PIRMĀS INSTANCES TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta paplašinātā sastāvā)

2008. gada 18. decembrī *

Lietās T-211/04 un T-215/04

Government of Gibraltar, ko pārstāv M. Lamass [*M. Llamas*], *barrister*, Dž. Templs Langs [*J. Temple Lang*], *solicitor*, kā arī sākotnēji A. Pītersens [*A. Petersen*] un K. Nordlandere [*K. Nordlander*], pēc tam K. Karls [*K. Karl*], advokāti,

prasītāja lietā T-211/04,

ko atbalsta

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, ko sākotnēji pārstāvēja M. Betels [*M. Bethell*], pārstāvis, kam palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], *QC*, un H. Deivisa [*H. Davies*], *barrister*, pēc tam E. Dženkinsone [*E. Jenkinson*] un E. O'Nīla [*E. O'Neill*], pārstāves,

persona, kas iestājusies lietā,

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, ko sākotnēji pārstāvēja M. Betels [*M. Bethell*], E. Dženkinsone [*E. Jenkinson*], pārstāvji, kuriem palīdz D. Andersons

* Tiesvedības valoda — angļu.

[*D. Anderson*], *QC*, un H. Deivisa [H. Davies], *barrister*, pēc tam E. Dženkinsone, E. O'Nīla [*E. O'Neill*] un S. Behzadi-Spensere [*S. Behzadi-Spencer*], pārstāves,

prasītāja lietā T-215/04,

pret

Eiropas Kopienu Komisiju, ko pārstāv N. Kāns [*N. Khan*] un V. di Buči [*V. Di Bucci*], pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta

Spānijas Karaliste, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], *abogado del Estado*,

persona, kas iestājusies lietā,

par lūgumu atcelt Komisijas 2004. gada 30. marta Lēmumu 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmuma peļņas nodokļa [sabiedrību ienākuma nodokļa] reformu (OV 2005, L 85, 1. lpp.).

EIROPAS KOPIENU
PIRMĀS INSTANCES TIESA (trešā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. Jēgers [*M. Jaeger*], tiesneši V. Tīli [*V. Tiili*], J. Azizi [*J. Azizi*], E. Kremona [*E. Cremona*] (referente) un O. Cūcs [*O. Czúcz*],

sekretāre K. Kanca [*C. Kantza*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 14. marta tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Atbilstošās tiesību normas

I — *Kopienu tiesiskais regulējums*

1 EKL 87. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ja vien šis Līgums neparedz ko citu, ar kopējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai

draud radīt konkurences izkropļojumus, radot priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm."

2 Komisijas paziņojums 98/C 384/03 par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV 1998, C 384, 3. lpp.; turpmāk tekstā "Paziņojums par valsts atbalstu uzņēmējdarbības tiešo nodokļu jomā"), 2. punktā precizē, ka paziņojums piedāvā sniegt paskaidrojumus, vai nodokļu pasākumu var kvalificēt kā atbalstu saskaņā ar EKL 87. panta 1. punktu.

3 Saskaņā ar 16. punktu paziņojumā par valsts atbalstu uzņēmumu tiešo nodokļu jomā:

"Galvenais kritērijs, pēc kura [EKL 87.] panta 1. punktu piemēro kādam nodokļu pasākumam, ir [..], vai šis pasākums dažiem uzņēmumiem dalībvalstī nodrošina izņēmuma statusu nodokļu sistēmas piemērošanā. Tādēļ vispirms ir jānosaka kopējā sistēma, kas jāpiemēro. Pēc tam ir jāpārbauda, vai izņēmumi sistēmā vai sistēmas diferenciācija ir pamatota ar nodokļu sistēmas "būtību vai vispārējiem saimnieciskiem principiem", tas ir, vai tie izriet tieši no attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas pamatprincipiem. Ja tā nav, tad tas ir valsts atbalsts."

4 EKL 299. panta 4. punktā ir paredzēts, ka Līguma noteikumi attiecas uz tām Eiropas teritorijām, par kuru ārlietām ir atbildīga kāda no dalībvalstīm.

II — *Gibraltāra statuss*

5 Gibraltārs ir Lielbritānijas kroņa kolonija (jeb aizjūras teritorija) kopš 1713. gada, un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste ir atbildīga par tā ārlietām. Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvā.

6 Šīs lietas faktisko apstākļu laikā dokumenti, kas noteica publiskās varas organizāciju Gibraltārā, bija *Gibraltar Constitution Order 1969* (1969. gada rīkojums par Gibraltāra konstitūciju, turpmāk tekstā — "1969. gada konstitūcija") un 1969. gada 23. maija *Accompanying Despatch* (Pavaddokuments).

7 Izpildvaras funkcijas Gibraltārā veic Karalienes iecelts gubernators, kurš pārstāv viņu, un noteiktās iekšlietās — Gibraltāra Ministru padome. Pēdējo minēto veido *Chief minister* un ministri, kurus ieceļ gubernators no ievēlētiem *House of Assembly* locekļiem.

8 Likumdošanas vara ir sadalīta starp *House of Assembly* un gubernatoru. *House of Assembly* veido *Speaker*, *Attorney General*, *Financial and Development Secretary* un 15 ievēlēti locekļi. *House of Assembly* vēlēšanas notiek parasti ik pēc četriem gadiem.

9 Gibraltāram ir savas tiesas. Tomēr ir iespēja pārsūdzēt Gibraltāra augstākās tiesu instances spriedumus Apvienotās Karalistes *Judicial Committee of the Privy Council* (*Privy Council* Tieslietu komiteja).

10 Tā kā Gibraltārs ir Eiropas teritorija EKL 299. panta 4. punkta izpratnē, par kuras ārlietām ir atbildīga Apvienotā Karaliste, uz to attiecas Līguma noteikumi. Lai gan saskaņā ar 28. pantu Aktā par Dānijas Karalistes, Īrijas un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanās nosacījumiem un līgumu pielāgošanu (OV 1972, L 73, 14. lpp.) Kopienu iestāžu tiesību akti "jautājumā par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu apgrozījuma nodokļa jomā netiek piemēroti attiecībā uz Gibraltāru", ja vien nav Padomes lēmuma par pretējo, Kopienu konkurences noteikumi, tajā skaitā noteikumi par dalībvalstu piešķirto atbalstu, uz to attiecas.

Prāvas rašanās fakti

I — *Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļu reformas pamats*

11 2001. gada 11. jūlijā Komisija nolēma uzsākt formālās izmeklēšanas procedūru saskaņā ar EKL 88. panta 2. punktu attiecībā uz abiem Gibraltārā piemērotajiem tiesiskajiem regulējumiem par sabiedrību nodokļiem par, respektīvi, "atbrīvotajām sabiedrībām" (OV 2002, C 26, 13. lpp.) un "ar nodokli apliktajām sabiedrībām" (OV 2002, C 26, 9. lpp.).

12 Atbrīvotās sabiedrības nebija dibinātas Gibraltārā, kamēr ar nodokli apliekamās sabiedrības tajā bija kā iemūrētas (*a bricks and mortar presence*), un tās aktīvi darbojās dažādās jomās.

13 Lai saņemtu atbrīvotas sabiedrības statusu, uzņēmumam bija jāatbilst vairākiem nosacījumiem, šie nosacījumi ietvēra aizliegumu veikt komerciālu vai cita veida darbību Gibraltārā, izņemot ar atbrīvotām sabiedrībām un ar nodokli apliktām sabiedrībām. Gibraltāra pilsoņiem un iedzīvotājiem nevarēja piederēt daļas atbrīvotajās sabiedrībās, izņemot kā publiskas sabiedrības akcionāram. Izņemot atsevišķus ierobežotus izņēmumus, atbrīvota sabiedrība bija atbrīvota no ienākuma nodokļa Gibraltārā un tai bija jāsamaksā tikai noteikta ikgadējā summa 225 sterliņu mārciņu (GBP) apmērā.

14 Nosacījumi, lai kļūtu par ar nodokli apliktu sabiedrību, būtībā bija tie paši, kas lai saņemtu atbrīvotas sabiedrības statusu. Sabiedrības, kuras apliktas ar nodokli, maksāja nodokli saskaņā ar likmi pēc vienošanās ar Gibraltāra nodokļu iestādēm, kas mainījās no 2 līdz 10 % no to peļņas.

15 Ar 2002. gada 30. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās T-195/01 un T-207/01 *Government of Gibraltar*/Komisija (*Recueil*, II-2309. lpp.) Pirmās instances tiesa, pirmkārt, atcēla lēmumu par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu par atbrīvotajām sabiedrībām un, otrkārt, noraidīja prasību par tiesību akta atcelšanu, kas vērsta pret lēmumu par procedūras uzsākšanu pret ar nodokli apliktajām sabiedrībām.

16 2002. gada 27. aprīlī, neskarot jautājumu par to, vai nodokļu režīms attiecībā uz atbrīvotajām sabiedrībām un ar nodokli apliktajām sabiedrībām ir vai nav valsts atbalsts, Gibraltāra valdība paziņoja par savu nodomu atcelt pilnībā tiesisko regulējumu par uzņēmumu aplikšanu ar nodokli un izveidot pilnībā jaunu nodokļu režīmu visām Gibraltāra sabiedrībām. Šī Gibraltāra valdības sabiedrību ienākuma nodokļa reforma ir šīs tiesvedības priekšmets.

II — *Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļa reforma*

17 Ar 2002. gada 12. augusta vēstuli Apvienotā Karaliste, piemērojot EKL 88. panta 3. punktu, paziņoja Komisijai par Gibraltāra valdības sabiedrību ienākuma nodokļa reformu.

18 Šī nodokļu reforma ietver aplikšanas ar nodokli sistēmu, kas piemērojama visām Gibraltārā reģistrētām sabiedrībām, un papildnodokli (vai soda naudu) (*top-up tax*), kas piemērojams tikai finanšu pakalpojumu sabiedrībām un labierīkošanas uzņēmumiem, kuri ietver uzņēmumus, kas darbojas telekomunikāciju, elektrības un ūdens jomā.

19 Nodokļu reformu ieviesīs ar:

— *Companies* (*Payroll Tax*) *Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Algu nodoklis));

— *Companies* (*Annual Registration Fee*) *Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Ikgadējā reģistrācijas maksa));

— *Rates Ordinance* (Rīkojums par nodokļiem);

— *Companies* (*Taxation of Designated Activities*) *Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Atsevišķu darbību aplikšana ar nodokli)).

20 Gibraltāra valdība piemēros tiesisko regulējumu par nodokļu reformu pēc tam, kad to būs pieņēmusi *House of Assembly*. Šīs reformas ietvaros tiesiskais regulējums par atbrīvotajām sabiedrībām un ar nodokli apliktajām sabiedrībām tiks atcelts ar tūlītēju spēku.

