ESIMESE ASTME KOHTU OTSUS (kolmas koda laiendatud koosseisus)

18. detsember 2008 *

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

Government of Gibraltar, esindajad: *barrister* M. Llamas, *solicitor* J. Temple Lang ning advokaadid A. Petersen ja K. Nordlander ning hiljem advokaat K. Karl,

hageja kohtuasjas T-211/04,

keda toetab

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindajad: M. Bethell, keda abistasid D. Anderson, *QC*, ja *barrister* H. Davies, ning hiljem E. Jenkinson ja E. O'Neill,

menetlusse astuja,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindajad: M. Bethell ja E. Jenkinson, keda abistasid D. Anderson, *QC,* ja *barrister* H. Davies, ning hiljem E. Jenkinson, E. O'Neill ja S. Behzadi-Spencer,

hageja kohtuasjas T-215/04,

versus

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: N. Khan ja V. Di Bucci,

kostja,

keda toetab

Hispaania Kuningriik, esindaja: *abogado del Estado* N. Díaz Abad,

menetlusse astuja,

mille ese on nõue tühistada komisjoni 30. märtsi 2004. aasta otsus 2005/261/EÜ toetuskava kohta, mida Ühendkuningriik kavatseb rakendada Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi suhtes (ELT 2005, L 85, lk 1)

EUROOPA ÜHENDUSTE
ESIMESE ASTME KOHUS (kolmas koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president M. Jaeger ning kohtunikud V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (ettekandja) ja O. Czúcz,

kohtusekretär: ametnik C. Kantza,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. märtsi 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

Õiguslik raamistik

I – *Ühenduse õigusnormid*

1 EÜ artikli 87 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui käesolevas lepingus ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab

kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust".

2 Komisjoni 10. detsembri 1998. aasta teatise 98/C 384/03 riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmetele (EÜT 1998, C 384, lk 3; ELT eriväljaanne 08/01, lk 277, edaspidi „ettevõtjate otsese maksustamise valdkonna riigiabi käsitlev teatis") punktis 2 on täpsustatud, et teatises antakse selgitusi, millisel juhul saab maksumeetmed kvalifitseerida riigiabiks EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

3 Ettevõtjate otsese maksustamise valdkonna riigiabi käsitleva teatise punktis 16 on sätestatud:

„[põhiline] [EÜ] artikli [87] lõike 1 kohaldamise kriteerium maksumeetme suhtes [on] see, et kõnealuse meetmega tehakse liikmesriigi teatavatele äriühingutele erand maksusüsteemi kohaldamise osas. Seega tuleks kõigepealt kindlaks määrata ühtselt kohaldatav süsteem. Seejärel tuleb uurida, kas kõnesoleva süsteemi suhtes tehtav erand või selle raames diferentseerimine on maksusüsteemi „olemuse või üldskeemiga" põhjendatud, st kas need tulenevad otseselt asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest. Vastasel juhul on tegemist riigiabiga."

4 EÜ artikli 299 lõikes 4 on sätestatud, et asutamislepingu sätteid kohaldatakse Euroopa territooriumide suhtes, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik.

II – *Gibraltari staatus*

5 Gibraltar on alates 1713. aastast Ühendkuningriigi koloonia (või ülemereterritoorium) ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik vastutab tema välissuhete eest. Gibraltar ei ole Ühendkuningriigi osa.

6 Kohtuasja asjaolude asetleidmise ajal reguleerisid Gibraltaril avaliku võimu teostamist Gibraltar Constitution Order 1969 (1969. aasta seadlus Gibraltari põhiseaduse kohta, edaspidi „1969. aasta põhiseadus") ja 23. mai 1969. aasta Accompanying Despatch (lisa volituste kohta).

7 Täitevvõimu teostab seal kuninganna poolt ametisse nimetatud kuberner, kes ka esindab kuningannat, ning teatud siseasjades Gibraltari ministrite nõukogu. Viimasesse kuuluvad Chief minister ja ministrid, kelle nimetab kuberner House of Assembly liikmete hulgast.

8 Seadusandlik pädevus on jaotatud House of Assembly ja valitsuse vahel. House of Assembly'sse kuuluvad Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary ja viisteist valitud liiget. Liikmete valimised House of Assembly'sse toimuvad üldjuhul iga 4 aasta järel.

9 Gibraltaril on loodud oma kohtusüsteem. Siiski on olemas võimalus kaevata Gibraltari kõrgeima kohtu otsuse peale edasi Judicial Committee of the Privy Council'isse (eranõukogu kohtukomiteesse).

10 Kuna Gibraltari territoorium on EÜ artikli 299 lõike 4 tähenduses Euroopa territoorium, mille välissuhete eest vastutab Ühendkuningriik, kohaldatakse tema suhtes asutamislepingu sätteid. Kuigi Taani Kuningriigi, Iirimaa ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa ühendustega liitumise lepingule (EÜT 1972, L 73, lk 5) lisatud ühinemistingimuste akti artikkel 28 sätestab muu hulgas, et „käibemaksu alaste liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitlevaid akte ei kohaldata Gibraltari suhtes" [mitteametlik tõlge], kohaldatakse tema suhtes ühenduse konkurentsieeskirju, sh liikmesriikide poolt riigiabi andmist reguleerivaid norme juhul, kui nõukogu otsusega ei ole kehtestatud teisiti.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud

I – *Government of Gibraltar'i läbiviidud ettevõtte tulumaksu reformi taust*

11 11. juulil 2001 otsustas komisjon EÜ artikli 88 lõike 2 alusel algatada ametliku riigiabi uurimismenetluse Gibraltaril kohaldatava kahe ettevõtte tulumaksu korra suhtes, mis puudutasid vastavalt „maksust vabastatud äriühinguid" (EÜT 2002, C 26, lk 13) ja „soodustuse saamise tingimustele vastavaid äriühinguid" (EÜT C 26, lk 9).

12 Maksust vabastatud olid äriühingud, mis ei asunud Gibraltaril, ning soodustuse saamise tingimustele vastasid äriühingud, kes olid seal reaalselt kohal (*a bricks and mortar presence*) ja tegutsesid erinevates eluvaldkondades.

13 Maksust vabastatud äriühingu staatuse saamiseks pidi ettevõtja vastama paljudele tingimustele; üks nendest tingimustest oli keeld tegeleda Gibraltaril kaubandustegevuse või mis tahes muu tegevusega, v.a koos teiste maksust vabastatud äriühingu või soodustuse saamise tingimustele vastavate äriühingutega. Gibraltari kodanikul ja residendil ei tohtinud olla maksust vabastatud äriühingus otsest või kaudset osalust, v.a aktsiaseltsi kaudu, mille aktsionär ta võis olla. Välja arvatud teatud vähesed erandid, ei pidanud maksust vabastatud äriühing Gibraltaril ettevõtte tulumaksu maksma, kohustudes tasuma vaid kindlasummalist 225 Inglise naela (GBP) suurust maksu.

14 Soodustuse saamise tingimustele vastava äriühingu staatuse saamiseks täidetavad tingimused olid põhiosas samad, mis tuli täita maksust vabastatud äriühingutel. Soodustuse saamise tingimustele vastav äriühing oli kohustatud tasuma maksu, mille konkreetses summas lepiti Gibraltari maksuasutustega kokku ja mis varieerus vahemikus 2–10% tema kasumist.

15 30. aprilli 2002. aasta otsusega liidetud kohtuasjades T-195/01 ja T-207/01: Government of Gibraltar *vs.* komisjon (EKL 2002, lk II-2309) tühistas Esimese Astme Kohus otsuse ametliku uurimismenetluse algatamise kohta maksust vabastatud äriühingute suhtes ja jättis rahuldamata nõude tühistada otsus ametliku uurimismenetluse algatamise kohta soodustuse saamise tingimustele vastavate äriühingute suhtes.

16 27. aprillil 2002 teatas Government of Gibraltar kavatsusest tunnistada kehtetuks kõik ettevõtete maksustamist puudutavad õigusnormid ja kehtestada kõiki Gibraltari äriühinguid hõlmav täiesti uus maksustamissüsteem, kusjuures ei puudutatud küsimust, kas maksust vabastatud äriühingute ja soodustuse saamise tingimustele vastavate äriühingute maksustamiskord oli käsitletav riigiabina. See Government of Gibraltar'i ettevõtte tulumaksu reform ongi käesoleva kohtuasja ese.

II – *Government of Gibraltar'i ettevõtte tulumaksu reform*

17 12. augusti 2002. aasta kirjaga teavitas Ühendkuningriik komisjoni EÜ artikli 88 lõike 3 kohaselt, et Government of Gibraltar viib läbi ettevõtte tulumaksu reformi.

18 See maksureform kehtestab kõigile Gibraltaril asutatud ettevõtjatele kohaldatava maksusüsteemi ja lisamaksu (või karistusmaksu) (*top-up tax*), mida kohaldatakse vaid finantsteenuseid pakkuvatele äriühingutele ja võrguettevõtjatele, viimaste hulka kuuluvad side-, elektri- ja vee-ettevõtjad.

19 Reformi rakendamisel tuginetakse järgmistele õigusaktidele:

– Companies (Payroll Tax) Ordinance (ettevõtete palgafondimaksu seadlus);

– Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (ettevõtete iga-aastase registreerimistasu seadlus);

– Rates Ordinance (maksude seadlus);

– Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (ettevõtjate teatud tegevusalade maksustamise seadlus).

20 Maksureformiga seotud õigusakte hakkab Government of Gibraltar kohaldama pärast seda, kui need õigusaktid on vastu võetud House of Assembly poolt. Selle reformi käigus muudetakse maksust vabastatud äriühinguid ja soodustuse saamise tingimustele vastavaid äriühinguid puudutavad õigusaktid viivitamatult kehtetuks.

A – *Maksureformiga kehtestatud uus maksusüsteem*

21 Maksureformiga kehtestatav ja kõigile Gibraltaris asutatud äriühingutele kohaldatav maksusüsteem hõlmab palgafondimaksu (*payroll tax*), äriruumide kasutusmaksu (*business property occupation tax*) ja registreerimistasu (*registration fee*):

– palgafondimaks: kõik Gibraltari äriühingud maksavad töötajate arvu alusel arvutatavat maksu 3000 naelsterlingit aastas iga töötaja pealt; iga Gibraltari „tööandja" maksab palgafondimaksu kõigi oma täis- ja osalise tööajaga „Gibraltaris töötavate töötajate" pealt; eespool kasutatud mõisted määratletakse maksureformiga seotud õigusaktides;

– äriruumide kasutusmaks (Business Property Occupation Tax, edaspidi „BPOT"): kõik Gibraltaris ärieesmärkidel ruume kasutavad äriühingud maksavad nende

ruumide kasutamise eest kasutusmaksu määraga, mis on teatud protsent maksukohustuse Gibraltaris asuvalt varalt makstava maksu üldisest määrast;

– registreerimistasu: kõik Gibraltari ühingud maksavad registreerimismaksu, mis mittetulundusühingutele on 150 naelsterlingit aastas ja tulunduslikele ühingutele 300 naelsterlingit aastas.

22 Palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse ülempiir on 15% kasumist. Selle piirmäära kehtestamisest tuleneb, et ühingud maksavad palgafondimaksu ja BPOT-d vaid kasumi teenimisel ja maksusumma ei ületa 15% nende kasumist.

B – *Lisamaks (või karistusmaks)*

23 Teatud tegevusalasid, täpsemalt finantsteenuse pakkujaid ja võrguettevõtjaid maksustatakse nendel tegevusaladel teenitud kasumi lisamaksuga (või karistusmaksuga). Lisamaksu makstakse ainult kasumilt, mida saab seostada eespool nimetatud tegevusaladega.

24 Lisaks palgafondimaksule ja BPOT-le peavad finantsteenuseid osutavad äriühingud seega maksma finantsteenustelt saadud kasumilt lisamaksu (või karistusmaksu)

määraga 4–6% kasumist (arvutatud vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisstandarditele); nende äriühingute aastase kogu maksukoormuse (palgafondimaks, BPOT ja lisamaks) ülempiir on 15% kasumist.

25 Võrguettevõtjad on lisaks palgafondimaksule ja BPOT-le kohustatud võrguteenuste osutamisest saadud kasumilt maksma lisamaksu (või karistusmaksu) määraga 35% kasumist (arvutatud vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisstandarditele). Need ettevõtjad tohivad palgafondimaksu ja BPOT oma lisamaksu kohustusest maha arvata. Kuigi ka võrguettevõtjate aastase kogu maksukoormuse (palgafondimaks ja BPOT) ülempiir on 15% kasumist, tagab võrguettevõtjate teenustele kehtestatud lisamaks, et nende ettevõtjate tasutav maks on alati 35% kasumist.

III – *Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus*

26 16. oktoobri 2002. aasta kirjaga teavitas komisjon Ühendkuningriigi ametiasutusi otsusest algatada maksureformi kohta EÜ artikli 88 lõikes 2 ette nähtud ametlik uurimismenetlus ja palus huvitatud isikutel esitada selle kohta oma märkused (EÜT 2002, C 300, lk 2). Ühendkuningriik esitas oma märkused 13. detsembri 2002. aasta kirjas.

27 Komisjonile esitasid oma märkused Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Hispaania ettevõtjate liitude konföderatsioon), Ålands Landskapsstyrelse (Soome Öölandi saarte täitevasutus), Hispaania Kuningriik ja Government of Gibraltar. Komisjon edastas need märkused Ühendkuningriigile, kes esitas oma asjakohased kommentaarid 13. veebruari 2003. aasta kirjas.

28 30. märtsil 2004 võttis komisjon vastu otsuse 2005/261/EÜ toetuskava kohta, mida Ühendkuningriik kavatseb rakendada Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi suhtes (ELT 2005, L 85, lk 1, edaspidi „vaidlustatud otsus").

29 Vaidlustatud otsuse resolutsioon on järgmine:

„*Artikkel 1*

Ühendkuningriigi teatatud ettepanekud Gibraltari ettevõtte tulumaksu süsteemi reformi kohta on riigiabi kava, mis ei ole ühisturuga kokkusobiv.

Neid ettepanekuid ei tohi vastavalt rakendada.

Artikkel 2

Käesolev otsus on adresseeritud Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigile."

