspalvelualan vapautettuihin yrityksiin kohdistuu vero, joka on 5 prosenttia voitoista ja seurausta niiden osalta sovellettavasta lisäverosta (ks. edellä 24 kohta). Sen sijaan Gibraltarin talouteen sovelletaan muuten ylärajaa, joka on joko 15 tai 35 prosenttia toteutuneista voitoista.

161 Neljänneksi ja viimeiseksi on korostettava, että komissio tukeutui riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 147 perustelukappaleessa seuraavaan taulukkoon:

"Taulukko 1: Tietoa Gibraltarin yrityksistä

		Verokanta	
	Määrä	Nyt	Uudistuksen jälkeen
Kaikki yritykset (toimialan mukaan)	29 000		
Rahoituspalvelut	179	0–35	5–15 ([3])
Yleishyödylliset palvelut	23	35	35
Muut	28 798	0–35	0–15
Kaikki yritykset (tulojen mukaan)	29 000		

Tuloa saavat	10 400	0–35	0–15 ([1])
Tuloa tuottamattomat	18 600	–	–
Tuloa saavat yritykset (aseman mukaan)	10 400		
Muut kuin vapautetut	1 400	0–35	0–15 ([1])
Vapautetut	9 000	0	0–5 ([2]) ([3])
Tuloa saavat muut kuin vapautetut yritykset (voittojen mukaan)	1 400		
Voittoa saavat	[900]	0–35	0–15 ([1])
Voittoa tuottamattomat	500	–	–
Tuloa saavat muut kuin vapautetut yritykset (aseman mukaan)	1 400		
Edellytykset täyttävät	140	2–10 ([4])	0–15
Muut kuin edellytykset täyttävät	1 260	35 ([5])	0–15
Yleishyödylliset	23	35	35
Tuloa saavat vapautetut yritykset (toimialan mukaan)	9 000		
Rahoituspalvelut	70	0	5 ([2]) ([3])
Muut kuin rahoituspalvelut	8 930	0	0 ([3])

([1]) Oletetaan, että rahoituspalvelutoiminnasta kannettava lisävero olisi 5 %.
([2]) Ilman yleishyödyllisiä laitoksia, joiden verokanta olisi 35 %.
([3]) Oletetaan, että vapautetut yritykset eivät ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa, jolloin niiden ei tarvitsisi maksaa [PT:tä ja BPOT:tä].
([4]) Edellytykset täyttävien yritysten enemmistö. Joidenkin verokanta jää tämän vaihteluvälin ulkopuolelle.
([5]) Oletetaan, että niihin sovelletaan täysimääräistä yleistä yhtiöverokantaa.”

162 Komissio teki taulukosta seuraavat johtopäätökset riidanalaisen päätöksen johdantoosan 148 perustelukappaleessa:

”Taulukko 1 osoittaa, miten verotusuudistuksen täytäntöönpano vaikuttaisi tiettyihin selkeästi määritettyihin talouden toimialoihin Gibraltarissa. Vaikka komissio myöntää,

että uudistuksessa poistetaan muodollinen jaottelu offshore- ja onshore-talouden välillä, verotuksen vertailu osoittaa ehdotetulle verojärjestelmälle ominaisen valikoivuuden. Erilaisiin yrityksiin sovelletaan erilaisia verokantoja, mikä on yksi todiste siitä, että ehdotetussa järjestelmässä myönnetään valikoivia etuja alemmista verokannoista hyötyville toimialoille."