A — *Ar nodokļu reformu ieviestā nodokļu sistēma*

21 Ar nodokļu reformu ieviesto un visām Gibraltārā reģistrētām sabiedrībām piemērojamo nodokļu sistēmu veido algu nodoklis (*payroll tax*), uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis (*business property occupation tax*) un reģistrācijas nodeva (*registration fee*):

— algu nodoklis: visām Gibraltāra sabiedrībām ir jāmaksā algu nodoklis GBP 3000 apmērā par katru darbinieku gadā; katram Gibraltāra "darba devējam" būs jāmaksā darbinieku nodoklis par visiem "algotiem darbiniekiem", kas strādā pilnu laiku vai nepilnu laiku un "tiek nodarbināti Gibraltārā"; nodokļu reformas tiesiskajā regulējumā ir iepriekš minēto jēdzienu definīcija;

— uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis (*Business Property Occupation Tax*, turpmāk tekstā — "*BPOT*"): visām sabiedrībām, kas izmanto telpas Gibraltārā uzņēmējdarbības mērķiem, būs jāmaksā nodoklis par šo telpu izmantošanu

atbilstoši likmei, kas noteikta saskaņā ar to maksājamo vispārējo īpašuma nodokļu procentu Gibraltārā;

— reģistrācijas nodeva: visām Gibraltāra sabiedrībām būs jāmaksā ikgadējā reģistrācijas maksa — GBP 150 apmērā sabiedrībām, kuras nav paredzētas peļņas gūšanai, un GBP 300 sabiedrībām, kuras ir paredzētas peļņas gūšanai.

22 Pienākumam maksāt algu nodokli un *BPOT* tiks noteikts maksimālais apmērs 15 % no peļņas. No šī maksimuma izveidošanas izriet, ka sabiedrības maksās algu nodokli un *BPOT* tikai tad, ja tām ir peļņa, un tikai apmērā, kas nepārsniedz 15 % no šīs peļņas.

B — *Papildnodoklis (jeb soda nauda)*

23 Atsevišķām darbībām, proti, finanšu pakalpojumiem un labierīkošanas pakalpojumiem, tiks piemērots papildnodoklis (jeb soda nauda) par šo darbību radīto peļņu. Papildnodoklis attieksies tikai uz peļņu, kas var tikt piedēvēta šīm darbībām.

24 Tādējādi, finanšu pakalpojumu sabiedrībām būs jāmaksā papildus algu nodoklim un *BPOT* papildnodoklis (jeb soda nauda) par peļņu, ko radījušas finanšu pakalpojumu darbības, atbilstoši likmei no 4 līdz 6 % no peļņas (kas aprēķināta atbilstoši starptautiski

pieņemtiem grāmatvedības noteikumiem); kopējā nodokļu apjoma maksimums šīm sabiedrībām (algu nodoklis, *BPOT* un papildnodoklis) tiks noteikts 15 % apmērā no peļņas.

25 Labierīkošanas uzņēmumiem papildus algu nodoklim un *BPOT* būs jāmaksā papildnodoklis (jeb soda nauda) par to darbību radīto peļņu 35 % apmērā no peļņas (kas aprēķināta atbilstoši starptautiski pieņemtiem grāmatvedības noteikumiem). Šādiem uzņēmumiem būs ļauts atskaitīt algu nodokli un *BPOT* no to papildnodokļa. Lai gan labierīkošanas uzņēmumu ikgadējie nodokļi (algu nodoklis un *BPOT*) atbilst 15 % maksimumam no peļņas, papildnodokļa izmantošana labierīkošanas uzņēmumiem nodrošinās, ka šie uzņēmumi vienmēr maksā nodokli, kas atbilst 35 % no to peļņas.

III — *Administratīvais process un apstrīdētais lēmums*

26 Ar 2002. gada 16. oktobra vēstuli Komisija informēja Apvienotās Karalistes iestādes par savu lēmumu uzsākt EKL 88. panta 2. punktā paredzēto procedūru attiecībā uz nodokļu reformu un aicināja ieinteresētās personas iesniegt savus apsvērumus (OV C 300, 2. lpp.). Apvienotā Karaliste iesniedza savus apsvērumus ar 2002. gada 13. decembra vēstuli.

27 Komisija saņēma *Confederación Española de Organizaciones Empresariales* (Spānijas Uzņēmumu asociāciju konfederācija), *Ålands Landskapsstyrelse* (Somijas Olandes salu pārvaldnieks), Spānijas Karalistes un Gibraltāra valdības apsvērumus. Komisija nosūtīja šos apsvērumus Apvienotajai Karalistei, kas savukārt iesniedza savus komentārus ar 2003. gada 13. februāra vēstuli.

28 Komisija 2004. gada 30. martā pieņēma Lēmumu 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmumu peļņas [sabiedrību ienākuma] nodokļa reformu (OV 2005, L 85, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "apstrīdētais lēmums").

29 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir šāda:

"*1. pants*

Apvienotās Karalistes ierosinājumi par Gibraltāra uzņēmumu aplikšanas ar peļņas nodokli sistēmas reformu veido valsts atbalsta shēmu, kas nav saderīga ar kopējo tirgu.

Līdz ar to ierosinājumi netiek īstenoti.

2. pants

Šis lēmums attiecas uz Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti."

30 Savu prasījumu pamatojam par nodokļu reformas selektīvo raksturu Komisija norāda būtībā apstrīdētā lēmuma 98.–152. apsvērumā, ka šī reforma ir selektīva gan reģionālā,

gan materiālā ziņā. Tā ir selektīva reģionālā ziņā, jo paredz sabiedrību ienākumu nodokļa sistēmu, saskaņā ar kuru Gibraltāra sabiedrībām vispārēji tiek piemērota zemāka likme nekā sabiebrībām Apvienotajā Karalistē (apstrīdētā lēmuma 127. apsvērums). Komisija uzskata, ka šādi nodokļu reformas aspekti ir selektīvi materiālā ziņā: pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābūt peļņai, pirms tai ir jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, jo šī prasība rada priekšrocības sabiedrībām, kam nav peļņas (apstrīdētā lēmuma 128.–133. apsvērums); otrkārt, 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT*, jo šis maksimums rada priekšrocības sabiedrībām, kurām attiecīgajā nodokļu gadā ir zema peļņa attiecībā pret to darbinieku skaitu un izmantotajām uzņēmējdarbības telpām (apstrīdētā lēmuma 134.–141. apsvērums); treškārt, algu nodoklis un *BPOT*, šie divi nodokļi dabiski rada priekšrocības uzņēmumiem, kas reāli nav fiziski Gibraltārā un kuriem tādēļ nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis (apstrīdētā lēmuma 142.–144. un 150. apsvērums). Komisija secina, ka "minētie pasākumi ietver gan reģionālu, gan materiālu selektivitāti un [ka] pēdējā izriet gan no ierosinātās sistēmas vairākām specifiskām iezīmēm, gan no sistēmas kā kopuma analīzes" (apstrīdētā lēmuma 152. apsvērums).

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

31 Ar prasības pieteikumiem, kas Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegti 2004. gada 9. jūnijā, Gibraltāra valdība, prasītāja lietā T-211/04, un Apvienotā Karaliste, prasītāja lietā T-215/04, cēla šīs prasības atcelt apstrīdēto lēmumu.

32 Ar 2004. gada 4. oktobrī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtu aktu Apvienotā Karaliste lūdza ļaut iestāties lietā prasītājas prasījumu atbalstam lietā T-211/04.

33 Ar 2004. gada 7. oktobrī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtiem aktiem Spānijas Karaliste lūdza ļaut iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam lietā T-211/04 un T-215/04.

34 Ar 2004. gada 1. decembrī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtiem aktiem prasītāja lietā T-211/04 lūdza saskaņā ar Pirmās instances tiesas Reglamenta 116. panta 2. punktu saistībā ar personām, kuras iestājušās lietā, pret prasības pieteikuma A2. pielikumu izturēties konfidenciāli. Tā atsauca šo lūgumu ar aktu, kas iesniegts Pirmās instances tiesas kancelejā 2005. gada 26. aprīlī.

35 Ar Pirmās instances tiesas trešās palātas priekšsēdētāja 2004. gada 14. decembra un 2005. gada 15. februāra rīkojumiem tika apmierināti lūgumi par iestāšanos lietā T-211/04 un T-215/04.

36 Ar 2005. gada 8. martā Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtajiem aktiem Apvienotā Karaliste lūdza apvienot lietas T-211/04 un T-215/04 mutvārdu procesam un sprieduma taisīšanai saskaņā ar tās Reglamenta 50. pantu. Attiecīgie lietas dalībnieki iesniedza savus apsvērumus par šo lūgumu noteiktajā termiņā.

37 Ar attiecīgi 2005. gada 16. martā un 2005. gada 15. aprīlī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtajiem aktiem prasītājas lietā T-211/04 un T-215/04 lūdza izskatīt šīs lietas prioritāri saskaņā ar Reglamenta 55. panta 2. punktu.

38 2005. gada 29. aprīlī Spānijas Karaliste iesniedza savu iestāšanās rakstu lietā T-215/04 un 2005. gada 20. jūnijā lietā T-211/04. Pamata lietas dalībnieki šajās lietās iesniedza savus apsvērumus par šiem iestāšanās rakstiem noteiktajā termiņā. Apvienotā Karaliste neiesniedza iestāšanās rakstu lietā T-211/04.

39 Ar 2005. gada 12. maija un 2006. gada 13. decembra lēmumiem Pirmās instances tiesa nolēma, pamatojoties uz Reglamenta 55. panta 2. punktu, apmierināt lūgumu par lietu T-211/04 un T-215/04 prioritāru izskatīšanu.

40 2005. gada 6. jūnijā Pirmās instances tiesa nolēma lietas T-211/04 un T-215/04 piešķirt trešajai paplašinātajai palātai.

41 Ar 2006. gada 18. decembra rīkojumu lietas T-211/04 un T-215/04 tika apvienotas mutvārdu procesam.

42 Pēc tiesneša referenta ziņojuma Pirmās instances tiesa (trešā paplašinātā palāta) nolēma sākt mutvārdu procesu un Reglamenta 64. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros lūgt lietas dalībniekus lietā T-211/04 un T-215/04 iesniegt savus rakstveida apsvērumus par secinājumiem, kas izdarāmi attiecībā uz šīm lietām no Tiesas 2006. gada 6. septembra sprieduma lietā C-88/03 Portugāle/Komisija (Krājums, I-7115. lpp.; turpmāk tekstā — "spriedums par Azoru salu nodokļu režīmu"). Lietas dalībnieki izpildīja šo lūgumu noteiktajā termiņā.

43 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un atbildes uz Pirmās instances tiesas jautājumiem tika uzklausīti tiesas sēdē, kas notika 2007. gada 14. martā.

44 Pirmās instances tiesa uzskata, ka abas lietas ir jāapvieno sprieduma taisīšanai, jo lietas dalībnieki ir pauduši savu piekrišanu tam tiesas sēdē.

45 Prasītāja lietā T-211/04 lūdz Pirmās instances tiesu:

— atcelt apstrīdēto lēmumu;

— piespriest Komisijai un Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

46 Prasītāja lietā T-215/04 lūdz Pirmās instances tiesu:

— atcelt apstrīdēto lēmumu;

— piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

47 Lietās T-211/04 un T-215/04 Komisija lūdz Pirmās instances tiesu:

— prasību noraidīt;

— piespriest prasītājām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

48 Lietās T-211/04 un T-215/04 Spānijas Karaliste lūdz Pirmās instances tiesu:

— prasību noraidīt;

— piespriest prasītājām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Juridiskais pamatojums

49 Prasītājas būtībā norāda trīs pamatus. Pirmais ir par kļūdu tiesību piemērošanā un kļūdu vērtējumā saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu, otrais — par kļūdu tiesību piemērošanā un kļūdu vērtējumā attiecībā uz materiālās selektivitātes kritērija piemērošanu un trešais — par būtisku formas prasību pārkāpumu, pārbaudot nodokļu reformas trešo aspektu, kas klasificēts kā materiāli selektīvs, proti, algu

nodokļa un *BPOT* raksturu. Pēdējais pamats dalās divās daļās, pirmā attiecas uz tiesību tikt uzklausītam pārkāpumu un otrā — uz pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpumu.