30 Väite toetuseks, et maksureform on selektiivne, märgib komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 98–152 sisuliselt seda, et nimetatud reform on selektiivne nii

piirkondlikust kui varalisest aspektist. Reform on piirkondlikult selektiivne, sest sellega luuakse ettevõtte tulumaksu süsteem, mille alusel maksustatakse Gibraltari ettevõtjaid üldiselt madalama maksumääraga kui Ühendkuningriigi ettevõtjaid (vaidlustatud otsuse põhjendus 127). Komisjon leiab, et järgmised maksureformi aspektid on varaliselt selektiivsed: esiteks tingimus, et palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit, annab eelise ettevõtjatele, kes kasumit ei teeni (vaidlustatud otsuse põhjendused 128–133); teiseks annab ülemmäär 15% kasumist, mida kohaldatakse palgafondimaksu ja BPOT osas, eelise ettevõtjatele, kelle asjassepuutuva majandusaasta kasum võrreldes nende töötajate arvu ja kasutatavate äriruumidega on väike (vaidlustatud otsuse põhjendused 134–141); kolmandaks annavad palgafondimaks ja BPOT mõlemad oma olemuse tõttu eelise ettevõtjatele, kes ei asu tegelikult füüsiliselt Gibraltaril ja kes seetõttu ei maksa seal ettevõtte tulumaksu (vaidlustatud otsuse põhjendused 142–144 ja 150). Komisjon järeldab, et „[teatavaks tehtud meetmetega kaasneb] nii piirkondlik kui varaline selektiivsus ja viimane neist tuleneb nii kavandatud süsteemi mitmetest konkreetsetest tunnusjoontest kui ka süsteemi kui terviku analüüsist" (vaidlustatud otsuse põhjendus 152).

Menetlus ja poolte nõuded

31 Government of Gibraltar, kes on hageja kohtuasjas T-211/04 ja Ühendkuningriik, kes on hageja kohtuasjas T-215/04 esitasid vaidlustatud otsuse tühistamiseks hagiavaldused, mis saabusid Esimese Astme Kohtusse 9. juunil 2004.

32 Ühendkuningriik esitas 4. oktoobril 2004 Esimese Astme Kohtu kantseleisse avalduse astuda kohtuasja T-211/04 hageja nõuete toetuseks menetlusse.

33 Hispaania Kuningriik esitas 7. oktoobril 2004 Esimese Astme Kohtu kantseleisse avalduse astuda kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 komisjoni nõuete toetuseks menetlusse.

34 Esimese Astme Kohtu kantseleisse 1. detsembril 2004 esitatud taotlusega palus kohtuasja T-211/04 hageja Esimese Astme Kohtul kodukorra artikli 116 lõike 2 alusel hagiavalduse lisa A2 käsitleda menetlusse astujate suhtes konfidentsiaalsena. Ta võttis selle taotluse 26. aprillil 2005 Esimese Astme Kohtu kohtukantseleile esitatud dokumendiga tagasi.

35 Esimese Astme Kohtu kolmanda koja esimehe 14. detsembri 2004 ja 15. veebruari 2005. aasta määrustega rahuldati kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 esitatud menetlusse astumise avaldused.

36 8. märtsil 2005 Esimese Astme Kohtu kantseleisse esitatud taotlusega palus Ühendkuningriik vastavalt kodukorra artiklile 50 liita kohtuasjad T-211/04 ja T-215/04 suulise menetluse ja lõpliku kohtuotsuse huvides. Asjassepuutuvad pooled esitasid selle kohta oma märkused tähtaegselt.

37 16. märtsil 2005 ja 15. aprillil 2005 esitasid vastavalt kohtuasja T-211/04 ja kohtuasja T-215/04 hagejad kodukorra artikli 55 lõike 2 alusel taotluse nende kohtuasjade menetlemiseks eelisjärjekorras.

38 Hispaania Kuningriik esitas kohtuasjas T-215/04 menetlusse astuja seisukohad 29. aprillil 2005 ja kohtuasjas T-211/04 20. juunil 2005. Nende kohtuasjade hagejad ja kostjad esitasid nende seisukoha suhtes oma märkused selleks ettenähtud tähtajal. Ühendkuningriik kohtuasjas T-211/04 menetlusse astuja seisukohti ei esitanud.

39 12. mai 2005. aasta ja 13. detsembri 2006. aasta otsustega otsustas Esimese Astme Kohus kodukorra artikli 55 lõike 2 alusel rahuldada taotluse kohtuasjade T-211/04 ja T-215/04 menetlemiseks eelisjärjekorras.

40 6. juunil 2005 otsustas Esimese Astme Kohus anda kohtuasjad T-211/04 ja T-215/04 lahendada kolmandale kojale laiendatud koosseisus.

41 Euroopa Kohtu presidendi 18. detsembri 2006. aasta määrusega liideti kohtuasjad T-211/04 ja T-215/04 suulise menetluse huvides.

42 Ettekandja-kohtuniku ettekande põhjal otsustas Esimese Astme Kohus (kolmas koda laiendatud koosseisus) avada suulise menetluse ja palus kodukorra artiklis 64 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames kohtuasjade T-211/04 ja T-215/04 pooltel vastata kirjalikult küsimusele, millised on nende arvates Euroopa Kohtu 6. septembril 2006 kohtuasjas C-88/03: Portugal *vs*. komisjon tehtud otsuse (EKL 2006, lk I-7115, edaspidi „Açoresi maksusüsteemi otsus") õiguslikud tagajärjed käesolevatele kohtuasjadele. Pooled vastasid ettenähtud tähtajal.

43 Poolte kohtukõned ja vastused Esimese Astme Kohtu küsimustele kuulati ära 14. märtsi 2007. aasta kohtuistungil.

44 Esimese Astme Kohus leiab, et kaks kohtuasja tuleb kohtuotsuse tegemise huvides liita ning pooled olid kohtuistungil sellega nõus.

45 Kohtuasjas T-211/04 palub hageja Esimese Astme Kohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt ja Hispaania Kuningriigilt.

46 Kohtuasjas T-215/04 palub hageja Esimese Astme Kohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

47 Liidetud kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 palub komisjon Esimese Astme Kohtul:

– jätta hagid rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja hagejatelt.

48 Liidetud kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 palub Hispaania Kuningriik Esimese Astme Kohtul:

– jätta hagid rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja hagejatelt.

Õiguslik käsitlus

49 Hagejad esitavad sisuliselt kolm väidet. Esiteks väidavad nad, et piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang; teises väites leiavad nad, et ka varalise selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang; kolmandaks on maksureformi kolmanda aspekti, st palgafondimaksu ja BPOT – mis juba olemuse tõttu kvalifitseeriti varaliselt

selektiivseks – uurimisel rikutud olulisi vorminõudeid. Viimane väide on jaotatud kahte ossa: esimene puudutab õiguse olla ära kuulatud rikkumist ja teine põhjendamiskohustuse rikkumist.

I – *Esimene väide, et piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang*

A – *Poolte argumendid*

50 Hagejad leiavad, et komisjon on käesolevas asjas piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi vääralt kohaldanud, asudes seisukohale, et Gibraltari maksureformi hindamiseks on kohane võrdlusbaas Ühendkuningriigi territoorium ja tema ettevõtjatele kohaldatav maksusüsteem. Nad tuginevad oma väites sisuliselt neljale argumendile.

51 Esiteks leiavad nad, et piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi ei saa käesolevas asjas nii kohaldada nagu komisjon seda tegi, sest Gibraltar ei ole Ühendkuningriigi osa ei siseriiklike õigusnormide, rahvusvahelise õiguse ega ühenduse õiguse alusel. Kohtupraktika, ettevõtjate otsese maksustamise valdkonna riigiabi käsitlev teatis ja argumentatsioon, millele komisjon vaidlustatud otsuses tugines, puudutavad kõik finantsmeetmeid, mis on kohaldatavad liikmesriigi osaks oleval territoriaalüksusel. Gibraltarit ei saa samastada sellise territoriaalüksusega.

52 Teiseks leiavad hagejad, et isegi kui Gibraltarit käsitleda Ühendkuningriigi osana ühenduse riigiabieeskirjade kohaldumise mõttes, ei saa Ühendkuningriigi õigust pidada kohaseks võrdlusbaasiks, kuna nendel kahel territoriaalüksusel ei ole ühist maksu-

süsteemi. Gibraltari maksureform ei ole Ühendkuningriigi ettevõtte tulumaksu süsteemi „erinorm", „erand" või maksu „vähendamine"; Ühendkuningriigi süsteem ei ole „tavapärane" maksusüsteem, mida Gibraltaril kohaldataks juhul, kui vaidlusalust maksureformi läbi ei viidaks. Seetõttu ei saa piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi kohaldada.

53 Hagejad arvavad kõigepealt, et Ühendkuningriigi avalik-õigusliku võimu kandjatel ei ole mingit rolli Gibraltari poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel. Poliitilises plaanis koosnevad Gibraltari avalik-õiguslik võimu kandjad täidesaatvast, seadusandlikust ja kohtu võimust, mida teostatakse Gibraltaril ja mis erinevad Ühendkuningriigi vastavatest võimudest. Majanduslikus plaanis ei saa Gibraltar Ühendkuningriigilt mingeid toetusi ega rahalist abi. Tema tulu teenitakse ainult maksudest, mille ta ise kindlaks määrab. Ta kujundab oma majanduspoliitikat nii, nagu see on tema territooriumile kõige kohasem, arvestamata Ühendkuningriigi majanduspoliitikat. Ta vermib ja trükib ise oma raha, määrab kindlaks käibel oleva raha hulga ja otsustab ise oma laenude andmise ja võtmise üle. Vaidlustatud otsuses on tehtud faktivigu seoses Ühendkuningriigi keskvõimu teostamise osatähtsusega Gibraltari jaoks.

54 Edasi on hagejad seisukohal, et Gibraltar ja Ühendkuningriik on kaks täiesti eristatut ja eraldiseisvat maksustamisterritooriumi. Government of Gibraltar ja House of Assembly kehtestavad Gibraltaril kehtiva maksusüsteemi, arvestades ainult konkreetseid tingimusi, mis iseloomustavad selle territooriumi majandust, ilma et seda mõjutaks või piiraks Ühendkuningriigi õigusaktid või maksupoliitika. Ühendkuningriigi maksualaseid õigusnorme ei ole Gibraltaril kunagi kohaldatud ja neid ei kohaldataks seal ka siis, kui Gibraltaril maksuõigus puuduks. Seega ei eksisteeri õigusnorme, millega võiks Gibraltaril kehtivaid makse võrrelda või millest neid eristada. Vaidlustatud otsuses on faktivigu osas, kus kirjeldatakse Gibraltarit kui kohta, kus maksupädevus on detsentraliseeritud, kuid mis jääb kesksesse baassüsteemi (vaidlustatud otsuse põhjendus 121), osas, kus kirjeldatakse maksureformi kui siseriiklikul tasandil kehtestatud maksu alandamist (vaidlustatud otsuse põhjendus 109) ja osas, kus

komisjon kinnitab, et „praegu Gibraltaris kohaldatav maksusüsteem järgib suuresti Ühendkuningriigi mudelit, välja arvatud *offshore*-majandusele antud soodustuste osas" (vaidlustatud otsuse põhjendus 112).

55 Government of Gibraltar'i hinnangul tähendab selektiivsuse kriteeriumi kasutamine, et vaidlusalust finantsmeedet võib võrrelda tavapärase maksumääraga, mida selle meetme puudumisel kohaldataks asjassepuutuva piirkonna tegevusele. See tähendaks vältimatult, et kasutatud võrdluselement peab olema kas maks või samal maksustamisterritooriumil kohaldatav muu meede. Käesolevas asjas on Gibraltar ja Ühendkuningriik kaks eraldiseisvat maksustamisterritooriumi; isegi juhul, kui Gibraltaril puuduks oma ettevõtte tulumaksu süsteem, ei kohaldataks seal Ühendkuningriigi maksusüsteemi. See kohaldamatus ei sõltu Ühendkuningriigi valikust anda või mitte maksustamispädevus Gibraltarile üle, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 114 leidis. Ühendkuningriik ei saa otsustada, et ta kohaldab enda maksuõigust oma koloniaalterritooriumidel ja ta ei ole kunagi Gibraltaril maksupädevust teostanud.

56 Viimaseks leiavad hagejad, vastupidi vaidlustatud otsuses komisjoni esitatud seisukohtadele, et riigisisese territoriaalüksuse poliitiline ja maksualane sõltumatus on asjakohane kriteerium, et hinnata selle territoriaalüksuse maksumeetme selektiivsust, kuna see poliitiline ja maksualane sõltumatus võimaldab kohase võrdlusbaasina käsitleda asjassepuutuvat territoriaalüksust.

57 Kolmandaks leiavad hagejad oma kirjalikes märkustes selle kohta, millised on eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse õiguslikud tagajärjed, ja kinnitades jätkuvalt, et piirkondliku selektiivsuse kriteerium käesolevas asjas ei kohaldu, kuna Gibraltar ei ole Ühendkuningriigi osa ja kuna nendel kahel territoriaalüksusel ei ole sama maksusüsteem, siis teise võimalusena on kohane võrdlusbaas Gibraltari territoorium, kui kohaldada selle baasi määratlemise meetodit, mis on välja toodud eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktides 67 ja 68.

58 Neljandaks leiavad hagejad, et isegi kui maksureform on piirkondlikult selektiivne, õigustab selle kehtestamist tema olemus ja ülesehitus.

59 Komisjon leiab, et käesolevas asjas ei ole asjassepuutuv küsimus, kas Gibraltar on või ei ole Ühendkuningriigi osa, selleks et kohaldada siseriiklikku või rahvusvahelist õigust, vaid kas ta on Ühendkuningriigi osa ühenduse õiguse kohaldamise tähenduses, arvestades, et viimane näeb ette eraldi õiguskorra. Komisjoni arvates tuleb sellele küsimusele vastata jaatavalt.

60 Ta leiab ka, et Gibraltari ja Ühendkuningriigi majanduslikul eraldatusel ei ole käesolevas asjas tähtusust. Seda liiki argumente ei ole riigiabi asjades kunagi arvesse võetud, kuna isegi juhul, kui tõesti keskvõimu ja autonoomse piirkonna vahel selline majanduslik eristatus esineb, kohaldatakse piirkondliku abi andmist reguleerivaid norme ainult juhul, kui teatud ettevõtjatele on kehtestatud eelis, mida antakse sõltuvalt nende asukohast või tegevusest liikmesriigi mõnes osas.

61 Komisjon vaidleb igal juhul vastu sellele, et Gibraltaril on majanduslik ja maksustamise-alane sõltumatus Ühendkuningriigist, nagu väidavad hagejad, ning toob näiteid rahalisest abist, mida Ühendkuningriik on Gibraltarile andnud.