2. Valikoivan edun myöntäminen uudistuksen riidanalaisissa näkökohdissa

163 Siltä osin kuin on kyse verojärjestelmän ja sen yleisen eli normaalin järjestelmän määrittelemisestä käsiteltävänä olevassa asiassa asiakirjoista ja riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 5, 6, 10, 12 ja 13 perustelukappaleesta käy ilmi, että Gibraltar on päättänyt poistaa verouudistuksella yritysten voittoveron, lukuun ottamatta peruspalvelujen tarjoajia ja rahoituspalveluyrityksiä rasittavaa lisäveroa, ja korvata sen asianomaisilla veroilla eli PT:llä ja BPOT:llä. Se on myös päättänyt asettaa molempien verojen maksuvelvollisuuden ylärajaksi 15 prosenttia voitoista. Gibraltarin hallitus väitti hallinnollisessa menettelyssä, että molemmat riidanalaiset verot muodostavat täten verouudistuksella käyttöön otetun uuden yleisen yhtiöverojärjestelmän.

164 Gibraltarin hallitus esitti hallinnollisen menettelyn aikana ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimelle osoittamissaan kirjelmissä, että työvoiman määrään ja liikekiinteistön käytön valitsemista veroperusteiksi pidettiin välttämättömänä, kun otetaan huomioon Gibraltarin talouden ominaispiirteet eli vähäiset palkkavarat, merkittävä riippuvaisuus Espanjasta päivittäin matkustavista työntekijöistä, suuri määrä pienyrityksiä ja tarve ottaa käyttöön yksinkertaisia veroja Gibraltarin hallinnon toiminnallisten rajoitteiden vuoksi. Komissio ei ole sitä paitsi kiistänyt asianomaisten verojen kohteena olevien kahden tuotannontekijän, eli työvoiman ja kiinteistöjen, niukkuutta.

165 Gibraltarin hallitus totesi hallinnollisen menettelyn ja oikeudenkäyntimenettelyn aikana myös, että PT:n ja BPOT:n maksuvelvollisuuden rajaaminen 15 prosenttiin voitoista johtuu halusta ottaa verotuksen perustaksi veronmaksukyky ja välttää yritysten liikaverotus, joka saattaisi johtaa irtisanomisiin, Gibraltarin kaltaisen pienen talousalueen vakavaan epätasapainoon ja sen seurauksena verotulojen menetykseen.

166 Rajaamalla vero 15 prosenttiin voitoista otetaan kiistämättä implisiittisesti käyttöön edellä mainittua verovelvollisuutta koskeva ennakkoedellytys eli se, että verovelvollisuus syntyy vasta voiton saamisen jälkeen. Gibraltarin hallitus korosti hallinnollisen menettelyn ja oikeudenkäyntimenettelyn aikana, että kannattavuus on ehdoton edellytys kaikessa verovelvollisuudessa, mutta se ei ole veroperuste. Se korosti näiden menettelyjen aikana myös, että kyseisen kynnyksen käyttöön otto johtui halusta ottaa verotuksen perustaksi yhtiöiden veronmaksukyvyn periaate ja välttää verotuksen muuttuminen yhtiöiden pääomasta kannettavaksi veroksi.

167 Gibraltarin hallitus kertoi lisäksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimelle osoittamissaan kirjelmissä, että verouudistus perustuu kahteen pilariin – kiinteistöihin ja työvoimaan veroperusteina – ja että veronalaisuus on rajattu 15 prosenttiin voitoista; se korosti, että jos jompikumpi uudistuksen pilareista poistettaisiin, Gibraltarin ehdottama verojärjestelmä romahtaisi.

168 Gibraltarin hallitus väittää lopuksi pääpiirteissään, että kaikki edellä mainitut verouudistuksen osat eli PT, BPOT, veronalaisuuden rajaaminen 15 prosenttiin voitoista ja kyseisen rajan käyttöön otosta johtuva implisiittinen ennakkoedellytys siitä, että PT:tä ja BPOT:tä on maksettava vasta voiton saamisen jälkeen, muodostavat täysin itsenäisen verojärjestelmän, jota on kohdeltava verouudistuksella käyttöön otettuna yleisenä eli normaalina verojärjestelmänä Gibraltarin alueella. Se väittää, että tässä

järjestelmässä ei ole normaalia verokantaa, pääasiallista veroa eikä toissijaista veroa tai poikkeusveroa. Yrityksen verorasitus tietyn vuoden aikana määräytyy seuraavan kahden toisiinsa vaikuttavan tekijän perusteella: yrityksen palkkaamien työntekijöiden lukumäärä ja käyttämän kiinteistön pinta-ala sekä toisaalta yrityksen tuottama voitto.