I — *Par pirmo pamatu — kļūdām tiesību piemērošanā un kļūdām vērtējumā saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu*

A — *Lietas dalībnieku argumenti*

50 Prasītājas apgalvo, ka Komisija šajā lietā kļūdaini piemēroja reģionālās selektivitātes kritēriju, uzskatot Apvienotās Karalistes teritoriju un tās sabiedrību ienākuma nodokļu režīmu par atbilstošo atskaites punktu, lai novērtētu Gibraltāra nodokļu reformu. Tās būtībā norāda četrus faktus savas tēzes pamatojumam.

51 Pirmkārt, tās apgalvo, ka reģionālās selektivitātes kritērijs nevar tikt piemērots šajā lietā tādā veidā, kādā Komisija to piemēro, jo Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa ne saskaņā ar valsts tiesībām, ne starptautiskām tiesībām, ne arī Kopienu tiesībām. Judikatūra, Paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai, un pamatojums, uz kuru Komisija balstās apstrīdētajā lēmumā, skar visus kādā teritoriālā vienībā, kas ir dalībvalsts daļa, piemērojamos nodokļu pasākumus. Gibraltāru tādējādi nevarētu pielīdzināt šādai vienībai.

52 Otrkārt, prasītājas apgalvo, ka, pat ja Gibraltārs bija jāuzskata par Apvienotās Karalistes sastāvdaļu Kopienas noteikumu par valsta atbalstu piemērošanas nolūkā, Apvienotā Karaliste nevarot būt atbilstošais atsauces punkts tādēļ, ka abiem nav kopējas nodokļu

sistēmas. Gibraltāra nodokļu reforma neesot "atkāpe", "izņēmums" vai "atbrīvojums" attiecībā pret Apvienotās Karalistes sabiedrību nodokļu režīmu, jo šis nodokļu režīms neesot "normāla" nodokļu sistēma, kas būtu piemērojama Gibraltārā, ja nebūtu nodokļu reformas, par ko ir strīds. Tādējādi reģionālās selektivitātes kritērijs nevarot tikt piemērots.

53 Šajā sakarā prasītājas apgalvo, pirmkārt, ka Apvienotās Karalistes valsts varai nav nekādas nozīmes, definējot Gibraltāra politisko un ekonomisko vidi. Politiskā ziņā Gibraltāra valsts varai ir izpildvaras, likumdošanas un tiesu varas iestādes, kas ir nošķirtas no Apvienotās Karalistes iestādēm. Ekonomiskā ziņā Gibraltārs nesaņemot nekādas subsīdijas, ne jebkādu finanšu palīdzību no Apvienotās Karalistes. Tā ienākumi esot pilnībā no nodokļiem, kurus tas pats nosaka. Tas pieņemot ekonomisko politiku, ko tas uzskata par vislabāk piemērotu savai teritorijai, neņemot vērā Apvienotās Karalistes ekonomisko politiku. Tas kaļ un drukā pats savu naudu, nosaka savu atbilstošo monetāro politiku un lemj par saviem aizņēmumiem un izdevumiem. Apstrīdētajā lēmumā esot faktu kļūdas saistībā ar Apvienotās Karalistes centrālās varas īstenošanas nozīmi Gibraltāram.

54 Prasītājas apgalvo, otrkārt, ka Gibraltārs un Apvienotā Karaliste ir divas pilnībā nošķirtas un atsevišķas nodokļu teritorijas. Gibraltāra valdība un *House of Assembly* izstrādā tā teritorijā piemērojamo nodokļu režīmu, ņemot vērā tikai īpašus nosacījumus, kas raksturīgi šīs teritorijas ekonomikai, ko neietekmē un neierobežo Apvienotās Karalistes pieņemtais nodokļu tiesiskais regulējums vai politika. Apvienotās Karalistes nodokļu tiesiskais regulējums nekad neesot ticis piemērots Gibraltārā un uz Gibraltāru neattiecoties, pat ja nebūtu Gibraltāra nodokļu tiesiskā regulējuma. Tādējādi neesot nevienas normas, ar kuru varētu tikt salīdzināti Gibraltārā piemērotie nodokļi vai no kuras tie varētu atkāpties. Apstrīdētajā lēmumā esot faktu kļūdas attiecībā uz Gibraltāra aprakstu kā vietas, kurā nodokļu kompetence ir decentralizēta, bet saglabājas zināma atsauces sistēma (apstrīdētā lēmuma 121. apsvērums), nodokļu sistēmas kā valsts līmenī saņemto nodokļu samazinājuma apraksts (apstrīdētā lēmuma 109. apsvērums) un Komisijas apgalvojums, ka "Gibraltārā pašreiz piemērojamā

nodokļu sistēma lielākoties līdzinās [Apvienotās Karalistes] modelim, izņemot ārzonas tautsaimniecībai piešķirtās priekšrocības" (apstrīdētā lēmuma 112. apsvērums).

55 Kā uzskata Gibraltāra valdība, selektivitātes kritērijs paredz, ka apstrīdētais nodokļu pasākums var tikt uzskatīts par normālu nodokļa likmi, kas, ja nav šī pasākuma, ir piemērojama darbībai attiecīgajā reģionā. Tas noteikti nozīmējot, ka izmantotajam salīdzinājuma faktoram ir jābūt likmei vai citam pasākumam, kas piemērojams tajā pašā nodokļu jurisdikcijā. Šajā lietā Gibraltārs un Apvienotā Karaliste esot divas atsevišķas nodokļu jurisdikcijas, pat ja nav īpaša sabiedrību aplikšanas ar nodokli režīma Gibraltārā, Apvienotās Karalistes nodokļu režīms tajā nav piemērojams. Šī nepiemērošana neizrietot no Apvienotās Karalistes veiktas izvēles pārcelt vai atteikties no savām nodokļu pilnvarām Gibraltārā, kā Komisija to apgalvoja apstrīdētā lēmuma 114. apsvērumā. Apvienotā Karaliste nevarot izvēlēties piemērot savus attiecīgos nodokļu likumus tās koloniju teritorijās un nekad neesot īstenojusi savas nodokļu pilnvaras Gibraltārā.

56 Prasītājas apgalvo, treškārt, ka pretēji Komisijas norādītajai tēzei apstrīdētajā lēmumā politiskā un nodokļu neatkarība, ko bauda administratīvi teritoriālās vienības iestādes, ir atbilstošais kritērijs, lai pārbaudītu tiktāl šīs iestādes veiktā nodokļu pasākuma selektīvo raksturu, ciktāl šī politiskā un nodokļu neatkarība ļauj uzskatīt attiecīgo administratīvi teritoriālo vienību kā autonomo teritoriju par atbilstošo atskaites punktu.

57 Treškārt, savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarāmi no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru salu nodokļu režīmu, prasītājas, uzskatot, ka šajā lietā reģionālās selektivitātes kritērijs nevar tikt piemērots, jo Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa un abiem nav kopīgas nodokļu sistēmas, apgalvo pakārtoti, ka atsauces punkts šajā lietā ir Gibraltāra teritorija, piemērojot šī atskaites punkta definēšanas metodi, kas noteikta iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru salu nodokļu režīmu 67. un 68. punktā.

58 Ceturtkārt, prasītājas apgalvo, ka, pat ja nodokļu reforma izrādītos reģionāli selektīva, to pamatotu reformas raksturs vai tās vispārējā sistēma.

59 Komisija apgalvo, ka atbilstošais jautājums šajā lietā ir nevis, vai Gibraltārs ir vai nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa, lai piemērotu valsts tiesības vai starptautiskās tiesības, bet vai tas ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa Kopienu tiesību piemērošanas nolūkiem, kas nosaka tās atbilstošo tiesisko kārtību. Kā uzskata Komisija, tas tā ir.

60 Tā arī apgalvo, ka ekonomiskai nošķirtībai starp Gibraltāru un Apvienoto Karalisti šajā lietā nav nozīmes. Šāda veida apsvērums nekad neesot ticis ņemts vērā lēmumos par valsts atbalstu, jo, pat ja ir patiesa ekonomiskā nošķirtība starp centrālo varu un autonomo reģionu, noteikumi par valsts reģionālo atbalstu piemērojami, pamatojoties vien uz atsevišķiem uzņēmumiem piešķirto priekšrocību sakarā ar to reģistrāciju vai to darbību kādas dalībvalsts daļā.

61 Komisija katrā ziņā apstrīd Gibraltāra ekonomisko un nodokļu neatkarību attiecībā pret Apvienoto Karalisti, uz ko atsaukušās prasītājas, un sniedz piemērus finanšu atbalstam, ko Apvienotā Karaliste piešķīrusi Gibraltāram.

62 Komisija arī apgalvo pretēji prasītāju tēzei, ka Apvienotās Karalistes centrālajām iestādēm ir būtiska loma Gibraltāra politiskās un ekonomiskās vides definēšanā tādēļ, ka Apvienotā Karaliste atbild par Kopienu tiesību piemērošanu Gibraltārā, un tādēļ, ka Gibraltāra monetārā stabilitāte ir pilnībā atkarīga no Apvienotās Karalistes (Gibraltāra naudas vienība nav nekas cits kā sterliņu mārciņa, tikai ar citu nosaukumu). Šādā pašā domu gaitā Komisijas apgalvo, ka jēdzienam "noteiktas iekšlietas", no kurām, kā uzskata

prasītājas, izriet aplikšana ar nodokļiem, esot niecīga nozīme Kopienu tiesību kontekstā: pirmkārt, 1969. gada konstitūcija paredz, ka centrālās iestādes (gubernatora personā) var iejaukties it īpaši, lai nodrošinātu starptautisko saistību izpildi Gibraltārā, un, otrkārt, atšķirībā no Apvienotās Karalistes Gibraltārs nepiedaloties Kopienu aktu pieņemšanā, kas ietekmē noteiktas tās iekšlietas un kas esot jāievieš tā teritorijā.

63 Attiecībā uz prasītāju argumentiem par to, ka Gibraltāram un Apvienotajai Karalistei nav kopīga nodokļu režīma, Komisija uzskata būtībā, ka no brīža, kad ir konstatēts, ka Gibraltārs ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa Kopienas valsts atbalsta noteikumu piemērošanas nolūkos, atbilstošais atskaites punkts nevar būt nekas cits kā vien Apvienotās Karalistes nodokļu režīms.

64 Komisija norāda, ka EKL 87. pantā ir izdarīta atsauce uz "valstu piešķirto" atbalstu, kas iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm. Tā apgalvo, ka noteicošais ir nevis jautājums, vai Apvienotā Karaliste un Gibraltārs pieder pie tās pašas nodokļu teritorijas, bet vai Gibraltārā piemērotais nodokļu režīms var būt dalībvalsts piešķirts atbalsts. Komisija uzskata, ka atbildei uz šo jautājumu ir jābūt apstiprinošai, ņemot vērā, ka Kopienas valsts atbalsta noteikumi pilnībā attiecas uz Gibraltāru, kā to atzīst pati Gibraltāra valdība. Dalībvalsts, kas piedāvā piešķirt valsts atbalstu Gibraltāra teritorijā, var būt tikai Apvienotā Karaliste, un jautājums par to, vai atbalsta shēma ir selektīva reģionālā ziņā, var tik novērtēts, tikai saistībā ar Apvienoto Karalisti kā dalībvalsti, kas ir atbildīga par Kopienu tiesību ievērošanu Gibraltārā.