62 Komisjon väidab ka, vastupidi hagejatele, et Ühendkuningriigi keskasutustel on Gibraltari poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel väga oluline roll – nimelt on Ühendkuningriik kohustatud Gibraltaril ühenduse õigust kohaldama ja viimase raha stabiilsus sõltub täielikult Ühendkuningriigist (Gibraltaril käibel olev rahaühik ei ole midagi muud kui teise nimega Inglise naelsterling). Samal teemal väidab komisjon, et mõistel „teatud kindlad siseasjad", mille hulka kuulub hagejate sõnul ka maksustamine,

ei ole ühenduse õiguse kontekstis suurt tähtsust peamiselt kahel põhjusel: esiteks on 1969. aasta põhiseaduses sätestatud, et keskasutustel (kuberneri isikus) on õigus sekkuda eelkõige siis, kui see on vajalik Gibraltari rahvusvaheliste kohustuste täitmise tagamiseks, ning teiseks, erinevalt Ühendkuningriigist ei osale Gibraltar ühenduse õigusaktide vastuvõtmisel, mis puudutavad tema teatud kindlaid siseasju ja mida rakendatakse tema territooriumil.

63 Hagejate argumentide kohta, mis puudutavad Gibraltari ja Ühendkuningriigi ühise maksusüsteemi puudumist, leiab komisjon sisuliselt, et kui on tõendatud, et Gibraltar on Ühendkuningriigi osa ühenduse riigiabi sätete kohaldamise seisukohast, ei saa kohane võrdlusbaas olla muud kui see, mis on kehtestatud Ühendkuningriigi maksusüsteemiga.

64 Komisjon märgib, et EÜ artikkel 87 viitab „riigi poolt antud" abile, mis kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Tema arvates ei ole peamine küsimus selles, kas Ühendkuningriik ja Gibraltar on käsitletavad ühe maksustamisterritooriumina, vaid selles, kas Gibraltaril kohaldatav maksusüsteem võib olla käsitletav liikmesriigi antava riigiabina. Komisjon on seisukohal, et vastus sellele küsimusele on jaatav, arvestades, et ühenduse riigiabieeskirjad on Gibraltarile kohaldatavad täies ulatuses, nagu kinnitab ka Government of Gibraltar ise. Liikmesriik, kes kavatseb Gibraltari territooriumil riigiabi anda, võib olla ainult Ühendkuningriik, ning küsimusele, kas abikava on piirkondlikult selektiivne, saab vastata vaid võrdlusel Ühendkuningriigiga, kes on Gibraltaril ühenduse õiguse järgimise eest vastutav liikmesriik.

65 Komisjon on ka seisukohal, et sellise ühise (või tavapärase) maksusüsteemi puudumine, mida Gibraltaril kohaldataks juhul, kui Gibraltaril enda maksusüsteemi ei oleks, ei välista piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi kohaldamist. Ühist maksusüsteemi ei eksiseeri, sest Ühendkuningriik on nii valinud. Ta otsustas luua Gibraltariga spetsiifilise põhiseadusliku suhte ja selle, et Gibraltarile kohaldatakse Ühendkuningriigi ühendu-

sega liitumise akti kaudu ühenduse riigiabi eeskirju. Ühendkuningriigile jäi Gibraltaril piisavalt volitusi, et tagada, et Gibraltar kehtestaks asutamislepinguga kooskõlas oleva ettevõtte tulumaksu süsteemi. Sellest nähtub, et võrdlusbaas ei saa olla muud kui süsteem, mille kehtestab Ühendkuningriik.

66 Komisjon vaidleb vastu sellele, et riigiabi mõiste kohaldamise seisukohast on asjakohane vaadelda riigisisese territoriaalüksuse maksualase sõltumatuse määra. Ta leiab, et ka selle argumendi esitamisel tuleb nõustuda eeldusega, et Gibraltar on Ühendkuningriigi osa. Arvestades seda eeldust, on täiesti kindlalt alusetu väita, et riigiabi sätete kohaldamine sõltub asjassepuutuva territoriaalüksuse autonoomsuse määrast (v.a sümmeetriline maksupädevuse delegeerimine, millele viidatakse vaidlustatud otsuse põhjenduses 115).

67 Kirjalikes märkustes eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse õiguslike tagajärgede kohta märgib komisjon, et Euroopa Kohus kinnitab selles otsuses esiteks oma seisukohta, et kriteerium, mis võimaldab piirkondliku selektiivsuse hindamiseks vajaliku võrdlusbaasi kindlaks määrata, on territoriaalüksus, millel on keskne roll selle poliitilise ja majanduslik keskkonna määratlemisel, kus ettevõtjad tegutsevad, kuid muudab oma varasemat seisukohta, et see territoriaalüksus ei saa olla muud kui liikmesriik.

68 Komisjoni hinnangul sõltub see, kas käesolevas asjas saab Gibraltar olla võrdlusbaasi või mitte, nende tingimuste täitmisest, mis on kindlaks määratud eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses, mitte sellest, milline on Gibraltari riigiõiguslik staatus siseriikliku õiguse alusel.

69 Komisjon on seisukohal, et eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktis 66 märgitud nõue, et piirkond peab „mängi[ma] põhimõttelise tähtsusega rolli poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel nende ettevõtjate jaoks, kes asuvad tema jurisdiktsiooni alla kuuluval territooriumil" sisaldab endas neljandat eraldiseisvat tingimust, mis lisandub selle kohtuotsuse punktis 67 loetletud kohase võrdlusbaasi määraltemiseks täidetavale kolmele tingimusele.

70 See neljas tingimus nõuab, et asjassepuutuval piirkonnal oleks teatud sõltumatus poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel nende ettevõtjate jaoks, kes asuvad tema territooriumil ja see sõltumatus peab olema võrreldav mõjuga, mis on sellise liikmesriigi keskvalitsusel, kelle põhiseadus piirkondade sõltumatust ette ei näe. Komisjon selgitab, et see nõue lähtub loogikast – arvestades ka asutamislepingu sätteid riigiabi kohta –, et määratlemaks, kas teatud ettevõtjatele on antud eeliseid, tuleb võrrelda nende olukorda selliste teiste ettevõtjate olukorraga, kes tegutsevad samas poliitilises ja majanduslikus keskkonnas.

71 Komisjon leiab, et Government of Gibraltar'il ei ole põhimõttelise tähtsusega rolli poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel Gibraltaril asuvate ettevõtjate jaoks ning järelikult ei saa Gibraltari territooriumi käsitleda kohase võrdlusbaasina. Juhul kui see tingimus ei ole täidetud, ei ole mõtet ka kontrollida, kas eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktis 67 loetletud ülejäänud kolm tingimust on täidetud.

72 Teise võimalusena uurib komisjon kolme eespool nimetatud kriteeriumi ja leiab, et Gibraltar ei täida neist kahte, täpsemalt kriteeriumi, mis on seotud Ühendkuningriigi õigusega sekkuda otseselt Gibraltari ametiasutuste vastuvõetud maksumeetmetesse ja

teiseks kriteeriumi, mis on seotud Gibraltarile tema maksusüsteemi finantsilisi tagajärgi kompenseerivate toetustega. Seetõttu ei ole Gibraltari territoorium kohane võrdlusbaas.

73 Hispaania Kuningriik toonitab, et tema menetlusse astumist komisjoni nõuete toetuseks ei tohiks otseselt ega kaudselt tõlgendada kui toetusavaldust vaidlustatud otsuse piirkondlikku selektiivsust puudutavatele põhjendustele. Ta leiab, et Gibraltari olukorda tuleb eristada nendest vaidlustest, mis puudutavad Baskimaa ja Navarra autonoomsete territooriumide maksusüsteeme, kuna nendel territooriumidel kehtivad ühtlustatud maksusätted.

74 Samas leiab Hispaania Kuningriik, et ilma teatud piiride või koordineerimisreegliteta ei ole Ühendkuningriigi maksusüsteemist täiesti erinevat maksusüsteemi Gibraltaril võimalik kohaldada, sest see tähendaks, et riigiabi valdkonnas koheldaks Gibraltari territooriumi nagu iseseisvat liikmesriiki, mida aga Hispaania Kuningriik ja Ühendkuningriik peavad selle territooriumi rahvusvahelise staatuse oluliseks kahjustamiseks.

75 Eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse õiguslike tagajärgede kohta esitatud kirjalikes märkustes leiab Hispaania Kuningriik, et Euroopa Kohtu eespool viidatud otsuses juba määratletud kolmele tingimusele tuleb lisada veel üks tingimus, määratlemaks, kas riigisisene territoriaalüksus on selle üksuse poolt kehtestatud maksumeetmete hindamiseks kohane võrdlusbaas. Selle neljanda tingimuse kohaselt ei ole asjassepuutuv maksumeede selektiivne siis, kui seda piiravad arvukad ühtlustamiskriteeriumid, mis on analoogsed nendega, mida tuleb ühenduse õiguse alusel järgida maksumeetmete vastuvõtmisel selle liikmesriigi poolt, kellest siseriiklik territoriaalüksus sõltub ja mille eesmärk on säilitada isikute, kapitali, vara ja teenuste osutamise vaba liikumine ning millega välditakse siseturu moonutamist.

B – *Esimese Astme Kohtu hinnang*

76 Siinkohal tuleb meenutada, et Gibraltarile kohaldatakse ühenduse õiguse eeskirju liikmesriikide poolt riigiabi andmise kohta (vt eespool punktis 15 viidatud kohtuotsus Government of Gibraltar *vs.* komisjon, punkt 12). Esimese Astme Kohtu analüüsi lähtekoht on seega EÜ artikli 87 lõige 1.

77 See artikkel keelab riigiabi, mis „soodusta[b] teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist", st selektiivse abi (Euroopa Kohtu 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-66/02: Itaalia *vs.* komisjon, EKL 2005, lk I-10901, punkt 94).

78 Mis puudutab selektiivsuse tingimuse hindamist, siis tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ artikli 87 lõike 1 alusel kindlaks teha, kas antud õiguskorra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist" võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, mis on nimetatud korra eesmärgi seisukohast võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras (Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I-8365, punkt 41; 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance jt, EKL 2004, lk I-4777, punkt 68, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-172/03: Heiser, EKL 2005, lk I-1627, punkt 40).

79 Selline analüüs on nõutav ka meetme puhul, mida ei ole kehtestanud siseriiklik seadusandja, vaid siseriiklik territoriaalüksus, kuna meede, mille on võtnud kohalik omavalitsus, mitte keskvõim, võib olla käsitletav abina, kui EÜ artikli 87 lõikes 1 loetletud tingimused on täidetud (14. oktoobri 1987. aasta otsus kohtuasjas C-248/84: Saksamaa *vs.* komisjon, EKL 1987, lk 4013, punkt 17).

80 Eeltoodust nähtub, et meetme selektiivsuse hindamiseks tuleb uurida, kas antud õiguskorras võetud meede annab eelise teatud ettevõtjatele võrreldes teistega, kes on võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras. Võrdlusbaasi määratlus on maksumeetmete korral erilise tähtsusega, sest eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn „tavapärase" maksustamisega. Tavaline maksumäär on võrdlusbaasiks oleval geograafilisel alal kehtiv maksumäär (eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsus, punkt 56).

81 Käesolevas asjas tuleb maksureformi piirkondliku selektiivsuse hindamiseks uurida, kas Ühendkuningriigi territoorium on kohane võrdlusbaas. Negatiivne vastus sellele küsimusele tähendaks vaieldamatult, et kohane võrdlusbaas maksureformile hinnangu andmiseks on Gibraltari territoorium, ja muudaks vääraks kõik järeldused selle reformi piirkondliku selektiivsuse kohta.

82 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 104 ja 125 nähtub, et komisjon tugines kahele asjaolule, järeldades, et maksureformi piirkondlikule selektiivsusele hinnangu andmiseks on kohane võrdlusbaas Ühendkuningriigi territoorium: esiteks leidis ta sisuliselt, et arvestades asutamislepingu üldist ülesehitust ja täpsemalt selle riigiabi sätteid, ei saa võrdlusbaasiks olla midagi muud kui asjassepuutuva liikmesriigi territoorium, ja et siseriikliku territoriaalüksuse sõltumatuse määr keskvalitsusest ei ole võrdlusbaasi kindlaksmääramisel määrava tähtsusega; teiseks põhjendas ta oma järeldust Ühendkuningriigi ametiasutuste rolliga poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel, milles ettevõtjad Gibraltaril tegutsesid.

1. Küsimus, kas kohase võrdlusbaasi kindlaksmääramisel omab tähtsust siseriikliku territoriaalüksuse sõltumatuse määr liikmesriigi keskvalitsusest

83 Esimese asjaolu osas, millele komisjon oma järeldustes tugineb ja mille kohaselt on käesolevas asjas kohane võrdlusbaas Ühendkuningriigi territoorium (vt eespool punkt 82), tuleb märkida, nagu nõustub ka komisjon oma kirjalikes märkustes eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse õiguslike tagajärgede kohta, et Euroopa Kohus ei ole viidatud kohtuotsuse punktides 57 ja 58 tema arutluskäiguga nõustunud ja seda järgmises sõnastuses:

„57 [Võrdluse aluseks ei pea] olema tingimata asjaomase liikmesriigi territoorium, mistõttu ei ole meede, mis näeb ette soodustuse vaid riigi territooriumi ühes osas, ainuüksi sellest tulenevalt valikuline EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

58. Ei saa välistada, et [siseriiklikul] territoriaalüksusel on selline õiguslik ja faktiline seisund, mis annab talle liikmesriigi keskvalitsuse suhtes piisava autonoomsuse, nii et just nimelt see üksus, aga mitte keskvalitsus saab enda võetud meetmete kaudu mängida põhimõttelise tähtsusega rolli ettevõtjate [poliitilise ja] majanduskeskkonna määratlemisel. Sellisel juhul on võrdlusbaasiks meetme autoriks oleva [siseriikliku territoriaalüksuse] territoorium, kus ta oma pädevust teostab, ja mitte kogu riigi territoorium, ning sellest lähtudes tuleb uurida, kas selle üksuse võetud meede soodustab teatud ettevõtjaid võrreldes teistega, kes on meetme või asjaomase õigusliku korra eesmärki silmas pidades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras."

84 Seega piisab, kui uurida komisjoni järelduse aluseks olevat teist asjaolu, mis puudutab Ühendkuningriigi määratlemist võrdlusbaasina ja nimelt rolli, mis on Ühendkuning-

riigi ametiasutustel poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel, milles ettevõtjad Gibraltaril tegutsevad (vt eespool punkt 82).