169 Yhdistynyt kuningaskunta tukee pääosin Gibraltarin hallituksen näkemystä uudistuksella käyttöön otetusta yleisestä eli normaalista verojärjestelmästä ja tuo esiin erityisesti sen seikan, että kyseisen järjestelmän mukaan verovelvollisuuden peruste on työntekijän tai kiinteistön käyttö elinkeinotoiminnassa (ks. edellä 119 kohta).

170 Kun otetaan huomioon nämä selitykset, jotka Gibraltarin hallitus ja Yhdistynyt kuningaskunta esittivät jo hallinnollisessa menettelyssä, komissio ei voinut luopua edellä 143 kohdassa esitetystä velvollisuudestaan määritellä aluksi tiedoksiannetun verojärjestelmän yleinen eli normaali järjestelmä ja tarvittaessa kyseenalaistaa Gibraltarin viranomaisten määritelmä kyseisestä järjestelmästä. Jos komissio ei nimittäin määrittele ja tutki kyseistä järjestelmää, se ei pysty oikeudellisesti riittävällä tavalla osoittamaan, että tietyt tiedoksiannetun verojärjestelmän osat ovat yleiseen eli normaaliin järjestelmään nähden poikkeuksellisia ja ensi näkemältä valikoivia. Tällöin komission on myös mahdotonta laatia oikea arvio siitä, voidaanko yleisestä eli normaalista verojärjestelmästä poikkeavan verotustoimenpiteen soveltamisesta mahdollisesti johtuvaa yritysten erilaista kohtelua perustella asianomaisen jäsenvaltion verojärjestelmän luonteella tai rakenteella, koska komissio ei ole ensin määritellyt eikä tutkinut sen yleistä järjestelmää.

171 Yhdestäkään riidanalaisen päätöksen perustelusta ei kuitenkaan käy ilmi, että komissio olisi suorittanut edellä 170 kohdassa tarkoitetun välttämättömän ennakkotutkimuksen, jossa määritetään, voivatko uudistuksella käyttöön otetun verojärjestelmän riidanalaiset näkökohdat muodostaa täysin itsenäisen yleisen eli normaalin verojärjestelmän.

172 Voiton saamisen edellytyksen ja 15 prosentin rajan osalta komissio tyytyi sen sijaan välittömästi toteamaan, että nämä kaksi uudistuksen näkökohtaa ovat poikkeuksia ja siten ensi näkemältä PT:hen ja BPOT:hen nähden valikoivia (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 128, 129, 134 ja 135 perustelukappale); se katsoi näin ollen, että ne muodostivat implisiittisesti mutta vääjäämättä uudistuksella käyttöön otetun yleisen eli normaalin järjestelmän.

173 PT:n ja BPOT:n osalta riidanalaisesta päätöksestä käy lisäksi ilmi (ks. edellä 157–160 kohta), että komissio ei noudattanut yhtäkään valikoivuuden määrittämiseen liittyvää tutkimusvaihetta, sillä se ei ensinnäkään määrittänyt ja tutkinut sitä yleistä tai normaalia verojärjestelmää, joista kyseiset kaksi veroa voisivat olla poikkeuksia, eikä toiseksi osoittanut niiden olevan poikkeuksia; kolmanneksi se ei myöskään arvioinut väitettyjen poikkeusten perustelemista uudistuksella käyttöön otetun verojärjestelmän luonteella tai rakenteen perusteella.