65 Komisija arī apgalvo, ka kopējas (vai normālas) nodokļu sistēmas, kas piemērojama Gibraltārā, neesamība, ja netiek piemērots Gibraltāra nodokļu režīms, nenoliedz reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu. Šī kopējas nodokļu sistēmas neesamība ir Apvienotās Karalistes izdarītas izvēles rezultāts. Apvienotā Karaliste esot izvēlējusies izveidot īpašu konstitucionālo saikni ar Gibraltāru un esot pakļāvusi Gibraltāru ar savu

pievienošanās Kopienai aktu tiesiskajam regulējumam par valsts atbalstu. Apvienotā Karaliste esot arī saglabājusi pietiekamas pilnvaras Gibraltārā, lai nodrošinātu, ka Gibraltārs pieņem ar Līgumu saderīgu sabiedrību ienākuma nodokļa sistēmu. No tā izriet, ka atskaites punktam ir jābūt tikai Apvienotās Karalistes nodrošinātajam.

66 Komisija apstrīd turklāt administratīvi teritoriālās vienības nodokļu neatkarības pakāpes nozīmi valsts atbalsta jēdziena piemērošanas nolūkos. Tā uzskata, ka arī šis arguments ir pamatots uz postulāta pieņemšanu, ka Gibraltārs ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa. Ņemot vērā šo postulātu, apgalvojumam, ka valsts atbalsta noteikumu piemērošana ir atkarīga no attiecīgā reģiona autonomijas pakāpes, esot jābūt nepamatotam (izņemot nodokļu kompetenču simetrisko deleģēšanu, uz kuru norādīts apstrīdētā lēmuma 115. apsvērumā).

67 Savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarāmi no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, Komisija uzskata, ka Tiesa tajā piekrīt tās viedoklim, ka kritērijs, kas ļauj noteikt atskaites punktu reģionālās selektivitātes novērtēšanai, ir veidojums, kam ir pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas uzņēmumi, bet noraida tās tēzi, ka šis veidojums nevar būt nekas cits kā dalībvalsts.

68 Kā uzskata Komisija, jautājums ir par to, vai šajā lietā atskaites punkts varētu būt Gibraltārs, ir atkarīgs no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu noteiktajiem nosacījumiem, nevis no Gibraltāra konstitucionālā statusa atbilstoši valsts tiesībām.

69 Komisija apgalvo, ka prasība, ka reģionam "ir pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas attiecīgajā tā kompetencē esošajā teritorijā esošie uzņēmumi", kas norādīta iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 66. punktā, paredz ceturto priekšnosacījumu, kas ir atsevišķs priekšnosacījums no iepriekš minētā sprieduma 67. punktā uzskaitītajiem trīs nosacījumiem atbilstošā atskaites punkta noteikšanā.

70 Šis ceturtais nosacījums prasa, ka attiecīgajam reģionam ir tāda autonomija pār politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas tā teritorijā dibinātie uzņēmumi, kas ir salīdzināma ar dalībvalsts, kuras konstitūcijas neparedz reģionālo autonomiju, centrālās valdības īstenoto ietekmi. Komisija paskaidro, ka šīs prasības pamatā esošā loģika atbilstoši Līguma noteikumiem par valsts atbalstu ir tāda, ka, lai noteiktu, vai konkrēti uzņēmumi saņem priekšrocību, to situācija ir jāsalīdzina ar citu tajā pašā politiskajā un ekonomiskajā vidē darbojošos uzņēmumu situāciju.

71 Komisija uzskata, ka Gibraltāra valdībai nav pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas Gibraltārā dibinātie uzņēmumi, un ka tādējādi Gibraltāra teritorija nevar būt atskaites punkts. Tikko kā šis priekšnosacījums netiek izpildīts, ir lieki ņemt vērā iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu 67. punktā trīs uzskaitītos kritērijus.

72 Pakārtoti Komisija pārbauda iepriekš minētos trīs kritērijus un apgalvo, ka Gibraltārs neatbilst diviem no tiem, proti, kritērijam par Apvienotās Karalistes valdības tiesībām tieši iejaukties Gibraltāra valdības pieņemto nodokļu pasākumu jomā un kritērijam par

esošām subsīdijām, ar ko Gibraltāram kompensē finanšu sekas no tā nodokļu režīma. Tādējādi Gibraltāra teritorija neesot pienācīgais atskaites punkts.

73 Spānijas Karaliste uzsver, ka tās iestāšanās Komisijas secinājumu atbalstam neesot tieši vai netieši jāinterpretē kā atbalsta izpausme apstrīdētā lēmuma motīviem saistībā ar reģionālo selektivitāti. Tā uzskata, ka Gibraltāra gadījums ir jānošķir no lietām par Basku zemes un Navarras administratīvi teritoriālās vienības nodokļu režīmu sakarā ar to, ka šajās teritorijās nodokļi ir saskaņoti.

74 Tajā pašā laikā Spānijas Karaliste uzskata, ka nebūtu iespējams piemērot Gibraltāram nodokļu režīmu, kas pilnībā atšķirtos no Apvienotās Karalistes režīma, nenosakot ierobežojumus vai koordinējošus noteikumus, jo tas paredzētu, ka valsts atbalsta jomā Gibraltārs tiktu aplūkots kā atsevišķa dalībvalsts, ko Spānijas Karaliste uzskata par būtisku draudu šīs teritorijas starptautiskajam statusam.

75 Savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarāmi no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, Spānijas Karaliste apgalvo, ka ir jāpievieno ceturtais nosacījums Tiesas jau noteiktajiem trīs nosacījumiem iepriekš minētajā spriedumā, lai noteiktu, vai administratīvi teritoriālā vienība ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu šīs teritorijas pieņemtos nodokļu pasākumus. Saskaņā ar šo ceturto nosacījumu nodokļu pasākums nebūtu selektīvs, ja to ierobežotu virkne saskaņošanas kritēriju, kas ir analogi tiem, kurus piemēro saskaņā ar Kopienu tiesībām dalībvalsts, pie kuras pieder administratīvi teritoriālā vienība, pieņemtiem nodokļu pasākumiem un kuru mērķis ir aizsargāt personu brīvu pārvietošanos, kapitāla, preču un pakalpojumu brīvu kustību un izvairīties no iekšējā tirgus izkropļošanas.

B — *Pirmās instances tiesas vērtējums*

76 Ir jāatgādina, ka Kopienu tiesību noteikumi par dalībvalstu piešķirtiem atbalstiem ir piemērojami Gibraltārā (iepriekš šī sprieduma 15. punktā minētais spriedums lietā *Government of Gibraltar*/Komisija, 12. punkts). Tādējādi EKL 87. panta 1. punkts ir Pirmās instances tiesas analīzes sākumpunkts.

77 Šajā pantā ir aizliegts valsts atbalsts, "kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, selektīvs atbalsts (Tiesas 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-66/02 Itālija/Komisija, Krājums, I-10901. lpp., 94. punkts).

78 Attiecībā uz selektivitātes nosacījuma novērtējumu no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar EKL 87. panta 1. punktu ir noteikts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā rada priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" atšķirībā no pārējiem, kas, ņemot vērā šī režīma mērķi, faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā (Tiesas 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *Recueil*, I-8365. lpp., 41. punkts; 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-308/01 *GIL Insurance* u.c., *Recueil*, I-4777. lpp., 68. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-172/03 *Heiser*, Krājums, I-1627. lpp., 40. punkts).

79 Šādi ir jāanalizē arī pasākums, kuru ievieš nevis valsts likumdevējs, bet administratīvi teritoriālās vienības iestāde, jo teritoriālās pašvaldības, nevis centrālās pārvaldes iestādes veikts pasākums var veidot valsts atbalstu, ja ir izpildīti EKL 87. panta 1. punktā minētie nosacījumi (Tiesas 1987. gada 14. oktobra spriedums lietā 248/84 Vācija/Komisija, *Recueil*, 4013. lpp., 17. punkts).

80 No iepriekš minētā izriet, ka, lai novērtētu attiecīgā pasākuma selektivitāti, ir jāpārbauda, vai attiecīgās tiesiskās iekārtas ietvaros šis pasākums ir priekšrocība dažiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kuri ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā. Nodokļu pasākumu gadījumā atskaites punktam ir lielāka nozīme, jo pat īpašas priekšrocības esamību var konstatēt tikai tad, ja to salīdzina ar tā saucamajiem "normālajiem" nodokļiem. Normāla nodokļa likme ir likme, kas ir spēkā ģeogrāfiskajā apgabalā, kurš tiek izmantots par atskaites punktu (iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētais spriedums lietā par Azoru nodokļu režīmu, 56. punkts).

81 Šajā lietā ir jāpārbauda, vai Apvienotās Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu nodokļu reformas reģionālo selektivitāti. Negatīva atbilde uz šo jautājumu noteikti nozīmētu, ka Gibraltāra teritorija ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu nodokļu reformu un padarītu par nevajadzīgiem secinājumus par šīs reformas reģionālo selektivitāti.

82 It īpaši no apstrīdētā lēmuma 104. un 125. apsvēruma izriet, ka Komisija pamatojas uz diviem faktoriem, lai secinātu, ka Apvienotās Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaites punkts nodokļu reformas reģionālās selektivitātes novērtēšanā: pirmkārt, tā uzskatīja būtībā, ka atskaites punkts nevar būt nekas cits kā vien attiecīgās dalībvalsts teritorija Līguma un it īpaši valsts atbalsta noteikumu vispārējās sistēmas dēļ un ka administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpe attiecībā pret centrālo valdību nebija noteicošā atskaites punkta noteikšanā; otrkārt, tā pamatoja savu secinājumu ar Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides, kurā uzņēmumi darbojas Gibraltārā, noteikšanā.

1. Par administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpes attiecībā pret attiecīgās dalībvalsts centrālo valdību būtiskumu atbilstošā atskaites punkta noteikšanā

83 Attiecībā uz pirmo faktoru, ar kuru Komisijas pamatoja savu secinājumu par Apvienotās Karalistes noteikšanu par atbilstošo atskaites punktu šajā lietā (skat. šī sprieduma 82. punktu), ir jākonstatē, kā arī Komisija to atzina savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarāmi no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, ka Tiesa noraidīja tās analīzi šī sprieduma 57. un 58. punktā šādi:

"57 Atskaites punktam nav obligāti jāpārklājas ar attiecīgās dalībvalsts robežām, tādējādi tas, ka ar pasākumu tiek piešķirta priekšrocība tikai kādai valsts teritorijas daļai, pats par sevi nav vienīgais selektivitātes kritērijs EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

58 Nevar noliegt, ka administratīvi teritoriālās vienības iestādei ir tiesisks un faktisks statuss, kas to padara pietiekami autonomu salīdzinājumā ar dalībvalsts centrālo valdību, lai šai iestādei, pieņemot lēmumus, un nevis centrālajai valdībai būtu noteicoša loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi. Tāpat tieši teritorija, kurā administratīvi teritoriālās vienības iestāde, pasākuma autore, īsteno savu kompetenci, nevis valsts teritorija kopumā ir atbilstošais atskaites punkts, lai noskaidrotu, vai šādas iestādes veikts pasākums rada priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem atšķirībā no pārējiem, kas faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā, ņemot vērā attiecīgā pasākuma vai tiesiskā režīma mērķi."

84 Tādējādi pietiek tikai pārbaudīt otrā faktora pamatotību Komisijas secinājuma par Apvienotās Karalistes noteikšanu par atskaites punktu atbalstam, proti, Apvienotās

Karalistes iestāžu lomu, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi Gibraltārā (skat. šī sprieduma 82. punktu).