2. Ühendkuningriigi ametiasutuste roll Gibraltari poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel võrdlusbaasi määratlemise kriteeriumina

a) Açoresi maksusüsteemi otsus

85 Eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses (punkt 65) leidis Euroopa Kohus olukorra suhtes, kus piirkondlik või kohalik ametiasutus kehtestab keskvõimust piisavalt sõltumatu pädevuse teostamisel maksumäära, mis on siseriiklikust määrast madalam ja mida kohaldatakse ainult tema jurisdiktsiooni alla kuuluval territooriumil asuvatele ettevõtjatele, järgmist:

„66. [Sellise] olukorra puhul võib maksumeetme valikulisuse hindamiseks asjakohane õiguslik raamistik piirduda vaid asjaomase geograafilise alaga juhul, kui territoriaalüksus mängib eelkõige oma seisundi ja pädevuse tõttu põhimõttelise tähtsusega rolli poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel nende ettevõtjate jaoks, kes asuvad tema jurisdiktsiooni alla kuuluval territooriumil.

67. Et sellistel asjaoludel võetud otsust saaks pidada otsuseks, mis on võetud piisava autonoomse pädevuse teostamise käigus, peab see otsus kohtujuristi ettepaneku punktis 54 märgitu kohaselt esiteks olema võetud piirkondliku või kohaliku ametiasutuse poolt, millel on põhiseaduslikul tasandil keskvalitsusest erinev poliitiline ja halduslik seisund. Teiseks peab see otsus olema vastu võetud nii, et keskvalitsus selle sisusse otseselt sekkuda ei saa. Kolmandaks ei tohi piirkonna ettevõtjatele kohaldatava siseriikliku maksumäära vähendamise majanduslikke tagajärgi hüvitada teiste piirkondade või keskvalitsuse poolt antava abi või toetusega.

68. Eeltoodust tuleneb, et poliitiline ja majanduslik autonoomia keskvalitsusest, mis on piisav ühenduse riigiabi käsitlevate eeskirjade kohaldamiseks, tähendab sarnaselt Ühendkuningriigi poolt väidetule, et piirkondlikul omavalitsusüksusel ei ole mitte üksnes pädevus võtta oma jurisdiktsiooni alla kuuluval territooriumil meetmeid maksumäära vähendamiseks keskvalitsuse mis tahes seisukohast sõltumata, vaid ta võtab ka vastutuse sellise meetmega kaasnevate poliitiliste ja majanduslike tagajärgede eest."

86 Seega tuleb käesolevas asjas uurida, kas maksureform täidab need kolm tingimust, mis on ette nähtud eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktis 67. Niisiis tuleb esiteks uurida, kas maksureformi läbiviimise otsus võeti vastu piirkondliku või kohaliku ametiasutuse poolt, millel on põhiseaduslikul tasandil keskvalitsusest erinev poliitiline ja halduslik seisund, teiseks, kas maksureform otsustati läbi viia ilma, et Ühendkuningriigi keskvalitsus selle sisusse otseselt sekkuda saaks ja kolmandaks, kas maksureformi läbiviimise majanduslikke tagajärgi ei hüvitata Gibraltarile Ühendkuningriigi teiste piirkondade või keskvalitsuse poolt antava abi või toetusega.

87 Nõustuda ei saa komisjoni argumendiga, et eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punkt 66 sisaldab veel neljandat tingimust, mis on eelnev eraldiseisev tingimus võrreldes selle kohtuotsuse punktis 67 loetletud kolme tingimusega ja mille kohaselt peab riigisisesel territoriaalüksusel olema põhimõttelise tähtsusega roll selle poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel, milles tema jurisdiktsiooni alla kuuluval territooriumil asuvad ettevõtjad tegutsevad. Seda argumenti ei toeta eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsus ega kohtujurist L. A. Geelhoedi selles asjas tehtud ettepanek (EKL 2006, lk I-7119, punktid 54 ja 55).

88 Samuti ei saa Esimese Astme Kohus nõustuda Hispaania Kuningriigi argumendiga, et eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses loetletud tingimustele lisandub neljas tingimus, mis puudutab vaidlusalust maksumeedet piiravaid ühtlustamiskriteeriume, mida tuleb ühenduse õiguse alusel järgida maksumeetmete vastuvõtmisel selle liikmesriigi poolt, kellest siseriiklik territoriaalüksus sõltub. Lisaks selle argumendi ebamäärasusele viidatud ühtlustamiskriteeriumide laadi ja sisu osas ei leia see argument kuidagi kinnitust eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses, mistõttu tuleb see tagasi lükata.

b) Açoresi maksusüsteemi otsuses märgitud esimese ja teise tingimuse kohaldamine

89 Eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse esimese tingimuse osas piisab märkusest, nagu nõustusid ka hagejad ja kostja, et maksureformi üle otsustanud Gibraltari pädevatel ametiasutustel on põhiseaduslikul tasandil poliitiline ja administratiivne staatus, mis on eristatav Ühendkuningriigi keskvalitsuse staatusest, mistõttu on see esimene tingimus täidetud.

90 Açoresi maksusüsteemi otsuse teise tingimuse osas tuleb käesolevas asjas uurida, kas maksureformi otsustati läbi viia nii, et Ühendkuningriigi keskvalitsus ei saanud selle sisusse otseselt sekkuda.

91 Komisjon leiab, et see tingimus ei ole käesolevas asjas täidetud, sest vastavalt 1969. aasta põhiseaduse artiklitele 33 ja 34 on Ühendkuningriigil õigus kuberneri kaudu otseselt sekkuda eriti valdkondadesse, mis puudutavad „finants- ja majandusalast stabiilisust", mille alla kuulub ka maksustamine.

92 Hagejate argumendile, et Ühendkuningriik ei ole oma vähest seadusandlikku võimu maksude alal kunagi Gibraltaril teostanud, vastab komisjon, et seoses eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse teise tingimusega tuleb vastata küsimusele, kas liikmesriigi keskvõimul on õigus sekkuda, mitte küsimusele, kas ta seda tegelikult teeb.

93 Esiteks tuleb märkida, nagu nähtub ka käesoleva asja toimikust ja eespool punktis 15 viidatud kohtuotsusest Government of Gibraltar *vs*. komisjon (punkt 53), et ettevõtjate maksustamine kuulub teatud kindlate siseasjade kategooriasse. Vaidlustatud ei ole asjaolu, et nende asjade üle teostab täitevvõimu Gibraltari ministrite nõukogu. Viimasel on õigus koostada ja esitada Gibraltari seadusandlikule võimule vastuvõtmiseks Gibraltari territooriumil kehtestatavaid maksumeetmeid.

94 Teiseks tuleb märkida, et 1969. aasta põhiseaduse artikli 32 kohaselt ja teatud tingimustel on Gibraltari seadusandlikul võimul pädevus võtta vastu seadusi „rahu, avaliku korra ja Gibraltari hea halduse huvides". Vaidlustatud ei ole asjaolu, et see pädevus hõlmab ka maksualaste meetmete võtmise pädevust. 1969. aasta põhiseaduse artikli 33 lõike 1 kohaselt teostatakse seadusandlikku pädevust üldjuhul House of Assembly's seaduseelnõude üle hääletamise teel sellele kaasneva kuninganna või tema nimel tegutseva kuberneri nõusolekuga. Vaidlustatud ei ole ka asjaolu, et House of

Assembly valitakse demokraatlikult Gibraltari rahva poolt ja et ta on ainult selle rahva esindaja. 1969. aasta põhiseaduse artikli 33 lõikes 2 on ka ette nähtud kuberneri õigus keelduda seaduseelnõudele nõusoleku andmisest või jätta teatud seaduste heakskiitmine kuninganna otsustada. Samuti näeb 1969. aasta põhiseaduse artikli 34 lõige 2 ette kuberneri õiguse teatud tingimustel ise seaduseelnõu House of Assembly'le esitada ja see teatud tingimustel seadustena vastu võtta, andes sellele oma nõusoleku, kui akt puudutab teatud kindlaid siseasju ja see on vajalik Gibraltari finantsilise ja majandusliku stabiilsuse säilitamiseks.

95 Kolmandaks nähtub toimikust, et Ühendkuningriik on endale Gibraltaril jätnud äärmisel juhul kasutatava vähetähtsa seadusandliku pädevuse, kuid seda on kasutatud vaid erandjuhtudel ja mitte kunagi maksustamise valdkonnas. Gibraltaril ei kohaldata ega ole kunagi kohaldatud ühtegi Ühendkuningriigi maksualast õigusnormi.

96 Lõpetuseks ei vaidlusta komisjon ka seda, et käesolevas asjas soovisid Gibraltari maksureformi läbi viia Gibraltari ametiasutused, ilma et sellesse oleksid sekkunud Ühendkuningriigi asutused.

97 Tuleb asuda seisukohale, et 1969. aasta põhiseaduse artiklitega 33 ja 34 kubernerile antud pädevus, mida ei ole maksustamise valdkonnas kunagi teostatud, ei ole selline, mis võimaldaks Ühendkuningriigi „keskvalitsusel" „otseselt" sekkuda maksureformi sisusse eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse teise tingimuse tähenduses. Hoolimata sellest, et kuberner nimetatakse ametisse kuninganna poolt – kes tegutseb Gibraltari kuningannana – ja et ta on kuninganna esindaja Gibraltaril (1969. aasta põhiseaduse artikkel 18), ei nähtu toimikust, et Gibraltari kuberneri võiks samastada Ühendkuningriigi keskvalitsusega ja et tema sekkumisõigust Gibraltari

seadusandlikku menetlusse võiks pidada Ühendkuningriigi „keskvalitsuse" „otseseks sekkumiseks" eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punkti 67 tähenduses.

98 Samuti tuleb asuda seisukohale, et Ühendkuningriigi vähetähtsat osa Gibraltari seadusandlikus võimus ja 1969. aasta põhiseadusega kubernerile antud erinevaid pädevusi osalemiseks seadusandlikus menetluses tuleb tõlgendada arvestades Gibraltari staatust, st kui kolooniat või „mitteautonoomset territooriumi" Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni põhikirja XI peatüki artikli 73 tähenduses, mille seisukohast on Ühendkuningriik „territooriumi valitseja", kes vastutab välissuhete eest. Ühendkuningriigi kohustusi Gibraltari territooriumi valitsejana on selgitatud eespool viidatud artiklis 73, mille asjassepuutuvas osas on sätestatud:

„ÜRO liikmed, kes kannavad vastutust või võtavad endale vastutuse territooriumide valitsemise eest, mille rahvad ei ole veel saavutanud täielikku omavalitsust, tunnustavad põhimõtet, et mainitud territooriumide rahvastiku huvid on esmajärgulised ja võtavad endale pühaks kohustuseks maksimaalselt soodustada nende territooriumide rahvastiku heaolu rahvusvahelise rahu ja julgeoleku süsteemi raamides, mis on sisse seatud käesoleva põhikirjaga ning kohustuvad sel eesmärgil:

a) tagama, osutades vajalikku lugupidamist mainitud rahvaste kultuuri vastu, nende poliitilist, majanduslikku ja sotsiaalset arengut ning arengut hariduse alal, nende õiglast kohtlemist ja nende kaitsmist kuritarvituste eest;

b) arendama omavalitsust, arvestama vajalikul viisil nende rahvaste poliitilisi taotlusi ja abistama neid vabade poliitiliste institutsioonide edendamisel vastavalt iga territooriumi ja selle rahva eripärale ning erinevale arengutasemele;

[…]”.

99 Kõike eeltoodut arvestades tuleb Ühendkuningriigi vähetähtsat osa Gibraltari seadusandlikus võimus ja kubernerile antud erinevaid pädevusi tõlgendada kui vahendeid, mille kaudu on Ühendkuningriigil võimalik vastutada Gibraltari rahva ees ja täita oma rahvusvahelisest õigusest tulenevaid kohustusi, mitte kui vahendeid, mis annavad õiguse otseselt sekkuda Gibraltari ametiasutuste võetud maksumeetme sisusse, seda enam, et seda vähetähtsat pädevust ei ole kunagi maksustamise valdkonnas kasutatud.

100 Seega tuleb asuda seisukohale, et eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses ettenähtud teine tingimus on käesolevas asjas täidetud.

c) Açoresi maksusüsteemi otsuse kolmanda tingimuse kohaldamine

101 Eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses ettenähtud kolmanda tingimuse osas tuleb käesolevas asjas uurida, kas maksureformi läbiviimise võimalikke finantsilisi tagajärgi ei kompenseerita Gibraltarile teiste Ühendkuningriigi piirkondade või keskvalitsuse poolt antava abi või toetustega.

102 Komisjoni arvates tähendab see tingimus seda, et riigisisesele territoriaalüksusele ei saa ka potentsiaalselt võimaldada mingit abi, mis hüvitaks selle üksuse poolt võetud maksualaste otsuste mõju. Seetõttu ei nõustu ta asjaoluga, et see tingimus eeldab maksu alandamise piirkondliku meetme ja keskvalitsuse või mõne teise piirkonna antava toetuse vahelise seose olemasolu. Komisjoni hinnangul ei ole see tõlgendus kooskõlas

väidetavalt eksisteeriva neljanda tingimusega, mille kohaselt peab riigisisesel territoriaalüksusel olema põhimõttelise tähtsusega roll selle poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel, milles ettevõtjad tema territooriumil tegutsevad. Selleks et hinnata, kas see tingimus on täidetud, tuleb arvestada kõigi keskvalitsuse finantseerimisallikatega, arvestades, et raha on asendatav ja et makse, mis vabastab Gibraltari avaliku sektori kulutuse tegemisest, võimaldab tal rohkem raha paigutada muudesse projektidesse või makse vähendada. Seda tõlgendust arvestades vaidleb komisjon vastu sellele, et kolmas tingimus on käesolevas asjas täidetud, sest väidetavalt andis Ühendkuningriik Gibraltarile rahalist abi.

103 Selles osas viitab komisjon eelkõige Gibraltari sotsiaalkindlustusfondide finantseerimisele Ühendkuningriigi poolt selleks, et Gibraltar saaks maksta pensioni Hispaania kodanikele, kes elavad Hispaanias, kuid kes töötasid Gibraltaril enne seda, kui Hispaania ametiasutused otsustasid Hispaania ja Gibraltari vahelise piiri 1969. aastal sulgeda. Ta viitab ka arenguabile, mida Ühendkuningriik on andnud Gibraltarile mitmel korral alates ajast, mil Ühendkuningriik liitus ühendusega, Ühendkuningriigis ja Gibraltaril asutatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtjatele (VKE) suunatud riski-kapitalisüsteemi finantseerimisele Ühendkuningriigi poolt ja Gibraltari lennujaama haldamise toetusele, mida andis Ühendkuningriigi kaitseministeerium.

104 Selle argumentatsiooniga ei saa nõustuda.

105 Siinkohal tuleb esiteks meenutada, et argument, mille kohaselt sisaldub eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktis 66 veel neljas tingimus (vt eespool punkt 87), ei ole põhjendatud. Seega ei ole põhjendatud ka komisjoni sellekohane argumentatsioon.