174 Komissio laati ainoastaan vastauksen Yhdistyneen kuningaskunnan väitteisiin mahdollisuudesta perustella edellä mainittujen verouudistuksen näkökohtien soveltamisesta johtuvaksi väitetty yritysten erilainen kohtelu – ja se antoi vastauksensa valikoivuuden määrittämiseen liittyvän tutkimuksen kolmannessa ja viimeisessä vaiheessa (ks. edellä 144 kohta); komissio totesi ensinnäkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 131, 136 ja 137 perustelukappaleessa, että voiton saamisen edellytys ja 15 prosentin raja ovat pääasiallisesti PT:hen ja BPOT:hen perustuvan järjestelmän sisäiseen logiikkaan kuulumattomia asioita, ja muistutti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 132 perustelukappaleessa lyhyesti ja epämääräisesti, että ”[on] olemassa sekamuotoinen järjestelmä”, jonka luonnetta ja rakennetta ”on mahdotonta erottaa”; komissio totesi lisäksi, että ”ei – – voida katsoa, että mikä tahansa tällaisen järjestelmän piirre olisi osa sen rakennetta, koska silloin hyväksyttäisiin automaattinen perustelu tällaiselle järjestelmälle”. Edellä 145 ja 146 kohdassa esitetyistä näkökohdista käy kuitenkin ilmi, että toimiessaan tällä tavalla komissio ylitti valvontavaltansa rajat, kun otetaan huomioon, että verotuksellinen toimivalta kuuluu valtioille.

175 Sen lisäksi, että komissio ei noudattanut – kuten edellä todettiin – valikoivuuden määrittämistä koskevia tutkimuspuitteita, myöskään riidanalaisessa päätöksessä esitetyt, edellä 174 kohdassa tarkoitetut näkökohdat tai oikeudenkäynnin aikana esitetyt komission ja Espanjan kuningaskunnan väitteet eivät riitä kyseenalaistamaan määritelmää, jonka mukaan tiedoksiannettu verojärjestelmä on yleinen eli normaali järjestelmä.

176 Tämän määritelmän pätevyyttä ei ensinnäkään pystytä kyseenalaistamaan yksinomaan komission väitteillä siitä, että veron kantaminen kannattamattomilta yrityksiltä on PT:hen tai BPOT:hen perustuvan verojärjestelmän sisäisen logiikan mukaista (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 131 perustelukappale) tai että saman logiikan mukaisesti verotettavien yhtiöiden verorasitus kasvaa lineaarisesti palkatun työvoiman ja käytetyn kiinteistöpinta-alan mukaan ja että tämän rasituksen rajoittamista toteutuneiden voittojen mukaan voidaan pitää poikkeuksena (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 136 ja 137 perustelukappale).

177 Komissio ei nimittäin tältä osin ole torjunut oikeudellisesti riittävällä tavalla Gibraltarin hallituksen väitettä siitä, että voiton saamisen edellytys on ominaista työntekijöiden lukumäärään ja käytettyyn kiinteistöpinta-alaan perustuvalle verojärjestelmän logiikalle, koska se vastaa mainitun järjestelmän perustavanlaatuista tavoitetta eli sitä, että kannattamattomia yrityksiä ei veroteta. Komissio ei siis ole osoittanut, että verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen ei voitaisi katsoa olevan olennainen osa tiedoksiannetun verojärjestelmän yleistä eli normaalia järjestelmää.

178 Vastaavista syistä komissio ei myöskään ole osoittanut, ettei Gibraltarin viranomaisilla ollut perusteita laatia alueelleen verotusta koskevien toimivaltuuksiensa mukaisesti yleistä eli normaalia verojärjestelmää, jossa yleiseksi verokatoksi on asetettu 15 prosenttia voitoista sen välttämiseksi, että yritykset joutuvat maksamaan veroina liian suuren osan voitoistaan. Toteamalla ainoastaan, että Gibraltarin viranomaisten ehdottaman järjestelmän kaltaisissa verojärjestelmissä verovelvollisuus on sitä

suurempi, mitä enemmän yrityksellä on työntekijöitä ja mitä enemmän kiinteistöjä se käyttää (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 137 perustelukappale), komissio ei pysty riittävällä tavalla kyseenalaistamaan asianomaisten viranomaisten tekemää valintaa verojärjestelmään kuuluvan yleisen eli normaalin järjestelmän perusosista.