2. Par Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides veidošanā Gibraltārā kā atskaites punkta noteikšanas kritēriju šajā lietā

a) Spriedums pa Azoru nodokļu režīmu

85 Iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu (65. punkts) Tiesa attiecībā uz situāciju, kurā reģionālā vai vietējā iestāde, īstenojot pilnvaras, kas ir pietiekami neatkarīgas no centrālās varas, nosaka nodokļa likmi, kura ir mazāka par valsts likmi un kura ir piemērojama tikai tiem uzņēmumiem, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā, tostarp konstatēja šādi:

"66 Šajā [..] situācijā atbilstošie juridiskie atskaites ietvari, lai novērtētu nodokļu pasākuma selektivitāti, var būt tikai attiecīgā ģeogrāfiskā zona, ja administratīvi teritoriālās vienības iestādei it īpaši tās statusa un pilnvaru dēļ ir noteicoša loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā.

67 Lai šādos apstākļos pieņemtu lēmumu varētu uzskatīt par izdotu, īstenojot pietiekami neatkarīgas pilnvaras, vispirms, kā savu secinājumu 54. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, šo lēmumu ir jābūt pieņēmušai reģionālai vai vietējai iestādei, kurai konstitucionālā līmenī ir piešķirts no centrālās valdības statusa nošķirts politiskais un administratīvais statuss. Vēl tam ir jābūt pieņemtam tā, ka centrālā valdība tiešā veidā nevar ietekmēt tā saturu. Visbeidzot, reģionā esošajiem uzņēmumiem piemērojamās valsts nodokļa likmes samazinājuma sekas nedrīkst tikt kompensētas ar citu reģionu vai centrālās valdības palīdzību vai subsīdijām.

68 No iepriekš minētā izriet, ka politiska un nodokļu autonomija no centrālās valdības, kas ir pietiekama attiecībā uz Kopienu tiesību normu par valsts atbalstu piemērošanu, paredz, kā to apgalvo arī Apvienotās Karalistes valdība, ka administratīvi teritoriālās vienības iestāde ir kompetenta pieņemt tās kompetencē esošajā teritorijā nodokļu likmes samazināšanas pasākumus neatkarīgi no jebkādiem ar centrālās valsts rīcību saistītiem apsvērumiem, bet arī ka tā turklāt uzņemas šāda pasākuma politiskās un finansiālās sekas."

86 Šajā lietā tādējādi ir jāpārbauda, vai nodokļu reforma atbilst trīs nosacījumiem, kas noteikti iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu 67. punktā. Tādējādi ir jāpārbauda, pirmkārt, vai nodokļu reformu izstrādāja reģionāla vai vietēja iestāde, kurai konstitucionālā līmenī ir piešķirts no Apvienotās Karalistes centrālās valdības statusa nošķirts politiskais un administratīvais statuss, otrkārt, vai nodokļu reforma tika veikta tā, ka Apvienotās Karalistes centrālā valdība tiešā veidā nevar ietekmēt tās saturu, un, treškārt, vai nodokļu reformas ieviešanas finansiālās sekas Gibraltāram netiek kompensētas ar Apvienotās Karalistes citu reģionu vai centrālās valdības sniegto atbalstu vai subsīdijām.

87 Komisijas tēze, ka iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 66. punktā ir ceturtais, iepriekšējais un no 67. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem atsevišķs nosacījums, proti, nosacījums, ka administratīvi teritoriālās vienības iestādei ir noteicoša loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā, nav pieņemama. Šai tēzei nav pamatojuma ne iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu, ne ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] secinājumos šajā spriedumā (Krājums, I-7119. lpp., 54. un 55. punkts).

88 Tāpat Pirmās instances tiesa nevar pieņemt Spānijas Karalistes norādīto tēzi par ceturtā nosacījuma esamību papildus Tiesas noteiktajiem trīs nosacījumiem iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu par to, ka nodokļu pasākumu, par ko ir strīds, ierobežo saskaņošanas kritēriji, kurus Kopienu tiesības nosaka dalībvalsts, pie kuras pieder attiecīgā administratīvi teritoriālās vienības iestāde, pieņemtiem nodokļu pasākumiem. Papildus tās nenoteiktajam raksturam attiecībā uz norādīto saskaņošanas kritēriju noteikšanu un saturu šai tēzei nav pamatojuma iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu, un tā tādējādi ir arī jānoraida.

b) Par spriedumā par Azoru nodokļu režīmu noteiktā pirmā un otrā nosacījuma piemērošanu

89 Attiecībā uz iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu pirmo nosacījumu pietiek tikai konstatēt, kā to atzīst lietas pamatdalībnieki, ka Gibraltāra kompetentajām iestādēm, kas ir izstrādājušas nodokļu reformu, konstitucionālā ziņā ir no Apvienotās Karalistes centrālās valdības atsevišķs politiskais un administratīvais statuss un ka tādējādi šis pirmais nosacījums ir izpildīts.

90 Attiecībā uz otro sprieduma lietā par Azoru nodokļu režīmu nosacījumu ir jāpārbauda šajā lietā, vai nodokļu režīms tika izstrādāts bez iespējām Apvienotās Karalistes centrālajai valdībai tieši iejaukties tā saturā.

91 Komisija apgalvo, ka šajā lietā šis nosacījums nav izpildīts, jo saskaņā ar 1969. gada konstitūcijas 33. un 34. pantu Apvienotajai Karalistei ir tiesības iejaukties tieši ar gubernatora starpniecību attiecībā uz jautājumiem, kas saistīti ar "finansiālo un ekonomisko stabilitāti", kurā, tā norāda, ir jāietver nodokļu jautājumi.

92 Attiecībā uz prasītāju apgalvojumu, ka Apvienotās Karalistes atlikusī kompetence izdot likumus Gibraltārā nekad nav īstenota nodokļu jautājumā, Komisija iebilst, ka otrais nosacījums iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu rada jautājumu, vai dalībvalsts centrālajām iestādēm ir iespēja iejaukties un nevis vai tās to mēdz darīt.

93 Ir jānorāda, pirmkārt, kā arī tas izriet no šīs lietas materiāliem un iepriekš šī sprieduma 15. punktā minētā sprieduma lietā *Government of Gibraltar*/Komisija (53. punkts), ka sabiedrību aplikšana ar nodokļiem ietilpst noteiktu iekšlietu kategorijā. Netiek apstrīdēts, ka izpildkompetence šajās lietās ir Gibraltāra Ministru padomei. Tai ir kompetence izstrādāt un iesniegt Gibraltāra likumdošanas varai pieņemšanai Gibraltāra teritorijā piemērojamos nodokļu pasākumus.

94 Ir jānorāda, otrkārt, ka saskaņā ar 1969. gada konstitūcijas 32. pantu un ar noteiktām atrunām Gibraltāra likumdevējam ir kompetence pieņemt likumus "par Gibraltāra mieru, sabiedrisko kārtību un labu pārvaldību". Netiek apstrīdēts, ka šī kompetence ietver nodokļu pasākumu pieņemšanu. Saskaņā ar 1969. gada konstitūcijas 33. panta 1. punktu likumdošanas pilnvaras tiek īstenotas principā ar *House of Assembly* pieņemtajiem likumiem ar karalienes piekrišanu vai ar gubernatora piekrišanu

karalienes vārdā. Netiek apstrīdēts, ka *House of Assembly* locekļus demokrātiski ievēl un tie pārstāv tikai Gibraltāra iedzīvotājus. 33. panta 2. punkts 1969. gada konstitūcijā paredz iespēju gubernatoram nedot piekrišanu šiem likumprojektiem vai atstāt atsevišķus likumprojektus karalienes piekrišanai. Turklāt 1969. gada konstitūcijas 34. panta 2. punktā ir paredzēta iespēja gubernatoram attiecībā uz noteiktiem iekšlietu jautājumiem un Gibraltāra finansiālās un ekonomiskās stabilitātes saglabāšanai ar zināmiem nosacījumiem iesniegt likumprojektus *House of Assembly* un ar zināmiem nosacījumiem pieņemt šos projektus, dodot piekrišanu.

95 Treškārt, no lietas materiāliem izriet, ka Apvienotā Karaliste saglabā pēdējās instances atlikušo kompetenci izdot likumus Gibraltārā, tomēr šī kompetence ir tikusi izmantota tikai ārkārtas gadījumos un nekad nodokļu jautājumā. Neviens Apvienotās Karalistes likums netiek piemērots vai nekad nav ticis piemērots Gibraltārā.

96 Visbeidzot, Komisija neapstrīd, ka šajā lietā Gibraltāra iestādes pieņēma nodokļu reformu bez Apvienotās Karalistes iestāžu iejaukšanās.

97 Ir jāuzskata, ka ar 1969. gada konstitūcijas 33. un 34. pantu gubernatoram piešķirtās pilnvaras, kas turklāt nekad nav izmantotas nodokļu jautājumā, nepierāda Apvienotās Karalistes "centrālās valdības" "tiešo" ietekmi uz nodokļu reformas saturu iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu otrā nosacījuma izpratnē. Neņemot vērā faktu, ka to ieceļ karaliene — rīkojoties kā Gibraltāra karaliene (1969. gada konstitūcijas 18. pants) — no lietas materiāliem neizriet, ka Gibraltāra gubernatoru var pielīdzināt Apvienotās Karalistes centrālajai valdībai un ka tā spēja iejaukties Gibraltāra likumdošanas procesā varētu tikt klasificēta kā Apvienotās

Karalistes "centrālās valdības tieša ietekme" iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 67. punkta izpratnē.

98 Turklāt ir jāuzskata, ka atlikusī kompetence, ko saglabā Apvienotā Karaliste, pieņemt likumus Gibraltārā un dažādās gubernatoram piešķirtās pilnvaras piedalīties likumdošanas procesā saskaņā ar 1969. gada konstitūciju ir jāinterpretē saskaņā ar Gibraltāra kā kolonijas un "teritorijas, kam nav savas pārvaldes" statusu, ņemot vērā Apvienoto Nāciju Organizācijas Statūtu XI nodaļas 73. pantu, par kuras ārlietām Apvienotā Karaliste atbild kā "pārvaldes vara" šī noteikuma mērķiem. Apvienotās Karalistes pienākumi kā pārvaldes varai attiecībā uz Gibraltāru ir izskaidroti iepriekš minētajā 73. pantā, kura atbilstošā daļa nosaka:

"Apvienoto Nāciju Organizācijas dalībvalstis, kuras ir atbildīgas vai uzņemas atbildību par to teritoriju pārvaldi, kuru tautas vēl nav sasniegušas pilnīgu pašpārvaldi, atzīst principu, ka šajās teritorijās dzīvojošo intereses ir primāras, un kā svētu pienākumu uzņemas saistības maksimāli veicināt šo teritoriju iedzīvotāju labklājību starptautiskās miera un drošības sistēmas ietvaros, kas noteikta šajos Statūtos ar šādu mērķi:

a) ievērojot nepieciešamo cieņu pret minēto tautu kultūru, viņu politisko, ekonomisko un sociālo progresu, nodrošināt progresu izglītības jomā, taisnīgu attieksmi pret viņiem un aizsardzību pret ļaunprātīgu izmantošanu;

b) attīstīt pašpārvaldi, attiecīgi ievērojot šo tautu politiskos centienus, palīdzēt tām brīvu politisku institūciju progresīvā attīstībā atbilstoši katras teritorijas un tās tautu specifiskajiem apstākļiem un to dažādajām attīstības pakāpēm;

[..].”