106 Edasi tuleb märkida, et tegusõna „hüvitama" kasutus eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse punktis 67 tähendab, et kindlasti peab esinema põhjuslik seos riigisisese territoriaalüksuse võetud vaidlusaluse maksumeetme ja asjassepuutuva liikmesriigi keskvalitsuse või teiste piirkondade antud rahalise toetuse vahel. Komisjoni pakutud tõlgendus muudaks eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses ettenähtud kolmanda tingimuse sisutühjaks, kuna väga raske on ette kujutada riigisisest territoriaalüksust, kes ei saa keskvalitsuselt mingit mis tahes vormis antavat rahalist abi.

107 Samuti tuleb märkida, et Ühendkuningriigi poolt Gibraltarile antud see rahaline abi, millele komisjon viitas, on seotud spetsiifiliste asjaoludega ning sellel puudub põhjuslik seos maksureformiga.

108 Esiteks, nagu nähtub ka toimikust, puudutab Ühendkuningriigi poolt alates 1985. aastast Gibraltari sotsiaalkindlustusfondide finantseerimine pensioni maksmist Hispaania kodanikele, kes töötasid Gibraltaril enne seda, kui Hispaania ametiasutused otsustasid Hispaania ja Gibraltari vahelise piiri sulgeda, mis kestis 1969. aastast kuni 1985. aastani.

109 Teiseks, nagu nähtub komisjoni argumendi toetuseks viidatud dokumendist, oli Ühendkuningriigi poolt Gibraltarile antud arenguabi seotud ajavahemikuga 1978–1986 ja see puudutas Gibraltari infrastruktuuride väljaarendamise, hariduse ja eluasemeprojekte.

110 Kolmandaks, nagu nähtub komisjoni 4. veebruari 2003. aasta otsusest riski-kapitali fondide ja VKE-dele suunatud laenude kohta (abi N 620/2002, ELT C 110, lk 14), siis

Ühendkuningriigis ja Gibraltaril asutatud VKE-dele suunatud riski-kapitalisüsteemi finantseerimisest Ühendkuningriigi poolt, millest Ühendkuningriik teatas 11. septembril 2002, said abi nii eespool nimetatud VKE-d kui ka asjassepuutuvad investorid.

111 Gibraltari lennujaama haldamise kohta märkisid hagejad kohtuistungil – ja komisjon ei väitnud sellele vastu –, et nimetatud lennujaama ehitas Ühendkuningriigi sõjavägi Teise Maailmasõja ajal ja ka tänapäeval oli see Ühendkuningriigi sõjaväelennujaam, mida küll kasutati ka tsiviilotstarbel.

112 Arvestades eespool toodud arutluskäiku ja vastupidiste komisjoni tõendite puudumist, tuleb asuda seisukohale, et ükski eespool viidatud finantseeringutest ei hüvitanud võimalikke finantsilisi tagajärgi eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse kolmanda tingimuse tähenduses, mille maksureform võis Gibraltarile kaasa tuua.

113 Arvestades asjaolude puudumist, mis võiksid muuta kaheldavaks hagejate argumendi, et Gibraltar ei saa Ühendkuningriigilt mingit sellist rahalist toetust, mis hüvitaks maksureformi finantsilisi tagajärgi, tuleb asuda seisukohale, et kolmas tingimus eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuse tähenduses on käesolevas asjas täidetud.

114 Kuna eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses ettenähtud kolm tingimust on täidetud, järeldab Esimese Astme Kohus, et Ühendkuningriigi roll poliitilise ja majandusliku keskkonna määratlemisel Gibraltaril asuvate ettevõtjate jaoks ei ole piisav, et käesolevas asjas käsitleda kohase võrdlusbaasina Ühendkuningriigi

territooriumi. Seega ei ole põhjendatud ka komisjoni teine argument, mille ta esitas väite toetuseks, et kohase võrdlusbaasina tuleb käsitleda Ühendkuningriigi territooriumi (vt eespool punkt 84).

115 Eeltoodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et võrdlusbaasiks on ainult Gibraltari geograafilistesse piiridesse jääv territoorium ning puudub vajadus analüüsida hagejate argumente Gibraltari Ühendkuningriiki kuuluvuse ning Gibraltari ja Ühendkuningriigi ühise maksusüsteemi puudumise kohta. Võrdlusbaasi selline määratlus tähendab, et Gibraltaril asuvatele ettevõtjatele kohaldatavat maksusüsteemi ei saa võrrelda Ühendkuningriigi ettevõtjatele kohaldatava maksusüsteemiga, et määratleda, kas esimestele on antud selektiivne eelis.

116 Eeltoodud kaalutlustest nende kogumis tuleneb, et vaidlustatud otsuses tehtud komisjoni järelduses maksureformi piirkondliku selektiivsuse kohta on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang.

117 Seega tuleb esimese väitega nõustuda.

II – *Teine väide, et varalise selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang*

A – *Poolte argumendid*

118 Hagejad vaidlustavad vaidlustatud otsuses tehtud komisjoni järelduse, et maksureformiga maksusüsteemi sisseviidavad järgmised aspektid on varaliselt selektiivsed: esiteks tingimuse, et palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit (vaidlustatud otsuse põhjendused 128–133); teiseks selle, et palgafondimaksule ja BPOT-le kohaldatakse ülemmäära 15% kasumist (vaidlustatud otsuse põhjendused 134–141) ja kolmandaks selle, et palgafondimaks ja BPOT annavad mõlemad oma olemuse tõttu eelise (vaidlustatud otsuse põhjendused 142–144 ja 150).

119 Government of Gibraltar leiab, et eespool väljatoodud kolm vaidlusalust aspekti tulenevad kõik Gibraltari üldkohaldatavatest normidest ning nendega ei soodustata teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist. Government of Gibraltar'i hinnangul hõlmab maksureform tervet maksusüsteemi ning see põhineb tema territooriumi tööhõive ja kutsetegevuse kriteeriumidel, loomata erandit mis tahes kasumi maksustamisel põhinevale maksusüsteemile. Komisjon ei ole määratlenud võrdlusbaasi, millega võrreldes maksureform selektiivse eelise annab. Ta ajas segamini ja moonutas maksureformi kahte elementi, esiteks palgafondimaksu ja BPOT-d ning teiseks 15% ülemmäära, käsitledes esimest kui üldreeglit ja teist kui erandit sellest reeglist või vastupidi, selle asemel et pidada neid mõlemaid Gibraltari väljapakutud maksusüsteemi toimimise seisukohast samaväärseks. Ühendkuningriik leiab samuti, et pärast reformiga sisseviidava maksusüsteemi kehtima hakkamist tekib maksukohustus siis, kui töötaja töölevõtmisest või kinnisvara kasutamisest tekib kasum.

120 Tingimuse osas, et palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit, vaidlevad hagejad vastu selle varalisele selektiivsusele, leides, et äriühingud, kes kasumit ei teeni, ei ole vabastatud üldkohaldatavate maksude tasumisest. Kasumi teenimise nõue ei ole maksuvabastus või erand üldisest maksukohustusest ning seetõttu ei saa seda pidada selektiivseks.

121 Hagejad väidavad ka, et komisjon ei teinud kindlaks vaidlusaluse maksumeetme adressaate, mida oleks EÜ artikli 87 lõike 1 alusel teha tulnud. Käesolevas asjas saab äriühinguid, kellele kohaldub kasumi teenimise eeltingimus, st selliseid äriühinguid, kes teatud majandusaastal kasumit ei teeni, kindlaks teha vaid nende ajutise olukorra või hetke tegevustulemuste alusel, mistõttu tekiks äriühingute muutuv rühm, mis võib aasta-aastalt oluliselt muutuda. Kohtupraktikast tuleneb nõue, et ettevõtjate kategooria, kellele antakse eelis üldkohaldatava maksumeetmega nagu kasumi teenimise eeltingimus, peab selleks, et talle saaks kohaldada EÜ artikli 87 lõiget 1, olema piisavalt piiritletav ja ettenähtav.

122 Hagejad leiavad teise võimalusena, et kasumi teenimise eeltingimus on õigustatud, arvestades maksureformi olemust ja ülesehitust, mistõttu ei ole see käsitletav riigiabina. Täpsemalt – maksureformi aluseks on põhimõte, et maksu tuleb tasuda tulult, mitte kapitalilt. Selliste äriühingute maksustamine, kes kasumit ei teeni, tähendaks nende kapitali maksustamist, mis oleks aga vastuolus maksureformi aluspõhimõttega.

123 Hagejad leiavad, et 15% kasumi ülemmäära, mida palgafondimaksu ja BPOT tasumisel kohaldatakse, ei ole selektiivne, sest see ei anna soodustust teatud kindlat liiki ettevõtjatele või teatud kaupade tootmisele. See ülemmäär kohaldub kõigile Gibraltari ettevõtjatele. Võimatu oleks ette näha, kas teatud ettevõtjad sellest ülemmäärast kasu saavad ja kui saavad, siis kes need isikud on. Nimetatud ülemmäär on osa

üldkohaldatavast maksusüsteemist ja seda kohaldatakse samamoodi nagu palgafondimaksu või äriruumide kasutusmaksu ning see ei ole käsitletav nimetatud korra erandina.

124 Teise võimalusena väidavad hagejad, et 15% kasumi ülemmäära õigustab süsteemi laad ja üldine ülesehitus. Nad peavad seda ülemmäära maksureformiga sisseviidava maksustamiskorra kahandavaks faktoriks ja leiavad, et komisjon ei peaks riigiabina käsitlema maksuvabastust, mis puudutab seda ülemmäära ületavat maksusummat. Government of Gibraltar õigustab ülemmäära kehtestamist ka vajadusega vältida äriühingute ülemaksustamist, mis võib kaasa tuua koondamisi ja ebastabiilsust turu tsüklilise kõikumise või majanduse allakäigu korral.

125 Lõpuks märgivad hagejad palgafondimaksu ja BPOT kohta, et kritiseerides Government of Gibraltar'i maksustamise eseme – tööjõud ja maakasutus – valikut, vaidlustab komisjon tegelikult Government of Gibraltar'i väljapakutud üldise maksusüsteemi olemust ennast, rikkudes nii liikmesriikide õigust viia läbi sellist maksupoliitikat, mis neile kõige paremini sobib. Asjaolu, et maksu ei kohaldata äriühingutele, kellel ei ole töötajaid ja kes ei kasuta Gibraltaril äriruume, ei tähenda, et tegemist on erandiga „tavapäraselt" tasutavast maksust; see olukord tekib lihtsalt Gibraltari üldise maksusüsteemi olemuse tõttu.

126 Hagejate hinnangul nähtub vaidlustatud otsusest, et komisjoni arvates on ainus ettevõtjate maksustamise viis, mida võiks õiguspäraselt pidada üldkohaldatavaks maksustamiseks, äriühingute kasumi maksustamisel põhinev süsteem. Komisjon näib soovivat luua ühenduse seisukohast „tavapärase" maksustamiskorra, st korra, mis põhineb kasumi maksustamisel, nii et kõiki sellisest korrast erinevaid kordi saaks

pidada riigiabiks. Selline komisjoni lähenemine muudaks liikmesriikide maksualase pädevuse näilikuks, sellega rikutaks õigusnorme ja see oleks põhjendamatu.

127 Teise võimalusena leiavad hagejad, et tööjõu ja äriruumide kasutamine maksustamise esemena on õigustatud, arvestades Government of Gibraltar'i kehtestatava maksusüsteemi laadi ja ülesehitust. Ühendkuningriik toonitab siinkohal vajadust kehtestada Gibraltaril kergesti arusaadav ja piiratud inimressurssidega maksuasutuste poolt kergesti kogutav maks ning Government of Gibraltar toob välja Gibraltari majanduse eripära, st maksustatava tööjõu piiratuse, olulise sõltuvuse iga päev Hispaaniast saabuvatest töölistest ja territooriumi piiratuse.

128 Komisjon leiab esiteks, et varalise selektiivsuse kriteeriumi potentsiaalne laiahaardeline kohaldamine, mida on tehtud vaidlustatud otsuses, on õigustatud kohtupraktika seisukohast, millest nähtub, et teatud territooriumil näiliselt kõigile ettevõtjatele avatud meetmed on siiski selektiivsed, kui nendega eelistatakse *de facto* teatud ettevõtjaid või spetsiifilise kategooria ettevõtjaid. Komisjon vaidleb kohtupraktika alusel vastu ka väidetavale vajadusele määrata täpselt ja ettenähtavalt kindlaks maksureformi adressaadid.

129 Kasumi teenimise eeltingimuse ja 15% kasumi ülemmäära selektiivsuse osas vaidleb komisjon vastu hagejate argumendile, et ta tähtsustas üle üht maksureformi koostisosa võrreldes teisega. Ta leiab vastupidi, et see reform loob segasüsteemi selles mõttes, et äriühingu teenitud kasum on peamine element selle maksu kohaldamisel, mis näiliselt on palgafondimaks ja BPOT.

130 Komisjon märgib, et selle süsteemi iga koostisosa mõjul vabastatakse teatud ettevõtjad maksu tasumise kohustusest, mis neil muidu tekiks maksusüsteemi teistest koostisosadest. Täpsemalt, äriühing võib tegutseda väga suure kasumiga, kuid kui ta eksisteerib vormis, mida praegu nimetatakse „maksust vabastatud äriühinguks", ei ole tal vaja äriruume ega töötajaid ning järelikult ei maksaks ta peaaegu üldse makse. Samas võimaldab maksureform maksude mittemaksmist ka vastupidisel juhul, st äriühingule, kes kasutab äriruume ja kellel on töötajad, kuid kes tegutseb kasumita.

131 Maksureformiga sisseviidav segasüsteem muudaks süsteemi laadi ja ülesehituse ebaselgeks. Kui hagejate hinnangul on tööjõud ja maa kaks elementi, millest Gibraltaril on puudus, tuleks sellest järeldada, et neid piiratud ressursse tuleks maksustada ilma maksuvabastuse või piirmääradeta, et tagada nende kõige efektiivsem kasutamine. Seda maksureformi loogikat arvestades ei ole kasumi teenimise eeltingimus mis tahes maksukohustuse tekkimiseks ja 15% kasumi ülemmäära tingimus arusaadavad ning seega ei saa maksureformi nende kahe aspekti selektiivsust õigustada selle reformi laadi ja ülesehitusega.

132 Komisjon vaidleb vastu ka sellele, et 15% kasumi ülemmäära saab õigustada kui tehnilist korrektsiooni, mille eesmärk on tagada palgafondimaksu ja BPOT kahanev laad.

133 Komisjon vaidleb vastu nii väidetavale vajadusele maksustada äriühingu tulu, mitte kapital, kui ka väidetavale vajadusele hoida maksumäär tasemel, mida maksukohustuslased on nõus taluma.