179 Toiseksi se, että komissio riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 132 perustelukappaleessa ja kirjelmissään määritteli uudistuksella käyttöön otetun verojärjestelmän sekamuotoiseksi, on ainoastaan tapa kuvailla kyseistä järjestelmää, joka muodostuu erilaisista rakenneosista. Tällainen määrittely ei nimittäin yksinään osoita, että asianomainen järjestelmä ei voisi olla Gibraltarin alueella sovellettava yleinen eli normaali verojärjestelmä, koska järjestelmä perustuu pääasiallisesti kahteen tavoitteeseen – nimittäin kahden Gibraltarissa vähäisessä määrin esiintyvän tuotannontekijän käytön verottamiseen ja yritysten veronmaksukyvyn huomioon ottamiseen –, jotka Gibraltarin viranomaiset ovat määrittäneet käyttäen verotusta koskevia toimivaltuuksiaan; toisaalta Gibraltarissa ei myöskään yhteisön oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa ole yhdenmukaista normia siitä, millainen kansallisen verojärjestelmän yleinen eli normaali järjestelmä on.

180 Komissio ja Espanjan kuningaskunta eivät voi tässä yhteydessä pätevästi väittää vetoamalla ainoastaan olettamuksiin, että verojärjestelmälle ja uudistuksella käyttöön otetulle yleiselle eli normaalille järjestelmälle asetetut kaksi tavoitetta (ks. edellä 179 kohta) olisivat ristiriidassa keskenään joissain tapauksissa, kuten silloin, kun suuria voittoja tuottava yritys ei ole velvollinen maksamaan PT:tä ja BPOT:tä, koska se ei ole fyysisesti läsnä Gibraltarissa, tai kun Gibraltarissa merkittävästi työllistävä yritys vapautetaan velvollisuudestaan maksaa kyseiset maksut, koska se ei tuota voittoa. Tällaiset hypoteettiset tilanteet eivät nimittäin riittävällä tavalla osoita, ettei edellä mainitulla verojärjestelmällä ja sen yleisellä eli normaalilla järjestelmällä saavuteta Gibraltarin viranomaisten määrittämää kahta eri tavoitetta.

181 Tätä arviointia ei kyseenalaisteta komission epämääräisellä toteamuksella, jonka mukaan ei voida katsoa, että mikä tahansa järjestelmän piirre olisi osa sen rakennetta, koska silloin hyväksyttäisiin automaattinen perustelu tällaiselle järjestelmälle (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 132 perustelukappale). Riittää, kun tältä osin todetaan, että kyseisenlaisessa lähestymistavassa ei noudateta edellä 143 ja 144 kohdassa esitettyjä tutkinnan eri vaiheita, joten siinä ylitetään komission valvontatehtävän rajat, kun otetaan huomioon, että verotuksellinen toimivalta kuuluu valtioille (ks. edellä 145 ja 146 kohta).

182 Kolmanneksi on muistettava, että komissio pohtii kirjelmissään, miksi Gibraltar päätti ottaa käyttöön PT:n ja BPOT:n, jotka rajataan 15 prosenttiin voitoista, kun kerran tästä päätöksestä johtuva verotus ei ulotu kovinkaan laajalle. Se totesi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 144 perustelukappaleessa tältä osin, että edellä mainittujen kahden veron muodostama verojärjestelmä ”ei ole samalla tavoin yleisluonteinen kuin yritysten voittojen verotus, jossa pyritään verottamaan koko taloudellisen toiminnan tulosta”. Se piti lisäksi valitettavana, että Gibraltarin hallitus ei ollut antanut mitään selitystä siihen, miksi se katsoi 15 prosentin rajan ilmentävän yritysten veronmaksukykyä, ja ihmetteli, miksi tämä raja hyväksyttiin siitäkin huolimatta, että Gibraltarin hallitus haluaa verottaa niukkojen voimavarojensa käyttöä. Se ehdotti lopuksi, että verotettujen yritysten veronmaksukyky voitaisiin ottaa huomioon muuttamalla PT:n tasoa eri vuosina paikallisen taloustilanteen mukaan.