99 Saskaņā ar iepriekš minēto Apvienotās Karalistes atlikusī kompetence pieņemt likumus Gibraltārā un dažādās gubernatoram piešķirtās pilnvaras ir jāinterpretē kā līdzeklis, kas ļauj Apvienotajai Karalistei uzņemties tās pienākumus attiecībā pret Gibraltāra iedzīvotājiem un veikt savus starptautisko tiesību pienākumus, nevis kā tiešas ietekmes uz Gibraltāra iestāžu pieņemtā nodokļu pasākuma saturu piešķiršana, it īpaši tādēļ, ka šī kompetence nekad nav tikusi izmantota nodokļu jautājumā.

100 Tādējādi ir jāuzskata, ka iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu otrais nosacījums šajā lietā ir izpildīts.

c) Par sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešā nosacījuma piemērošanu

101 Attiecībā uz iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešo nosacījumu šajā lietā ir jāpārbauda, vai nodokļu reformas ieviešanas iespējamās finansiālās sekas Gibraltāram netiek kompensētas ar Apvienotās Karalistes citu reģionu vai centrālās valdības palīdzību vai subsīdijām.

102 Komisija apgalvo, ka šis nosacījums paredz, ka neviens atbalsts pat potenciāli nav pieejams administratīvi teritoriālās vienības iestādei, lai kompensētu šīs iestādes nodokļu jomā pieņemto lēmumus sekas. Tādēļ tā apstrīd, ka šis nosacījums prasa, lai būtu saikne starp jebkuru nodokļu samazinājuma reģionālo pasākumu, no vienas puses, un jebkuru centrālās valdības vai cita reģiona subsīdiju, no otras puses. Kā uzskata

Komisija, šāda interpretācija nesaskan ar apgalvoto ceturto nosacījumu, ka autonomā reģiona iestādei ir jābūt noteicošai lomai, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā. Lai novērtētu, vai šis nosacījums ir izpildīts, esot jāņem vērā visi centrālās valdības sniegtā finansējuma avoti, ņemot vērā, ka nauda ir iztērējama un ka maksājums, kas atbrīvo Gibraltāru no vieniem publiskiem izdevumiem, ļauj tam veltīt vairāk naudas citam projektam vai samazināt nodokļus, ņemot vērā apgalvoto finansiālo atbalstu, ko Apvienotā Karaliste ir piešķīrusi Gibraltāram.

103 Šajā sakarā Komisija norāda it īpaši uz to, ka Apvienotā Karaliste finansē Gibraltāra sociālā nodrošinājuma fondu, lai fonds varētu izmaksāt vecuma pensijas Spānijas pilsoņiem, kuri šobrīd dzīvo Spānijā un kuri strādāja Gibraltārā, pirms Spānijas iestādes nolēma slēgt robežu starp Spāniju un Gibraltāru 1969. gadā. Tā turklāt norāda uz Apvienotās Karalistes piešķirto attīstības atbalstu Gibraltāram vairākos gadījumos kopš Apvienotās Karalistes pievienošanās Kopienai; Apvienotās Karalistes finansējums kapitāla riska nodrošināšanai maziem un vidējiem uzņēmumiem (MVU), kas dibināti Apvienotajā Karalistē un Gibraltārā, un Apvienotās Karalistes Aizsardzības ministrijas subsīdijām Gibraltāra lidostas izmantošanai.

104 Šī argumentācija nevar tikt atbalstīta.

105 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka tēze par ceturtā nosacījuma esamību, kas ir iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 66. punktā, ir nepamatota (skat. šī sprieduma 87. punktu). Tādējādi Komisija kļūdaini pamatojās uz to savas argumentācijas atbalstam.

106 Turklāt ir jānorāda, ka tas, ka Tiesa izmantoja darbības vārdu "kompensēt" 67. punktā iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu, paredz, ka pastāv cēloņsakarība starp administratīvi teritoriālās vienības iestādes pieņemto apstrīdēto nodokļu pasākumu un finansiālo atbalstu no attiecīgās dalībvalsts citiem reģioniem vai centrālās valdības. Komisijas piedāvātā interpretācija padarītu iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešo nosacījumu par nedzīvu burtu, jo būtu ļoti grūti iedomāties autonoma reģiona iestādi, kas nesaņemtu finansiālu atbalstu jebkādā formā no centrālās valdības.

107 Ir jāuzskata, ka Komisijas norādītais Apvienotās Karalistes atbalsts Gibraltāram ir saistīts ar īpašiem apstākļiem un tam nav cēloņsakarības ar nodokļu reformu.

108 Pirmkārt, kā arī izriet no lietas materiāliem, Apvienotās Karalistes finansējums kopš 1985. gada Gibraltāra sociālā nodrošinājuma fondam attiecas uz Spānijas iedzīvotāju vecuma pensijām, kas ir strādājuši Gibraltārā, pirms Spānijas iestādes slēdza robežu starp Spāniju un Gibraltāru laikposmā no 1969. gada līdz 1985. gadam.

109 Otrkārt, kā izriet no dokumenta, uz kuru Komisija norādījusi sava apgalvojuma pamatojumam, attīstības atbalsts, ko Apvienotā Karaliste piešķīrusi Gibraltāram, attiecas uz laikposmu no 1978. līdz 1986. gadam un tā mērķis bija Gibraltāra infrastruktūras attīstība, izglītības projekti un mājokļa projekti.

110 Treškārt, kā izriet no Komisijas 2003. gada 4. februāra Lēmuma par mazo un vidējo uzņēmumu [MVU] riska kapitāla un aizdevumu fondu (atbalsts Nr. 620/2002, OV

C 110, 14. lpp.), Apvienotās Karalistes finansējums kapitāla riska nodrošināšanai MVU, kas dibināti Apvienotajā Karalistē un Gibraltārā, ko Apvienotā Karaliste paziņojusi 2002. gada 11. septembrī, ir labvēlīgs iepriekš minētajiem MVU un attiecīgajiem ieguldītājiem.

111 Visbeidzot, attiecībā uz subsīdiju Gibraltāra lidostas izmantošanai prasītājas tiesas sēdē apgalvoja, ko Komisija neapstrīdēja, ka šo lidostu uzbūvēja Apvienotās Karalistes armija Otrā Pasaules kara laikā un tā vienmēr ir bijusi Apvienotās Karalistes militārā lidosta, kas nodota arī civillietotāju rīcībā.

112 Ņemot vērā iepriekš minēto un neesot Komisijas pierādījumiem par pretējo, ir jākonstatē, ka neviens no iepriekš minētajiem finansējumiem nav iespējamo seku finansēšanai, ko nodokļu reforma ietvertu Gibraltāram, iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešā nosacījuma izpratnē.

113 Tādējādi, neesot faktoram, kas varētu radīt šaubas par prasītāju apgalvojumiem, ka Gibraltārs nesaņem Apvienotās Karalistes finansiālu atbalstu, ar ko kompensē nodokļu reformas finansiālās sekas, ir jāuzskata, ka iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešais nosacījums šajā lietā ir izpildīts.

114 Ņemot vērā, ka iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trīs nosacījumi ir izpildīti, ir jāsecina, ka Apvienotās Karalistes loma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas Gibraltārā esošie uzņēmumi, neļauj uzskatīt, ka Apvienotās Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaites punkts šajā lietā.

Tādējādi otrais faktors, kas pamato Komisijas secinājumu par Apvienotās Karalistes teritorijas definēšanu par atskaites punktu (skat. šī sprieduma 84. punktu), arī ir nepamatots.

115 Šajos apstākļos ir jāsecina, ka atskaites punkts atbilst tikai Gibraltāra teritorijas ģeogrāfiskajām robežām, nav vajadzības pārbaudīt prasītāju argumentus par Gibraltāra piederību Apvienotajai Karalistei un par vienotas Gibraltāra un Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas neesamību. Šī atskaites punkta noteikšana paredz, ka nevar tikt salīdzināts Gibraltārā piemērotais nodokļu režīms ar režīmu, ko piemēro Apvienotajā Karalistē reģistrētiem uzņēmumiem, lai konstatētu selektīvas priekšrocības esamību par labu pirmajiem.

116 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Komisijas secinājums apstrīdētajā lēmumā par nodokļu reformas reģionālo selektivitāti ir kļūdains tiesību piemērošanas un vērtējuma ziņā.

117 Tādējādi pirmais pamats ir jāpieņem.

II — *Par otro pamatu — kļūdām tiesību piemērošanā un vērtējumā saistībā ar materiālās selektivitātes kritērija piemērošanu*

A — *Lietas dalībnieku argumenti*

118 Prasītājas apstrīd Komisijas prasījumu tiesiskumu apstrīdētajā lēmumā attiecībā uz ar reformu ieviestās nodokļu sistēmas materiālās selektivitātes trīs aspektiem, proti: pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābūt peļņai, pirms tai ir jāmaksā algu nodoklis un *BPOT,* jo šī prasība rada priekšrocības sabiedrībām, kam nav peļņas (apstrīdētā lēmuma 128.–133. apsvērums); otrkārt, 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT* (apstrīdētā lēmuma 134.–141. apsvērums), un, treškārt, algu nodokļa un *BPOT* raksturs (apstrīdētā lēmuma 142.–144. un 150. apsvērums).

119 Gibraltāra valdība uzskata, ka iepriekš minētie strīdīgie trīs aspekti Gibraltārā tiek vispārēji piemēroti un nerada priekšrocību ne konkrētiem uzņēmumiem, ne īpašu preču ražošanai. Kā uzskata Gibraltāra valdība, reforma ir atsevišķs nodokļu režīms, kas balstīts uz nodarbinātības un īpašuma izmantošanas kritērijiem, un tā nav atkāpe no jebkāda uz peļņu balstīta nodokļu režīma. Komisija neesot noteikusi atskaites punktu, attiecībā pret kuru reforma piešķir selektīvu priekšrocību. Tā esot sajaukusi un pārpratusi abus reformas elementus, proti, algu nodokli un *BPOT,* no vienas puses, un 15 % maksimālo apmēru, no otras puses, aplūkojot vienu faktoru, it kā tas būtu vispārējs likums, un otru kā izņēmumu no šī vispārējā likuma un *vice versa* un neaplūkojot tos kā divus vienādas nozīmes faktorus Gibraltāra ierosinātā nodokļu mehānisma funkcionēšanai. Šādā pašā sakarā Apvienotā Karaliste apgalvo, ka saskaņā ar reformu ieviesto nodokļu sistēmu darījums, par kuru jāmaksā nodoklis, ir darbinieka nodarbināšana par algu vai nekustamā īpašuma izmantošana ar peļņu.

120 Attiecībā uz nosacījumu, ka vispirms ir jābūt peļņai, pirms ir jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, prasītājas apstrīd tā selektīvo raksturu materiālā ziņā, apgalvojot, ka sabiedrības, kurām nav peļņas, neesot atbrīvotas no jebkādas nodokļu nastas, kas uz tām attiecas parasti. Peļņas prasība neesot atbrīvojums vai atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, un tādējādi nevarot tikt uzskatīta par selektīvu.