134 Esimese õigustuse osas väljendab komisjon arusaamatust, mil põhjusel on Government of Gibraltar otsustanud palgafondimaksule ja BPOT-le kohaldada 15% kasumi piirmäära. Need maksud on juba oma laadilt piiratud ulatusega ja 15% reegli kehtestamisega piiratakse nende abil Gibraltari ettevõtjate tasutavatest maksudest maksutulude saamist veelgi.

135 Teise õigustuse kohta leiab komisjon, et vähenevad ka piirangud, mida kohaldatakse nende maksutulude saamisel, mida makstakse maksumaksja maksu tasumise nõustumuse piires, ja see muudab maksustamise üldist taset. Kuigi 3000 Inglise naela suurust summat aastas ühe töötaja kohta käsitletakse sobiva tasemega maksuks selliselt väheselt ressursilt nagu tööjõud Gibraltaril, ei ole maksureformi läbiviimise teates selgitatud, miks peaks tööandjale, kes kasutab vähest tööjõudu, antama tegelikult maksuvabastus palgafondimaksust selle eest, et ta maksab maksu 15%-lt kasumilt.

136 Palgafondimaksu ja BPOT selektiivse laadi kohta märgib komisjon, et argument, mille kohaselt ta soovib vaidlustada Government of Gibraltar'i kehtestatava maksusüsteemi kui terviku olemust, toob vaid esile käesoleva asja fundamentaalse küsimuse – kas maksureform on tegelikult üks üldkohaldatav maksusüsteem. Ta meenutab, et vaidlustatud otsuse kohaselt on maksureform oma laadilt varaliselt selektiivne seetõttu, et selles kasutatakse palgafondimaksu ja BPOT-d ettevõtte tulumaksu alusena Gibraltari majanduskeskkonnas, milles on oluline roll *offshore* ettevõtjatel, kellel ei ole töötajaid ega äriruume.

137 Oleks ebatäpne väita, et need ettevõtjad on kindlaksmääratavad vaid ajutiselt või juhuslikult vastavalt majandustsüklile. Komisjon leiab, et kui maksureformi tulemusel tuleb kaotada maksust vabastatud äriühingute staatus, jäävad nimetatud maksureformile alles need samad tunnused, mis ka tänase seisuga teevad maksust vabastatud

äriühingu asutamise atraktiivseks. Komisjoni hinnangul ei ole selliste ilma reaalse kohalolu ja töötajateta tegutsevate äriühingute situatsioonis midagi ajutist.

138 Komisjon leiab ka, et reformi eeliseid ei kohaldata tegelikult võrdselt kõigile ettevõtjatele ning ta vaidleb vastu õigustusele, mis puudutab süsteemi laadi ja üldist ülesehitust. Ta täpsustab, et seda väidetavat õigustust ei ole saadud vaidlustatud otsuses uurida, arvestades selles sisalduvat seisukohta, et maksureformiga sisseviidavat segasüsteemi silmas pidades oli võimatu eeldada, et eksisteerib üldkohaldatav kord. Ta leiab, et asjaolu, et reformi tagajärjel hakatakse erinevat tüüpi ettevõtjaid maksustama erineva maksumääraga, on vastuolus võimalusega, et maksureformi saab õigustada selle laadi ja üldise ülesehitusega. Komisjon vaidleb vastu ka teistele selle õigustuse kaitseks hagejate poolt esitatud argumentidele ja järeldab, et maksureformi laadis ja üldises ülesehituses ei olnud midagi sellist, mis õigustaks väga suure hulga Gibraltaril asuvate ettevõtjate selektiivset ettevõtte tulumaksuga maksustamata jätmist.

139 Hispaania Kuningriik toetab komisjoni seisukohta, et Gibraltari väljapakutud maksureform on varaliselt selektiivne. Ta leiab sisuliselt, et selektiivsus väljendub selles, et maksureformi erinevad tunnused ei kohaldu kõigile majandussektoritele sarnaselt; seetõttu maksustatakse teatud sektoreid, mis on eeldatavalt kindlaksmääratavad, üldise väiksema maksumääraga kui teisi majandussektoreid.

140 Hispaania Kuningriik väidab ka, et kasumi teenimise eeltingimus on samuti palgafondimaksu ja BPOT olemusele võõras, mis viib järelduseni, et selle tingimusega tahetakse Gibraltari väljapakutud maksusüsteemi sisse viia varalise selektiivsuse aspekt. Ta vaidleb vastu ka sellele, et maksureformi selektiivset laadi võib õigustada maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega.

B – *Esimese Astme Kohtu hinnang*

141 Vaidlusaluse maksumeetmega antud eelise selektiivset laadi puudutava tingimuse osas tuleb meenutada, et EÜ artikli 87 lõige 1 nõuab, et tehtaks kindlaks, kas asjassepuutuvas õiguskorras soodustab võetud siseriiklik meede „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist" võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, mis asuvad nimetatud õiguskorra eesmärki silmas pidades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras (vt eespool punktis 78 viidatud kohtupraktika).

142 Kohtulikku kontrolli komisjoni asjakohaste hinnangute üle teostatakse üldjuhul täieliku kontrollina, arvestades, et abi mõistel, nagu see on defineeritud asutamislepingus ja mille üheks lahutamatuks osaks on selektiivsuse tingimus, on õiguslik tähendus ning seda tuleb tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel (vt selle kohta Euroopa Kohtu 16. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-83/98 P: Prantsusmaa *vs*. Ladbroke Racing ja komisjon, EKL 2000, lk I-3271, punkt 25; Esimese Astme Kohtu 12. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas T-296/97: Alitalia *vs*. komisjon, EKL 2000, lk II-3871, punkt 95, ja 17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas T-98/00: Linde *vs*. komisjon, EKL 2002, lk II-3961, punkt 40).

143 Nagu märgib komisjon ise ettevõtjate otsese maksustamise valdkonna riigiabi käsitleva teatise punktis 16, eeldab komisjoni poolt maksumeetme selektiivseks kvalifitseerimine kindlasti seda, et esiteks teeb ta kindlaks ja uurib eelnevalt üldkohaldatavat või „tavapärast" maksustamiskorda, mida sellel geograafilisel maa-alal kohaldatakse ja mis on asjakohane võrdlusbaas. Seejärel tuleb komisjonil selle üldkohaldatava või „tavapärase" maksustamiskorra alusel hinnata ja tõendada maksumeetmega antava soodustuse selektiivsust, näidates, et see meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärke arvestades on võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras (vt selle kohta eespool punktis 77 viidatud Euroopa Kohtu otsus Itaalia *vs*. komisjon, punkt 100; 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja

Forum 187 *vs*. komisjon, EKL 2006, lk I-5479, punkt 120, ja eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsus, punkt 56; kohtujurist M. Darmoni ettepanek Euroopa Kohtu 17. märtsi 1993. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-72/91 ja C-73/91: Neptun Sloman, EKL 1993, lk I-887, I-903, punktid 50–72).

144 Kui komisjon on eespool punktis 143 viidatud kahes esimeses hinnanguetapis uurinud ja tõendanud, et üldkohaldatavast või „tavapärasest" maksusüsteemist erandi tegemisel tehakse ettevõtjate vahel vahet, ei ole see eristamine siiski selektiivne, kui see tuleneb asjassepuutuva maksustamiskorra olemusest ja üldisest ülesehitusest. Sellisel juhul peab komisjon järelikult kolmanda sammuna kontrollima, kas asjassepuutuv riigisisene meede ei ole selektiivne, ja seda isegi siis, kui see meede kehtestab ettevõtjatele, kellele seda erandit kohaldatakse, teatud soodustuse (vt selle kohta eespool punktis 78 viidatud Euroopa Kohtu otsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 42; 13. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-409/00: Hispaania *vs*. komisjon EKL 2003, lk I-1487, punkt 52, ja eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsus, punkt 52). Arvestades eristamise erandlikkust ja *a priori* selektiivsust võrreldes üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemiga, tuleb liikmesriigil tõendada, et see eristamine on õigustatud tema maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega ning et see tuleneb otseselt tema maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest. Seda arvestades tuleb teha vahet esiteks konkreetse maksusüsteemi enda ja tema väliste eesmärkide ning teiseks nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel (vt selle kohta eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsus, punkt 81).

145 Siinkohal tuleb ka märkida, et kui komisjon on jätnud vahele meetme selektiivsuse kontrolli esimese ja teise etapi (vt eespool punkt 143), ei saa ta tõenäoliselt kolmandat ja neljandat hindamisetappi läbi viia ilma, et ta kontrolli piire ületaks. Selline lähenemine võimaldaks komisjonil liikmesriigi maksusüsteemi ja üldkohaldatava või „tavapärase" korra kindlaksmääramisel, sh selle eesmärkide, nende saavutamiseks loodud mehhanismide ja maksustamise aluste määratlemisel, panna end liikmesriigi asemele ja muuta

liikmesriigile võimatuks nende eristamiste õigustamise teatatud maksusüsteemi olemuse või ülesehitusega, kuna komisjon ei teeks eelnevalt kindlaks, milline on tema üldkohaldatav või „tavapärane" süsteem ega tõendaks, et eristamine toimub erandi alusel.

146 Asjassepuutuva maksusüsteemi kindlaksmääramise osas tuleb märkida, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse. Seega on liikmesriigid ja riigisisesed territoriaalüksused, kellel on piisav sõltumatus keskvalitsusest, nagu see on määratletud eespool punktis 42 viidatud Açoresi maksusüsteemi otsuses, ainsana pädevad kehtestama ettevõtte tulumaksusüsteeme nii, nagu nad seda oma majanduskeskkonna vajadusi arvestades kõige sobivamaks peavad (vt selle kohta Euroopa Kohtu 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 23, ja 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 50; Esimese Astme Kohtu 27. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas T-67/94: Ladbroke Racing *vs*. komisjon, EKL 1998, lk II-1, punkt 54; vt ka kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek Euroopa Kohtu 13. detsembri 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, I-10839, punktid 23 ja 24). Nagu nähtub ka ettevõtjate otsese maksustamise valdkonna riigiabi käsitleva teatise punktist 13, ei kahjusta ühenduse riigiabi eeskirjade kohaldamine liikmesriikide õigust otsustada ise oma majanduspoliitika üle ja seega maksusüsteemi ning üldkohaldatava või „tavapärase" süsteemi üle, mida nad peavad kõige sobivamaks, ning eelkõige selle üle, kuidas nad maksukoormist erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel jaotavad.

147 Edasi tuleb kontrollida, kas komisjon on käesolevas asjas neid põhimõtteid asjassepuutuva meetme selektiivsuse hindamisel järginud.

1. Vaidlustatud otsuse asjassepuutuvad põhjendused

148 Tuleb meeles pidada, et vaidlustatud otsuses on komisjon järeldanud, et maksureformiga sisseviidava maksusüsteemi kolm aspekti annavad süsteemi adressaadiks olevatele äriühingutele selektiivseid eeliseid, mis on käsitletavad riigiabina; nendeks on esiteks tingimus, et palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit, teiseks see, et palgafondimaksule ja BPOT-le kohaldatakse ülemmäära 15% kasumist ja kolmandaks annavad palgafondimaks ja BPOT mõlemad oma olemuse tõttu eelise.

149 Esiteks kinnitab komisjon vaidlustatud otsuse punktis 128 kasumi teenimise tingimuse osas, et see tingimus „toimib tegelikult kasumita ettevõtete maksuvabastusena ja kujutab endast soodustust, mis vabastab sellised ettevõtted kohustusest maksta palgafondimaksu ja [BPOT-d], mida neil üldjuhul tuleks maksta."

150 Komisjon lisas, et see palgafondimaksu ja BPOT maksmise vabastus on selektiivne, sest seda kohaldataks ainult ettevõtjatele, kes ei teeni kasumit (vaidlustatud otsuse põhjendus 129).

151 Vastuseks Ühendkuningriigi argumendile, et isegi eeldades, et kasumit mitteteenivate ettevõtjate maksust vabastamine on selektiivne, on see süsteemi laadi ja ülesehitust arvestades õigustatud, täpsustas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 131 järgmist:

„Kui kasumita ettevõtete vabastamine on kasumi maksustamisel põhinevale süsteemile omane joon, siis maksude nõudmisel töötajate arvult või vara kasutuselt majandustegevuseks ei ole see nii. Sellised süsteemid on kavandatud nii, et juriidiliste isikute

maksustamiseks luuakse täiesti erinev baas. Näiteks seisneb palgafondimaksu süsteemi sisemine loogika selles, et igast üksikust töötajast tuleneb teda tööle võtva ettevõtte jaoks vastav palgafondimaksu kohustus […]. Isegi kui palgafondimaks kehtestatakse kasumimaksu asendajana (see ei ole Ühendkuningriigi esitatud väide), oleks palgafondimaksu süsteemi loogika järgi kahjumlikel ettevõtetel ikka maksukohustus. Palgafondi kasutamine kasumlikkuse asemikuna kõrvaldab kasumi suuruse väljaselgitamise vajaduse või ületab raskused seda tehes. Gibraltari olukord ei ole selline, sest seal on reformi kohaselt ettevõtete kasumi suuruse mõõtmine nii palgafondimaksu kui ka lisamaksu jaoks seda korda iseloomustav joon."

152 Ühendkuningriigi väitele, et maksureformiga kehtestatav maksusüsteem põhineb tööjõu kasumlikul kasutamisel ja on sellisena ühtne, märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 132 järgmist:

„See viitab hübriidsüsteemile, kus vastavalt ettevõtete olukorrale kasutatakse kaht erinevat maksustamise eset. Sellisel juhul muutub süsteemi olemuse ja üldise skeemi tuvastamine ning selle õigustuse kasutamine võimatuks. Eriti ei saa ühtegi sellise süsteemi vaadeldavat tunnusjoont lugeda üldise skeemi osaks, sest see tähendaks sellise süsteemi automaatse õigustuse tunnustamist."

153 Teiseks märgib komisjon palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustusele kohaldatava 15% kasumi ülemmäära kohta, et selle kehtestamise tagajärg on, et „kasumlikud ettevõtted, kelle maksukohustus muidu ületaks seda künnist, vabastatakse seda künnist ületavast maksust, mida nad peaksid tasuma". Komisjoni hinnangul „[tähendab see

maksuvähendus] soodustust sellest kasu saavatele ettevõtetele, vabastades nad maksust, mida neil oleks muidu tulnud maksta"(vaidlustatud otsuse põhjendus 134).