183 On kuitenkin todettava, että komissio ei ole näillä epämääräisillä ja yleisluonteisilla kysymyksillä ja oletuksilla onnistunut kyseenalaistamaan sen määrittelyn pätevyyttä, jossa Gibraltarin hallitus katsoo, että tiedoksiannettu verojärjestelmä ja sen perusosat ovat yleinen eli normaali järjestelmä.

184 Edellä 170–183 kohdasta johtuukin, että koska komissio ei noudattanut valikoivuuden määrittämistä koskevia tutkimuspuitteita, se ei esittänyt riidanalaisessa päätöksessä riittäviä näkökohtia kyseenalaistaakseen verojärjestelmän yleisen eli normaalin

järjestelmän määritelmän, sellaisena kuin Gibraltarin viranomaiset sen esittivät. Kyseisistä kohdista johtuu myös, että koska komissio ei noudattanut mainittuja tutkimuspuitteita, se ylitti valvontavaltansa rajat, kun otetaan huomioon, että Gibraltarin viranomaisilla on laaja toimivalta verojärjestelmänsä ja sen yleisen eli normaalin järjestelmän määrittämisessä. Varsinkin riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 131, 132, 136, 137 ja 144 perustelukappaleessa esitetystä perustelusta nimittäin johtuu, että koska komissio ei käyttänyt aineellista valikoivuutta koskevan tutkimuksensa lähtökohtana järjestelmää, jota kantajat luonnehtivat käsiteltävänä olevassa asiassa yleiseksi eli normaaliksi järjestelmäksi, ja koska komissio ei yksilöinyt kyseistä järjestelmää eikä tutkinut sen pätevyyttä, se tyrkytti oman päätelmänsä tiedoksiannetun verojärjestelmän sisällöstä ja toiminnasta sen sijaan, että se olisi harjoittanut edellä 143 ja 144 kohdassa tarkoitettua valvontaa.

185 Edellä esitetty huomioon ottaen on katsottava, että yhdelläkään kolmesta tiedoksiannetun verojärjestelmän riidanalaisella näkökohdalla ei voida katsoa myönnettävän EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska komissio ei ole osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että ne poikkeavat Gibraltarissa uudistuksella käyttöön otetusta yleisestä eli normaalista verojärjestelmästä ja aiheuttavat verorasituksen osalta erilaista kohtelua yritysten välille.

186 Lopuksi on korostettava, että uudistuksella käyttöön otetun verojärjestelmän väitettyjen vaikutusten vertaamista uudistusta edeltävän verojärjestelmän vaikutuksiin, kuten komissio on tehnyt taulukossa 1 ja riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 150 perustelukappaleessa, ei voida hyväksyä käsiteltävänä olevassa asiassa EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamiseksi. Tältä osin on nimittäin yhdentekevää, parantuuko vai huonontuuko mahdollista tukea saaneen yrityksen tilanne aikaisempaan oikeustilaan verrattuna tai pysyykö se ennallaan (edellä 78 kohdassa mainittu asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 41 kohta). Tärkeää on sen sijaan tietää, suosiiko käsiteltävänä oleva verojärjestelmä, kun sitä tutkitaan

irrallaan vanhasta järjestelmästä, tiettyjä yrityksiä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla (ks. vastaavasti asia 57/86, Kreikka v. komissio, tuomio 7.6.1988, Kok. 1988, s. 2855, 10 kohta).

187 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen takia on katsottava, että komissio ei ole osoittanut, että verouudistuksen kolmesta riidanalaisesta näkökohdasta aiheutuu valikoivia etuja. Määritellessään kyseiset riidanalaiset näkökohdat valtiontuiksi komissio on siis tehnyt oikeudellisen virheen EY 87 artiklan 1 kohdan soveltamisessa.