121 Prasītājas turklāt pārmet Komisijai, ka tā nav noteikusi attiecīgā nodokļu pasākuma saņēmējus saskaņā ar EKL 87. panta 1. punktu. Šajā lietā sabiedrības, kas gūst priekšrocības no nosacījuma par peļņas gūšanu, proti, tās, kurām nav peļņas noteiktā gadā, varot tikt noteiktas, tikai izmantojot pagaidu apstākļus, ar kuriem tās saskaras, vai to pašreizējo sniegumu, kas rada mainīgu sabiedrību grupu, kura var būtiski mainīties no viena gada uz citu gadu. Judikatūra prasot, ka pietiekami definējamai un paredzamai uzņēmumu grupai ir jārada priekšrocības ar vispārēju nodokļu aplikšanas pasākumu, tādu kā peļņas prasība, lai pasākums ietilptu EKL 87. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

122 Prasītājas pakārtoti apgalvo, ka nosacījums par peļņas gūšanu esot pamatots ar nodokļu reformas raksturu un vispārējo sistēmu un to nevar klasificēt kā valsts atbalstu. Konkrētāk, nodokļu reforma esot pamatota uz principu, ka nodoklis ir jāmaksā par peļņu, nevis no sabiedrības pamatkapitāla. Sabiedrību, kam nav peļņas, aplikšana ar nodokli radītu to pamatkapitāla aplikšanu ar nodokli pretēji nodokļu reformas pamatprincipam.

123 Attiecībā uz peļņas 15 % maksimālo apmēru, kas tiek piemērots aplikšanai ar algu nodokli un *BPOT*, prasītājas apgalvo, ka tas nav selektīvs, jo nerada priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai. Šo maksimālo apmēru vispārēji piemēro visiem Gibraltāra uzņēmumiem. Šajā sakarā arī būtu neiespējami iepriekš paredzēt, vai atsevišķi uzņēmumi gūst priekšrocības no šī maksimālā apmēra

un, apstiprinošā gadījumā, kādas. Šis maksimālais apmērs ietilpstot kopējā aplikšanas ar nodokli shēmā tāpat kā darbinieku nodarbināšana un uzņēmējdarbības telpu izmantošanu un neesot atkāpe no šī režīma.

124 Pakārtoti prasītājas apgalvo, ka maksimālais peļņas 15 % apmērs esot pamatots ar sistēmas raksturu un vispārējo struktūru. Tās uzskata, ka šis maksimālais apmērs esot sistēmas regresivitātes faktors, kas ieviests ar nodokļu reformu, un apgalvo, ka Komisijai nebūtu jākvalificē nodokļa atbrīvojums, kas nosedz nodokļa summu, kura pārsniedz šo maksimālo apmēru, kā valsts atbalsts. Gibraltāra valdība pamato arī maksimālā apmēra ieviešanu ar nepieciešamību izvairīties no sabiedrību aplikšanas ar pārmērīgi lielu nodokli, kas varētu radīt atlaišanu un nestabilitāti tirgus ciklisku svārstību vai depresijas laikā.

125 Attiecībā, visbeidzot, uz algu nodokli un *BPOT* prasītājas apgalvo, ka Komisija, kritizējot Gibraltāra valdības zemo nodokļu izvēli, proti, darbinieku un zemes izmantošanu, patiesībā apstrīd Gibraltāra valdības izveidotā vispārējā nodokļu režīma pašu raksturu, tādējādi pārkāpjot dalībvalstu privilēģijas saistībā ar nodokļu politikas noteikšanu, kā tām tīk. Fakts, ka sabiedrības, kurām nav algotu darbinieku un kas neizmanto uzņēmējdarbības telpas Gibraltārā, netiek apliktas ar nodokli, neesot atkāpe no "normāla" nodokļa; šī situācija vienkārši izriet no Gibraltāra vispārējā nodokļu režīma būtības.

126 Kā uzskata prasītājas, no apstrīdētā lēmuma izriet, kā uzskata Komisija, ka vienīgā sabiedrību aplikšanas ar nodokli metode, ko varētu pienācīgi uzskatīt par vispārēju, esot sistēma, kas balstīta uz sabiedrību peļņas aplikšanu ar nodokli. Komisija šķietami vēlas noteikt "normālu" aplikšanas ar nodokli režīmu no Kopienu viedokļa, proti, režīmu, kas balstīts uz peļņas aplikšanu ar nodokli, lai secinātu, ka jebkāda atkāpšanās no tā varētu

tikt uzskatīta par valsts atbalstu. Šī Komisijas pieeja padarītu dalībvalstu pilnvaras nodokļu jomā par iedomām, un tā esot gan kļūda tiesību piemērošanā, gan arī nepietiekami pamatota.

127 Pakārtoti prasītājas norāda, ka darba spēkā izmantošana un uzņēmējdarbības telpu izmantošana kā pamats aplikšanai ar nodokli ir pamatots ar nodokļu sistēmas, ko Gibraltāra valdība grasās ieviest, raksturu un vispārējo struktūru. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste uzsver nepieciešamību Gibraltāram izveidot nodokļu administrācijai ar ierobežotu personālu vienkārši un viegli iekasējamu nodokli, kamēr Gibraltāra valdība norāda uz Gibraltāra ekonomikas īpašām īpatnībām, proti, ierobežots darbaspēks, būtiska atkarība attiecībā uz darbiniekiem, kas katru dienu iebrauc no Spānijas, un ierobežotā teritorija.

128 Komisija apgalvo vispirms, ka materiālās selektivitātes kritērija, iespējams, plašā piemērošana, kāda tā ir noteikta apstrīdētajā lēmumā, ir pamatota saskaņā ar judikatūru, no kuras izrietot, ka pasākumiem, kas brīvi pieejami visiem konkrētas teritorijas tirgus dalībniekiem, ir tomēr selektīvs raksturs, faktiski radot priekšrocību atsevišķiem operatoriem vai īpašai šo operatoru kategorijai. Komisija apstrīd arī, ņemot vērā judikatūru, apgalvoto nepieciešamību precīzi un paredzami noteikt nodokļu reformas saņēmējus.

129 Attiecībā uz peļņas gūšanas nosacījuma un peļņas 15 % maksimālā apmēra selektīvo raksturu Komisija apstrīd prasītāju argumentu, ka tā esot piešķīrusi vienam nodokļu reformas elementam liekāku nozīmi nekā otram. Tā, tieši pretēji, uzskata, ka šī reforma izveido hibrīdu sistēmu tādējādi, ka sabiedrības gūtā peļņa esot galvenais faktors tā piemērošanā, kas esot, kā šķiet, algu nodoklis un *BPOT*.

130 Komisija norāda, ka katra šīs sistēmas elementa mērķis ir konkrētiem uzņēmumiem atcelt aplikšanu ar nodokli, kas parasti rodas no otra elementa. Konkrētāk, sabiedrība varot būt ar ļoti lielu peļņu, bet, ja tās forma ir tā, ko šobrīd apzīmē ar "atbrīvota sabiedrība", tai neesot nepieciešamības ne pēc telpām, ne darbiniekiem un tādējādi tā būtu gandrīz neaplikta ar nodokļiem. Pretēji sabiedrībai varot būt darbinieki un tā varot izmantot telpas, bet, ja tai nav peļņas, nodokļu reforma arī to atbrīvo no nodokļiem.

131 Nodokļu reformas hibrīdais raksturs padara tās raksturu un vispārējo struktūru par nesaskatāmu. Kamēr, kā uzskata prasītājas, darbinieki un zeme esot divi ražošanas faktori, kuru Gibraltārā trūkst, tas vedina secināt, ka šie ierobežotie resursi ir jāapliek ar nodokli bez atbrīvojumiem vai robežvērtībām, lai tādējādi nodrošinātu, ka tie ir piešķirti visefektīvākajai to izmantošanai. Saskaņā ar šo apgalvoto nodokļu reformas loģiku nosacījums par peļņas gūšanu pirms aplikšanas ar jebkuru nodokli un nosacījums par peļņas 15 % maksimālo apmēru neesot saprotami un tādēļ šo divu nodokļu reformas aspektu selektīvais raksturs nevarot tikt pamatots ar šīs reformas raksturu un vispārējo struktūru.

132 Komisija apstrīd arī to, ka peļņas 15 % maksimālais apmērs var tikt pamatots kā tehnisks pielāgojums, kurš paredzēts, lai nodrošinātu, ka algu nodoklim un *BPOT* ir regresīvs raksturs.

133 Komisija turklāt apstrīd gan apgalvoto nepieciešamību, ka nodoklis tiek maksāts no peļņas, nevis no sabiedrības kapitāla, kā arī apgalvoto nepieciešamību, ka nodokļu līmenim nebūtu jāpārsniedz nodokļu maksātāja piekrišanu (spēju) maksāt.

134 Attiecībā uz pirmo no šiem pamatojumiem Komisija pauž savu nespēju saprast iemeslu, kura dēļ Gibraltāra valdība izvēlējas risinājumu ar algu nodokli un *BPOT*, kam piemēro 15 % maksimālo apmēru. Šie nodokļi pēc savas dabas ir grūti gūstami, un to spēja papildināt no Gibraltāra uzņēmumiem saņemtos nodokļu ienākumus esot turklāt ierobežota ar 15 % noteikumu.

135 Attiecībā uz otro no šiem pamatojumiem Komisija apgalvo, ka ierobežojumi, kuri noteikti ienākumu no nodokļiem paaugstināšanai, kas ir sakarā ar ierobežojumiem nodokļu maksātāju piekrišanai maksāt nodokli, tiekot samazināti, modulējot aplikšanas līmeni. Ja GBP 3000 gadā par darbinieku tiek uzskatīts par pienācīgu līmeni nodoklim par retiem resursiem, kas Gibraltārā ir darbinieki, nekas paziņojumā par nodokļu reformu neizskaidro, kādēļ darba devējam, kurš izmanto darbiniekus neefektīvi, būtu jāsaņem priekšrocība, atbrīvojot no algu nodokļa apmaiņā pret 15 % peļņas nodokli.

136 Attiecībā uz algu nodokļa un *BPOT* raksturīgo selektīvo raksturu Komisija norāda, ka arguments, ka tā cenšoties apstrīdēt nodokļu režīma, ko Gibraltāra valdība vēlas ieviest, pašu būtību, tikai rada pamatjautājumu šajā lietā, kas ir, vai nodokļu reforma ir tiešām vispārējs nodokļu režīms. Tā atgādina, ka saskaņā ar apstrīdēto lēmumu nodokļu reforma pēc sava rakstura ir materiāli selektīva, jo tā izmanto algu nodokli un *BPOT* kā pamatu sabiedrību ienākumu nodoklim tādā ekonomikā kā Gibraltārā, kuru veido būtiska *offshore* nozare, ko veido sabiedrības bez darbiniekiem un telpām.

137 Nebūtu pareizi uzskatīt, ka šādas sabiedrības ir nosakāmas tikai sakarā ar pagaidu apstākļiem vai tirdzniecības tīkla mainību. Komisija apgalvo, ka, lai gan nodokļu reformas rezultātā atbrīvotās sabiedrības statuss pazudīšot, šī reforma saglabā tās pašas

īpašības, kas šobrīd piesaista izveidot atbrīvotu sabiedrību. Kā uzskata Komisija, sabiedrību, kuras pēc savas būtības darbojas bez fiziskas klātbūtnes un bez darbiniekiem, situācijā nav nekā pagaidu.

138 Komisija uzskata turklāt, ka režīma priekšrocības neesot pieejamas visiem uzņēmumiem vienlīdzīgi, un apstrīd pamatojumu par sistēmas raksturu un vispārējo struktūru. Tā precizē, ka šo apgalvoto pamatojumu nevarēja pārbaudīt apstrīdētajā lēmumā, ņemot vērā konstatējumu šajā lēmumā, ka nebija iespējams saskatīt vispārēju režīmu, ņemot vērā nodokļu reformas hibrīdo raksturu. Tā uzskata, ka fakts, ka reformas rezultātā tiek noteiktas dažādas nodokļa likmes dažāda veida uzņēmumiem, liedz iespēju, ka reforma varētu tikt pamatota ar tās raksturu un vispārējo struktūru. Komisija apstrīd arī pārējos argumentus, ko prasītājas ir norādījušas šī pamatojuma atbalstam, un secina, ka nekas nodokļa reformas raksturā un vispārējā struktūrā nepamato tik liela skaita sabiedrību, kuru juridiskā adrese ir Gibraltārā, selektīvo neaplikšanu ar sabiedrību ienākuma nodokli.