154 Komisjon jätkab, kinnitades, et 15 % piir on samuti selektiivne, sest vaid piiratud arv ettevõtteid saavad selle kohaldamise tõttu oma maksukohustust vähendada. Komisjon on seisukohal, et „soodustatuteks oleksid suure töötajaskonnaga ettevõtjad, see tähendab need, kellel asjassepuutuval majandusaastal on madal kasum võrreldes töötajate arvuga ja äriruumide kasutamisega" ja „ainult palgafondimaksule ja äriruumide kasutusmaksule põhineva maksusüsteemi kohaldamine võib sellistele ettevõtjatele tähendada väga kõrget maksustamist" (vaidlustatud otsuse põhjendus 135).

155 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 137 lükkas komisjon tagasi Ühendkuningriigi argumendi, et isegi kui 15% ülemmäär on selektiivne, õigustab seda asjassepuutuva süsteemi olemus ja üldine ülesehitus, kasutades järgmist formuleeringut:

„Tööjõu ja vara tulutoova kasutamise maksustamise süsteemis ei ole midagi olulist, mis nõuaks selle kasumiosa piiramist, mida ettevõte peab nende maksustatavate tegurite kasutamise tõttu maksma. Sellise süsteemi sisemine loogika seisneb selles, et mida rohkem inimesi ettevõtja tööle võtab ja mida rohkem ruume ta kasutab, seda suurem on maksukohustus."

156 Eespool väljatoodud põhjendust 137 tuleb lugeda koosmõjus vaidlustatud otsuse põhjendusega 136, milles komisjon on leidnud esiteks, et „[s]el ajal kui ettevõtte tulumaksu konventsionaalsed süsteemid piiravad maksudena äramakstavat kasumi osa maksumäärade kehtestamisega (komplekssüsteemid sisaldavad kõrgeimat või maksimaalset maksumäära), on sellega võrdväärne tehniline meede palgafondimaksu

süsteemis maksumäär töötaja kohta, mis Gibraltari puhul on kinnitatud ühtse määrana 3000 naelsterlingit", teiseks, et „[p]algafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu süsteemi erinevate kriteeriumidega, nimelt 15% kasumi tasemega seotud piiri sisseviimist ei saa võrrelda muutuvate määrade kohaldamisega kasumi maksustamise progressiivse süsteemi raames, mida õigustab süsteemi olemus ja üldine skeem" ja kolmandaks, et „[see piirmäär ei ole] otseselt seotud mitte tööjõu või äriruumide kuludega, vaid pigem ettevõtete kasumlikkusega" ja et „[see viimane aspekt] jääb palgafondi- ja äriruumide kasutusmaksu väliseks teguriks".

157 Kolmandaks järeldab komisjon palgafondimaksu ja BPOT kohta, et need annavad selektiivse eelise järgmistel põhjustel.

158 Kõigepealt leiab komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 143 sisuliselt, et palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu võib pidada selektiivseks, kui neid kohaldatakse üldise ettevõtte tulumaksu süsteemi puudumisel ja kui neid kohaldatakse sellises majanduses nagu Gibraltari majandus, mida iseloomustab oluline *offshore*-sektor, mis füüsiliselt Gibraltaril ei asu ning mida palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu süsteemis üldse ei maksustataks. Isegi kui sellist eespool nimetatud kahel maksul põhinevat maksusüsteemi kohaldatakse formaal-juriidiliselt ilma diskrimineerimata kõikidele ettevõtjatele, loob see *de facto* eelise praegustele „maksust vabastatud äriühingutele" ja konkreetse soodustuse Gibraltaril reaalselt mitteasuvatele ettevõtjatele, kes selle asjaolu tõttu ei pea ettevõtte tulumaksu maksma.

159 Edasi lisab komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 144 täpsemalt, et „sellisel süsteemil ei ole töötajate arvu või kinnisvara ärieesmärkidel kasutamise aluseks võtmisel olukorras, kus paljudel ettevõtetel ei ole töötajaid ega kinnisvara, üldist

samasugust laadi kui ettevõtjate kasumi maksustamise sellisel süsteemil, milles maksustatakse majandustegevuse kui terviku tulemust" ja „[s]eetõttu võib seda vähemalt käesoleva juhtumi kontekstis lugeda selektiivseks".

160 Lõpuks märgib komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 150, et reformi rakendamisel jätkub reformile eelnenud maksustamiskorra alusel maksust vabastatud äriühingute vormis tegutsenud ettevõtjate eelistatud kohtlemine. Eeldades, et maksust vabastatud äriühingud ei asu üldiselt füüsiliselt Gibraltaril, järeldas komisjon, et finantsteenuste sektoris mittetegutsevate maksust vabastatud äriühingute maksustamist jätkatakse nullmääraga, samas kui finantsteenuste sektoris tegutsevaid maksust vabastatud äriühinguid maksustatakse 5% maksumääraga ja viimati nimetatud määr tuleneb sellest, et neil tuleb tasuda lisamaksu (vt eespool punkt 24). Ülejäänud Gibraltari majandustegevusele kohaldatakse 15% või 35% kasumi ülemmäära.

161 Neljandaks ja viimaseks tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 147 tõi komisjon välja järgmise tabeli:

„Tabel 1: andmed Gibraltari ettevõtjate kohta

		Maksumäär	
	Arv	Praegune	Reformijärgne
Kõik ettevõtjad (sektorite kaupa)	29 000		
Finantsteenused	179	0–35%	5–15% ([3])
Võrguteenused	23	35%	35%
Muud	28 798	0–35%	0–15%
Kõik ettevõtjad (sektorite kaupa)	29 000		

Sissetulekuga	10 400	0–35%	0–15% ([1])
Sissetulekuta	18 600	–	–
Sissetulekutega ettevõtjad (staatuse järgi)	10 400		
Mittevabastatud	1 400	0–35%	0–15% ([1])
Vabastatud	9 000	0%	0–5% ([2]) ([3])
Mittevabastatud sissetulekuga ettevõtjad (kasumi järgi)	1 400		
Teenivad kasumit	[900]	0–35%	0–15% ([1])
Ei teeni kasumit	500	–	–
Mittevabastatud sissetulekuga ettevõtjad (staatuse järgi)	1 400		
Kvalifitseerub	140	2–10% ([4])	0–15%
Ei kvalifitseeru	1 260	35% ([5])	0–15%
Võrguteenused	23	35%	35%
Sissetulekuga maksust vabastatud äriühingud (sektorite kaupa)	9 000		
Finantsteenused	70	0%	5% ([2]) ([3])
Teenused, mis ei ole finantsteenused	8 930	0%	0% ([2]) ([3])

([1]) Eeldades, et lisamaksu maksumäär finantsteenuste sektoris on 5%.
([2]) Arvestamata võrguettevõtjaid, keda maksustatakse maksumääraga 35%.
([3]) Eeldades, et maksust vabastatud ettevõtjad ei asu füüsiliselt Gibraltaril ja ei ole seetõttu kohustatud maksma palgafondimaksu või äriruumide kasutusmaksu.
([4]) Enamik [kvalifitseeruvatest] ettevõtjatest. Nendele kohaldatav maksumäär jääb väljapoole seda vahemikku.
([5]) Eeldades, et neid maksustatakse üldkohaldatava ettevõtte tulumaksu täismääraga."

162 Komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 148 järgmist:

„Tabel 1 näitab, kuidas reformi rakendamine mõjutab maksude osas Gibraltari majanduse teatavaid selgelt määratletud sektoreid. Kuigi komisjon tunnistab, et reformiga kaotatakse *offshore-* ja *onshore-*majanduse ametlik eristamine, illustreerib

maksustamise võrdlus kavandatud maksusüsteemi seesmiselt selektiivset olemust. Erinevat liiki ettevõtete suhtes kehtivad erinevad maksumäärad, mis on täiendav kinnitus sellele, et kavandatud süsteem annab selektiivseid eeliseid majandussektoritele, millele hakatakse kohaldama madalat maksumäära."

2. Maksureformi vaidlusaluste aspektidega kehtestatavad selektiivsed eelised

163 Maksusüsteemi ja sellega kehtestatava üldkohaldatava või „tavapärase" korra kindlaksmääramise osas käesolevas asjas nähtub toimikust ja vaidlustatud otsuse põhjendustest 5, 6, 10, 12 ja 13, et Gibraltar on maksureformiga otsustanud tühistada ettevõtte tulumaksu, v.a lisamaks, mida tasuvad võrguettevõtjad ja finantsteenuseid osutavad äriühingud, ning asendada see kahe vaidlusaluse maksuga, nimelt palgafondimaksu ja BPOT-ga. Samuti otsustas ta eespool nimetatud kahele maksule kehtestada ülemmäära 15% kasumist. Government of Gibraltar'i haldusmenetluses esitatud väidete kohaselt moodustub nendest kahest vaidlusalusest maksust maksureformiga kehtestatav uus „üldine" ettevõtjate maksustamise süsteem.

164 Haldusmenetluses ja Esimese Astme Kohtule esitatud menetlusdokumentides märkis Government of Gibraltar, et tööjõu ja äriruumide kasutamine maksustamise esemena on väga oluline, arvestades Gibraltari majandust, kus tööjõuressurss on piiratud, oluliselt sõltutakse iga päev Hispaaniast saabuvatest töölistest, kus on suur arv väikeettevõtjaid ja kus on vaja kehtestada kergesti arusaadavad ja Gibraltari piiratud inimressurssidega maksuasutuste poolt kergesti kogutavad maksud. Komisjon ei vaidle vastu vaidlusaluste maksude esemeks olevale kahele tootmistegurile: tööjõud ja maa.

165 Government of Gibraltar märkis haldus- ja kohtumenetluses ka seda, et palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustusele kohaldatava 15% kasumi ülemmäära kehtestamise põhjuseks on soov lähtuda maksustamisel maksu tasumise võime põhimõttest, vältides äriühingute ülemaksustamist, mis võib kaasa tuua töölepingute lõpetamisi, mis võib omakorda nii väikses majanduskeskkonnas nagu Gibraltar tekitada olulist ebastabiilsust ja seega ka suurte maksutulude kaotust.

166 On selge, et 15% kasumi ülemmäära kehtestamisega viiakse kaudselt sisse eelnevalt nimetatud maksukohustuse tekkimise eeltingimus, st nimetatud maksu tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kasumit teenida. Government of Gibraltar väitis haldus- ja kohtumenetluses, et kasumlikkus on mis tahes maksukohustuse tekkimise *sine qua non* tingimus, kuid see ei ole maksustamise ese. Ta väitis nendes menetlustes ka, et selle piirmäära kehtestamise põhjus on soov lähtuda maksustamisel ettevõtjate maksu tasumise võime põhimõttest ja vältida, et see muutuks äriühingute kapitali maksustamiseks.

167 Lisaks kirjeldab Government of Gibraltar Esimese Astme Kohtule esitatud menetlusdokumentides maksureformi kui reformi, mis põhineb maksustamise esemeks oleval kahel alussambal, st maal ja tööjõul, ning kus maksukohustuse piirmäär on 15% kasumist; samuti väidab ta, et kui üks maksureformi alussammastest ära jätta, kukuks kogu Gibraltari väljapakutud maksustamismehhanism kokku.

168 Kokkuvõttes leiab Government of Gibraltar sisuliselt, et eespool nimetatud maksureformi koostisosad oma kogumis, st palgafondimaks, BPOT, 15% kasumi ülemmäär, tingimus, et 15% kasumi ülemmääraga vabastatakse kaudselt maksukohustusest, ning kasumi teenimise kohustus palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse tekkimise

eeltingimusena, moodustavad tervikliku maksusüsteemi, mida tuleb käsitleda üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemina, mis maksureformi järgselt Gibraltari territooriumil kehtima hakkab. Selles süsteemis ei ole „tavapärast" maksumäära, „peamist", „teisejärgulist" ega „erandlikku" maksu. Äriühingu majandusaasta maksukoormuse määravad kaks järgmist omavahel seotud elementi: esiteks töötajate arv ja äriühingu kasutatava maa pindala ning teiseks äriühingu teenitud kasum.

169 Ühendkuningriik toetab sisuliselt Government of Gibraltar'i positsiooni maksureformiga kehtestatava üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemi suhtes, märkides muu hulgas, et selle süsteemi kohaselt on maksukohustuse tekkimise tingimuseks kas kasumlik tööhõive või kasumlik kinnisvara kasutamine (vt eespool punkt 119).

170 Arvestades Gibraltari ja Ühendkuningriigi valitsuse esitatud selgitusi, mida anti juba haldusmenetluses, ei oleks komisjon tohtinud jätta täitmata eespool punktis 143 kirjeldatud kohustust kõigepealt kindlaks teha ja vajadusel vastu vaielda teatatud Gibraltari ametiasutuste üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemi kvalifikatsioonile. Kui seda süsteemi ei ole eelnevalt kindlaks tehtud ja selle üldkohaldatavat maksustamiskorda uuritud, ei ole komisjonil võimalik õigesti hinnata, kas ettevõtjate eristamist, mis tuleneb üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemi erandiks oleva maksumeetme kohaldamisest, saab õigustada asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi laadi või ülesehitusega.

171 Vaidlustatud otsuse ühestki põhjendusest ei nähtu, et komisjon oleks teinud eespool punktis 170 viidatud kohustusliku eelneva analüüsi, milles oleks määratletud, kas maksureformiga kehtestatava maksusüsteemi erinevad vaidlusalused aspektid võivad koos moodustada üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemi.

172 Mis puutub aga eelneva kasumi teenimise tingimusse ja 15% ülemmäära, siis piirdus komisjon sellega, et ta asus kohe seisukohale, et need kaks reformi aspekti on erandid ja järelikult *a priori* selektiivsed palgafondimaksu ja BPOT suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendused 128, 129, 134 ja 135), mille ta kaudselt kuid vajalikult kvalifitseeris maksusüsteemiga kehtestatavaks üldkohaldatavaks või „tavapäraseks" maksusüsteemiks.

173 Palgafondimaksu ja BPOT suhtes nähtub vaidlustatud otsusest (vt eespool punktid 157–160), et komisjon ei järginud ühtegi selektiivsuse kindlakstegemise analüüsi etappi, jättes esiteks määratlemata ja uurimata, milline on üldkohaldatav või „tavapärane" maksusüsteem, mille erandiks need kaks maksu olid, teiseks tõendamata nende maksude väidetava erandliku laadi ja kolmandaks hindamata erandi õigustusi, mis tulenesid maksureformiga kehtestatava maksusüsteemi laadist või ülesehitusest.