188 Toinen kanneperuste on näin ollen hyväksyttävä.

189 Koska ensimmäinen ja toinen kanneperuste on hyväksyttävä, riidanalainen päätös on kumottava kokonaan eikä olennaisten menettelymääräysten rikkomista koskevaa kanneperustetta tarvitse tutkia.

Oikeudenkäyntikulut

190 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen työjärjestyksen 87 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska kantajat ovat vaatineet oikeudenkäyntikulujensa korvaamista ja komissio on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

191 Työjärjestyksen 87 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Näin ollen Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, joka on väliintulijana asiassa T-211/04, ja Espanjan kuningaskunta, joka on väliintulijana asioissa T-211/04 ja T-215/04, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

ENSIMMÄISEN OIKEUSASTEEN TUOMIOISTUIN (laajennettu kolmas jaosto)

on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Asiat T-211/04 ja T-215/04 yhdistetään tuomiota varten.

2) Tukijärjestelmästä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoo panna täytäntöön Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksen osalta, 30.3.2004 tehty komission päätös 2005/261/EY kumotaan.

3) Komissio velvoitetaan korvaamaan Gibraltarin hallituksen ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan oikeudenkäyntikulut asiassa T-215/04, ja se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

4) Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaa väliintulijana asiassa T-211/04 omista oikeudenkäyntikuluistaan.

5) Espanjan kuningaskunta vastaa väliintulijana asioissa T-211/04 ja T-215/04 omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Julistettiin Luxemburgissa 18 päivänä joulukuuta 2008.

Allekirjoitukset

Sisällys

Asiaa koskevat oikeussäännöt . . . II - 3750

I Yhteisön säännöstö . . . II - 3750

II Gibraltarin asema . . . II - 3752

Tosiseikat . . . II - 3753

I Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistuksen tausta . . . II - 3753

II Gibraltarin hallituksen yhtiöverouudistus . . . II - 3755

A Verouudistuksella käyttöön otettu verojärjestelmä . . . II - 3756

B Lisävero (tai rangaistusvero) . . . II - 3757

III Hallinnollinen menettely ja riidanalainen päätös . . . II - 3758

Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset . . . II - 3760

Oikeudellinen arviointi . . . II - 3764

I Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee alueellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä . . . II - 3765

A Asianosaisten lausumat . . . II - 3765

B Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arviointi asiasta . . . II - 3773

1. Onko alueyhteisön autonomian laajuus suhteessa asianomaisen jäsenvaltion keskushallintoon merkityksellinen asianmukaisen viitekehyksen määrittelemiseksi? . . . II - 3775

2. Yhdistyneen kuningaskunnan rooli Gibraltarin poliittisen ja taloudellisen toimintaympäristön määrittelemisessä kriteeriksi, jonka nojalla päätetään, mikä on käsiteltävänä olevan asian viitekehys . . . II - 3776

a) Azorien verojärjestelmää koskeva tuomio . . . II - 3776

b) Azorien verojärjestelmää koskevassa tuomiossa esitettyjen ensimmäisen ja toisen edellytyksen soveltaminen . . . II - 3778

c) Azorien verojärjestelmää koskevan tuomion kolmannen edellytyksen soveltaminen . . . II - 3782

II Toinen kanneperuste, joka koskee aineellisen valikoivuuden kriteerin soveltamisen osalta tehtyä oikeudellista virhettä ja arviointivirhettä . . . . . II - 3787

A Asianosaisten lausumat . . . . . II - 3787

B Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen arviointi asiasta . . . . . II - 3794

1. Asian kannalta merkitykselliset riidanalaisen päätöksen perustelukappaleet . II - 3797

2. Valikoivan edun myöntäminen uudistuksen riidanalaisissa näkökohdissa . . II - 3803

Oikeudenkäyntikulut . . . . . II - 3811