174 Alles Ühendkuningriigi argumentidele esitatud vastustes seoses eespool viidatud maksuaspektide kohaldamisel tekkiva väidetava ettevõtjate eristamise õigustamisega – st selektiivsuse kindlaksmääramise analüüsi kolmandas ja viimases etapis (vt eespool punkt 144) – märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 131, 136 ja 137 esiteks, et eelneva kasumi teenimise tingimus ja 15% ülemmäär on sisuliselt palgafondimaksul ja BPOT-l põhineva maksusüsteemi seesmise loogika juurde kuuluvad elemendid, ja kinnitas teiseks vaidlustatud otsuse punktis 132 lühidalt ja ebamääraselt, et tegemist on „segasüsteemiga", mille „laadi ja üldise ülesehituse tuvastamine on võimatu" ning leidis, et „ühtegi sellise süsteemi vaadeldavat tunnusjoont ei saa lugeda üldise ülesehituse osaks, sest see tähendaks sellise süsteemi automaatse õigustuse tunnustamist". Eespool punktides 145 ja 146 esitatud põhjendustest tuleneb, et arvestades liikmesriikide pädevust maksustamise valdkonnas, ületas komisjon selliste seisukohtadega oma kontrollivolitusi.

175 Olenemata sellest, et komisjon ei järginud selektiivsuse kindlaksmääramise analüüsi etappe, nagu on tuvastatud eespool, ja vaatamata eespool punktis 174 viidatud vaidlustatud otsuses esitatud põhjendustele ning komisjoni ja Hispaania Kuningriigi poolt Esimese Astme Kohtule esitatud argumentidele, ei ole üldkohaldatava või „tavapärase" teatatud maksusüsteemi põhjendatust piisavalt veenvalt kahtluse alla seatud.

176 Esiteks, komisjoni seisukohad, et palgafondimaksul ja BPOT-l põhineva maksusüsteemi seesmise loogika juurde kuulub kasumit mitteteenivate äriühingute maksustamine (vaidlustatud otsuse põhjendus 131) ning et maksustatavate äriühingute maksukoormus tõuseb lineaarselt vastavalt töötajate arvu ja kasutatavate äriruumide kasvu lineaarsele kasvule ja selle maksukoormuse piiramine sõltuvalt teenitud kasumist on erand (vaidlustatud otsuse põhjendused 136 ja 137), ei ole iseenesest sellised, millega saaks selle määratluse põhjendatuse ümber lükata.

177 Selles suhtes ei ole komisjon õiguslikult piisavalt ümber lükanud Government of Gibraltar'i argumenti, et eelnev kasumi teenimine kuulub töötajate arvul ja kasutatava maa pindalal põhineva maksusüsteemi seesmise loogika juurde, kuna selline maksustamine on selle maksusüsteemi peamine eesmärk, st mitte maksustada äriühinguid, kes kasumit ei teeni. Seega ei ole komisjon tõendanud, et sellist maksukohustuse kehtestamist ei saa käsitleda üldkohaldatava või „tavapärase" teatatud maksusüsteemi osana.

178 Analoogilistel põhjustel ei tuvastanud komisjon ka seda, et Gibraltari ametiasutustel puudub enda maksualast pädevust teostades õigus oma territooriumil kehtestada üldkohaldatav või „tavapärane" maksusüsteem, mille alusel kohaldatakse maksustamisel üldist 15% kasumi ülemmäära, vältimaks, et ettevõtjad maksavad maksudeks liiga suure osa oma kasumist. Komisjoni lihtne märkus, et sellises maksusüsteemis, nagu pakkusid välja Gibraltari ametiasutused, kus maksukoormis on seda suurem, mida rohkem isikuid tööle on võetud ja mida rohkem on äriruume (vaidlustatud otsuse

põhjendus 137), ei ole piisav, et seada kahtluse alla nende ametiasutuste tehtud valik üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemi koostisosade osas.

179 Teiseks ei väljenda komisjoni poolt vaidlustatud otsuse põhjenduses 132 ja tema menetlusdokumentides märgitud maksureformiga kehtestatav „sega" maksusüsteem muud kui maksusüsteemi kirjeldust, mis koosneb erinevatest koostisosadest. See määratlus ei tõenda iseenesest, et selline maksusüsteem ei saa olla Gibraltari territooriumil kehtiv üldkohaldatav või „tavapärane" maksusüsteem, esiteks, kuna see süsteem põhineb sisuliselt kahel eesmärgil – maksustada Gibraltaril väheesineva kahe tootmisteguri kasutust ja säilitada äriühingute maksu tasumise võime –, mille määrasid kindlaks Gibraltari ametiasutused oma maksualast pädevust teostades, ja teiseks, kuna ühenduse õiguse arengu praeguses staadiumis puudub ühtlustatud standard siseriiklike maksusüsteemidega kehtestatavate üldkohaldatavate või „tavapäraste" maksustamiskordade määratlemiseks.

180 Komisjon ja Hispaania Kuningriik ei saa põhjendatult väita, jäädes puhtalt oletuste tasemele, et teatud juhtudel on maksusüsteemi eesmärgid ja maksureformiga kehtestatava korra üldkohaldatus või „tavapärasus" (vt eespool punkti 179) omavahel vastuolus, nagu äriühingu puhul, kes teenib suurt kasumit, kuid kes seetõttu, et ta füüsiliselt Gibraltaril ei asu, ei ole kohustatud palgafondimaksu ja BPOT-d maksma või nagu äriühingu puhul, kes on Gibraltaril oluline tööandja, kuid kes samuti ei pea neid kahte maksu maksma, kuna ta ei teeni kasumit. Need kaks oletuslikku olukorda ei tõenda piisavalt, et maksusüsteem ja sellega kehtestatav eespool viidatud üldkohaldatav või „tavapärane" kord ei saa täita Gibraltari ametiasutuste seatud kaht erinevat eesmärki.

181 Seda hinnangut ei muuda komisjoni ebamäärane seisukoht, et mis tahes süsteemi vaadeldav tunnusjoon ei saa olla üldise skeemi osa, sest see tähendaks sellise süsteemi automaatse õigustuse tunnustamist (vaidlustatud otsuse põhjendus 132). Piisab, kui meelde tuletada, et sellise lähenemise korral ei ole järgitud analüüsi erinevaid etappe, millele on viidatud eespool punktides 143 ja 144, ning seega on komisjon, arvestades liikmesriikide pädevust maksustamise alal, ületanud oma kontrollivolitusi (vt eespool punktid 145 ja 146).

182 Kolmandaks tuleb meenutada, et komisjon analüüsib menetlusdokumentides küsimust, miks Gibraltar valis 15% kasumi ülemmääraga palgafondimaksu ja BPOT süsteemi kehtestamise lahenduse, arvestades sellise süsteemi alusel kogutava maksu piiratust. Selle kohta märkis ta vaidlustatud otsuse põhjenduses 144, et eespool viidatud kahest maksust koosneval maksusüsteemil ei ole „samasugust üldist laadi kui ettevõtjate kasumi maksustamisel, mille eesmärk on majandustegevuse kui terviku tulemuse maksustamine". Ta heitis Government of Gibraltar'ile ette ka seda, et viimane ei selgitanud küsimust, miks kajastab 15% ülemmäär ettevõtjate maksu tasumise võimet ning esitas küsimuse, miks selline piirmäär kehtestati, kui Government of Gibraltar soovis maksustada nende väheesinevate ressursside kasutust. Lõpuks arvas ta, et maksukohustuslastest äriühingute maksu tasumise võimet saab tagada igaaastase palgafondimaksu maksumäära ülevaatamisega sõltuvalt kohalikust olukorrast.

183 Seega tuleb asuda seisukohale, et nende küsimuste ning umbkaudsete üldsõnaliste oletusega ei ole komisjon suutnud seada kahtluse alla teatatud maksusüsteemi ja selle koostisosadega kehtestatavale üldkohaldatavale või „tavapärasele" korrale Gibraltari ametiasutuste poolt antud kvalifikatsiooni põhjendatust.

184 Eespool punktidest 170–183 tuleneb, et kuna komisjon ei ole järginud selektiivsuse kindlaksmääramise analüüsi etappe, ei ole tema vaidlustatud otsuses esitatud

põhjendused piisavad, et seada kahtluse alla Gibraltari ametiasutuste poolt üldkohaldatava või „tavapärase" maksusüsteemiga kehtestatud maksustamiskorrale antud määratlust. Samuti nähtub sellest, et nimetatud analüüsi etappide järgimata jätmise tõttu on komisjon ületanud oma kontrollivolitusi, arvestades Gibraltari ametiasutuste pädevuse ulatust oma maksusüsteemi ja sellega kehtestatava üldkohaldatava või „tavapärase" maksustamiskorra kehtestamisel. Komisjoni arutluskäigust, mis on eelkõige toodud vaidlustatud otsuse põhjendustes 131, 132, 136, 137 ja 144, et jättes varalise selektiivsuse analüüsi lähtepunktina käsitlemata korra, mille hagejad käesolevas asjas määratlesid üldkohaldatava või „tavapärasena", ja jättes selle korra määratlemata ja põhjendatuse uurimata, on komisjon teatatud maksusüsteemi sisu ja toimimise osas lähtunud omast loogikast, selle asemel et viia läbi eespool punktides 143 ja 144 viidatud kontroll.

185 Arvestades eespool toodud põhjendusi tuleb järeldada, et ühtegi nendest kolmest vaidlusalusest maksusüsteemi aspektist nende teatatud kujul ei saa pidada selliseks, mis annaks selektiivse eelise EÜ artikli 87 lõike 1 mõttes, kuna komisjon ei ole õiguslikult piisavalt tõendanud, et need on Gibraltaril läbiviidava maksureformiga kehtestatava üldkohaldatava või „tavapärase" korra erandid, mis seavad ettevõtjad maksukoormuse seisukohast erinevasse olukorda.

186 Lõpetuseks tuleb märkida, et maksureformiga kehtestatava maksusüsteemi mõjude ja reformile eelnenud maksusüsteemi mõju võrdlust, mille komisjon esitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 150 tabeli 1 kujul, ei saa käesolevas asjas EÜ artikli 87 lõike 1 kohaldamise hindamisel kasutada. Tähendus puudub asjaolul, et vaidlusalusest meetmest kasu saava isiku olukord paraneb või halveneb võrreldes tema eelneva õigusliku seisundiga, või et see ajas ei muutu (vt eespool punktis 78 viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41). Oluline on selgeks teha, kas asjassepuutuv maksusüsteem, mida uuritakse eraldi varasemast

süsteemist, teatud ettevõtjaid EÜ artikli 87 lõike 1 mõttes soodustab või ei (vt selle kohta Euroopa Kohtu 7. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 57/86: Kreeka *vs*. komisjon, EKL 1988, lk 2855, punkt 10).

187 Kõigist eelpool esitatud kaalutlustest nähtub, et komisjon ei ole tõendanud selektiivsete eeliste olemasolu, mis tuleneksid maksureformi kolmest vaidlusalusest aspektist. Seega on komisjon nimetatud vaidlusaluste aspektide riigiabiks kvalifitseerimisel rikkunud EÜ artikli 87 lõike 1 kohaldamisel õigusnorme.

188 Niisiis tuleb teise väitega nõustuda.

189 Kuna nii esimese kui teise väitega tuleb nõustuda, otsustab Esimese Astme Kohus vaidlustatud otsus tervikuna tühistada ilma, et tuleks uurida väidet, et rikutud on olulisi vorminõudeid.

Kohtukulud

190 Kodukorra artikli 87 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna hagejad on nõudnud kohtukulude hüvitamist, tuleb need komisjonilt välja mõista.

191 Vastavalt kodukorra artikli 87 lõike 4 esimesele lõigule kannavad menetlusse astunud liikmesriigid oma kohtukulud ise. Sellest tulenevalt kannavad Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik menetlusse astujana kohtuasjas T-211/04 ning Hispaania Kuningriik menetlusse astujana liidetud kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 ise oma kohtukulud.

ESIMESE ASTME KOHUS (kolmas koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. Liita kohtuasjad T-211/04 ja T-215/04 kohtuotsuse huvides.

2. Tühistada komisjoni 30. märtsi 2004. aasta otsus 2005/261/EÜ toetuskava kohta, mida Ühendkuningriik kavatseb rakendada Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi suhtes.

3. Komisjon kannab ise oma kohtukulud ja temalt mõistetakse välja Government of Gibraltar'i ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi kohtukulud kohtuasjas T-215/04.

4. **Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik menetlusse astujana kohtuasjas T-211/04 kannab ise oma kohtukulud.**

5. **Hispaania Kuningriik menetlusse astujana liidetud kohtuasjades T-211/04 ja T-215/04 kannab ise oma kohtukulud.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Kuulutatud avalikul kohtuistungil Luxembourgis, 18. detsembril 2008.

E. Coulon M. Jaeger

Sisukord

Õiguslik raamistik . . . . . II - 3750

I – Ühenduse õigusnormid . . . . . II - 3750

II – Gibraltari staatus . . . . . II - 3752

Vaidluse aluseks olevad asjaolud . . . . . II - 3753

I – Government of Gibraltar'i läbiviidud ettevõtte tulumaksu reformi taust . . . . . II - 3753

II – Government of Gibraltar'i ettevõtte tulumaksu reform . . . . . II - 3755

A – Maksureformiga kehtestatud uus maksusüsteem . . . . . II - 3756

B – Lisamaks (või karistusmaks) . . . . . II - 3757

III – Haldusmenetlus ja vaidlustatud otsus . . . . . II - 3758

Menetlus ja poolte nõuded . . . . . II - 3760

Õiguslik käsitlus . . . . . II - 3764

I – Esimene väide, et piirkondliku selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang . . . . . II - 3765

A – Poolte argumendid . . . . . II - 3765

B – Esimese Astme Kohtu hinnang . . . . . II - 3773

1. Küsimus, kas kohase võrdlusbaasi kindlaksmääramisel omab tähtsust siseriikliku territoriaalüksuse sõltumatuse määr liikmesriigi keskvalitsusest . . . II - 3775

2. Ühendkuningriigi ametiasutuste roll Gibraltari poliitilise ja majandusliku keskkonna kujundamisel võrdlusbaasi määratlemise kriteeriumina . . . . . II - 3776

a) Açoresi maksusüsteemi otsus . . . . . II - 3776

b) Açoresi maksusüsteemi otsuses märgitud esimese ja teise tingimuse kohaldamine . . . . . II - 3778

c) Açoresi maksusüsteemi otsuse kolmanda tingimuse kohaldamine . . . . II - 3782

II – Teine väide, et varalise selektiivsuse kriteeriumi kohaldamisel on rikutud õigusnorme ja antud väär hinnang . . . . . II - 3787

A – Poolte argumendid . . . . . II - 3787

B – Esimese Astme Kohtu hinnang . . . . . II - 3794

1. Vaidlustatud otsuse asjassepuutuvad põhjendused . . . . . II - 3797

2. Maksureformi vaidlusaluste aspektidega kehtestatavad selektiivsed eelised . . II - 3803

Kohtukulud . . . . . II - 3811