139 Spānijas Karaliste atbalsta Komisijas nostāju, ka Gibraltāra ierosinātā reforma ir selektīva materiālā ziņā. Tā būtībā uzskata, ka tā ir selektīva tādēļ, ka nodokļu reformas dažādas īpašības neattiecas vienādi uz visām ekonomiskās darbības nozarēm, kā rezultātā atsevišķām *a priori* nosakāmām nozarēm tiekot piemēroti zemāki vispārējie nodokļi nekā citām.

140 Spānijas Karaliste apgalvo arī, ka nosacījums par peļņas gūšanu ir algu nodokļa un *BPOT* sistēmai svešs elements, kas vedina secināt, ka šī nosacījuma mērķis ir ieviest materiālās selektivitātes faktoru Gibraltāra ierosinātajā nodokļu sistēmā. Tā arī apstrīd apgalvotā nodokļu reformas selektīvā rakstura pamatojumu ar sistēmas raksturu un struktūru.

B — *Pirmās instances tiesas vērtējums*

141 Attiecībā uz nosacījumu par ar apstrīdēto nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības selektīvo raksturu ir jāatgādina, ka ar EKL 87. panta 1. punktu ir noteikts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā rada priekšrocību "konkrētiem uzņēmumiem un konkrētu preču ražošanai" atšķirībā no pārējiem, kas, ņemot vērā minētā režīma mērķi, faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā (skat. iepriekš šī sprieduma 78. punktā minēto judikatūru).

142 Tiesas kontrole pār Komisijas vērtējumu šajā sakarā ir principā visaptveroša kontrole, ņemot vērā, ka valsts atbalsta jēdzienam, kas definēts Līgumā, ir juridisks raksturs un tas ir jāinterpretē, pamatojoties uz objektīviem elementiem (šajā sakarā skat. Tiesas 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-83/98 P Francija/*Ladbroke Racing* un Komisija, *Recueil*, I-3271. lpp., 25. punkts; Pirmās instances tiesas 2000. gada 12. decembra spriedumu lietā T-296/97 *Alitalia*/Komisija, *Recueil*, II-3871. lpp., 95. punkts, un 2002. gada 17. oktobra spriedumu lietā T-98/00 *Linde*/Komisija, *Recueil*, II-3961. lpp., 40. punkts).

143 Kā to norāda Komisija 16. punktā Paziņojumā par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai, lai Komisija kvalificētu nodokļu pasākumu kā selektīvu, pirmkārt, tai ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb "normālā" atbilstošajā atskaites punktā piemērojamā nodokļu sistēma. Tieši saistībā ar šo kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu Komisijai ir, otrkārt, jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka tiktāl šis pasākums ir atkāpe no šīs kopējās sistēmas, ciktāl ar to ievieš atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā (šajā sakarā skat. iepriekš šī sprieduma 77. punktā minēto Tiesas spriedumu lietā Itālija/Komisija, 100. punkts; 2006. gada 22. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-182/03 un C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija, Krājums, I-5479. lpp., 120. punkts, un iepriekš šī sprieduma 42. punktā minēto spriedumu par

Azoru nodokļu režīmu, 56. punkts; ģenerāladvokāta Darmona [*Darmon*] secinājumus Tiesas 1993. gada 17. marta spriedumā apvienotajās lietās C-72/91 un C-73/91 *Sloman Neptun*, *Recueil*, I-887., I-903. lpp., 50.–72. punkts).

144 Ja Komisija ir pārbaudījusi un pierādījusi šī sprieduma 143. punktā paredzētā vērtējuma ietvaros atkāpes no kopējā jeb "normālā" nodokļu režīma, kas rada atšķirības uzņēmumu starpā, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka šāda atšķirība tomēr nav selektīva, ja tā rodas no maksājumu sistēmas, pie kuras tā pieder, rakstura un struktūras. Šādā gadījumā Komisijai ir jāpārbauda, treškārt, vai attiecīgajam valsts pasākumam nav selektīva rakstura, pat ja tas rada priekšrocības uzņēmumiem, kas tās var izmantot (šajā sakarā skat. iepriekš šī sprieduma 78. punktā minēto Tiesas spriedumu lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 42. punkts; 2003. gada 13. februāra spriedumu lietā C-409/00 Spānija/Komisija, *Recueil*, I-1487. lpp., 52. punkts, un iepriekš šī sprieduma 42. punktā minēto spriedumu par Azoru nodokļu režīmu, 52. punkts). Šajā sakarā, ņemot vērā atšķirību, kas paredzētas salīdzinājumā ar kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu — atkāpes un *a priori* selektīvo raksturu, dalībvalstij ir jāpierāda, ka šīs atšķirības ir pamatotas ar tās nodokļu sistēmas raksturu un struktūru, jo tās tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošiem vai vadošiem principiem. Šajā sakarā ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti īpašai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, un, no otras puses, mehānismi, kas ir raksturīgi pašai nodokļu sistēmai un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus (šajā sakarā skat. iepriekš šī sprieduma 42. punktā minēto spriedumu lietā par Azoru nodokļu režīmu, 81. punkts).

145 Ir jāpiebilst, ka, ja Komisija nav veikusi pasākuma selektīvā rakstura pārbaudes pirmo un otro posmu (skat. šī sprieduma 143. punktu), tā nevar uzsākt sava vērtējuma trešo un pēdējo posmu, nepārkāpjot šīs kontroles robežas. Šāda pieeja varētu, pirmkārt, ļaut Komisijai stāties dalībvalsts vietā attiecībā uz tās nodokļu sistēmas un kopējā jeb "normālā" nodokļu režīma noteikšanu, tajā skaitā attiecībā uz mērķiem, mehānismiem šo mērķu sasniegšanai un nodokļa bāzēm, un, otrkārt, tādējādi neļautu dalībvalstij

pamatot attiecīgās atšķirības ar paziņotās nodokļu sistēmas raksturu un struktūru, jo Komisija nebūtu vispirms ne noteikusi tās kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, ne konstatējusi šo atšķirību atkāpes raksturu.

146 Attiecībā uz attiecīgās nodokļu sistēmas noteikšanu ir jākonstatē, ka pašreizējā Kopienu tiesību stāvoklī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē. Tādējādi tikai dalībvalstīm un administratīvi teritoriālo vienību iestādes, kam ir pietiekama autonomija no centrālās valdības, kā tā ir definēta iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru salu nodokļu režīmu, ir kompetence noteikt sabiedrību ienākuma nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko savas ekonomikas vajadzībām (šajā sakarā skat. Tiesas 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 50. punkts; Pirmās instances tiesas 1998. gada 27. janvāra spriedumu lietā T-67/94 *Ladbroke Racing*/Komisija, *Recueil*, II-1. lpp., 54. punkts; skat. arī ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] secinājumus Tiesas 2005. gada 13. decembra spriedumā lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837., I-10839. lpp., 23. un 24. punkts). Turklāt, kā arī izriet būtībā no 13. punkta Paziņojumā par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai, Kopienas valsts atbalsta noteikumu piemērošana neierobežo dalībvalstu pilnvaras noteikt tādu ekonomikas politiku un tādējādi nodokļu sistēmu un kopējo jeb "normālo" režīmu, kādus tās uzskata par piemērotiem, un tostarp pēc saviem ieskatiem uzlikt nodokļus dažādiem ražošanas faktoriem.

147 Ir jāpārbauda šobrīd, vai šajā lietā Komisija ievēroja šos principus, novērtējot attiecīgā pasākuma selektīvo raksturu.

1. Apstrīdētā lēmuma atbilstošie apsvērumi

148 Ir jāatgādina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija secināja, ka ar reformu ieviestās nodokļu sistēmas materiālās selektivitātes trīs aspekti piešķir selektīvas priekšrocības sabiedrībām, kas no tām gūst labumu, un tādējādi var būt valsts atbalsts, proti, pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābūt peļņai, pirms tai ir jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, otrkārt, 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT*, un, treškārt, algu nodokļa un *BPOT* raksturs.

149 Pirmkārt, attiecībā uz nosacījumu par peļņas gūšanu apstrīdētā lēmuma 128. apsvērumā Komisija apstiprināja, ka šis nosacījums "[..] darboj[ās] kā nerentablu uzņēmumu atbrīvošana no nodokļiem un veido[ja] priekšrocību, kas tādus uzņēmumus atbrīvo[ja] no [algu] nodokļa un [*BPOT*] piemērošanas, kas tiem parasti būtu jāmaksā".

150 Komisija piebilda, ka šāds atbrīvojums no algu nodokļa un *BPOT* ir selektīvs, jo attiecas tikai uz nerentabliem uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 129. apsvērums).

151 Atbildot uz Apvienotās Karalistes argumentu, ka, pat ja pieņemtu, ka nerentablo uzņēmumu atbrīvošana būtu selektīva, to attaisnotu vispārējās sistēmas raksturs vai struktūra, Komisija apstrīdētā lēmuma 131. apsvērumā precizēja šādi:

"Lai gan nerentablu uzņēmumu atbrīvošana no nodokļa ir uz peļņas taksāciju balstītas sistēmas raksturīga īpašība, šis nav gadījums, kad nodokli piemēro darbinieku skaitam

vai īpašuma izmantošanu uzņēmējdarbības vajadzībām. Šādas sistēmas ir iecerētas tā, lai izveidotu pilnīgi atšķirīgu ar nodokli apliekamo uzņēmumu bāzi. Piemēram, no [algas] nodokļa iekšējās loģikas izriet, ka par ikkatru darbinieku darba devēja uzņēmumam jāmaksā attiecīgs algas nodoklis. [..] Pat tad, ja algas nodoklis tiktu ieviests kā peļņas nodokļa starpposms (šis nav Apvienotās Karalistes ierosinātais arguments), no algas nodokļa sistēmas loģikas izrietētu, ka ar šo nodokli apliekami arī nerentablie uzņēmumi. Algas izmantošana rentabilitātes starpposma lomā atceļ nepieciešamību noteikt peļņu un pārvar ar to saistītās grūtības. Tāda nav Gibraltāra situācija, kur saskaņā ar reformu uzņēmuma peļņas mērs ir gan algas, gan papildu nodokļa noteikumu īpašības."

152 Turklāt, atbildot uz Apvienotās Karalistes apgalvojumu, ka ar reformu ieviestā nodokļu sistēma ir balstīta uz darba spēka rentablu izmantošanu un tādējādi ir saskanīga, Komisija apstrīdētā lēmuma 132. apsvērumā norāda šādi:

"Tas ierosina hibrīdsistēmas pastāvēšanu, kurā izmanto divas dažādas nodokļu bāzes atkarībā no situācijas uzņēmumos. Šādos apstākļos nav iespējams noteikt šīs sistēmas raksturu un vispārējo shēmu un piemērot šādu pamatojumu. Proti, nevar uzskatīt, ka šādas sistēmas katra dotā pazīme veido vispārējas shēmas daļu, jo tādējādi tiktu pieņemta automātiska šīs sistēmas attaisnošana."

153 Otrkārt, attiecībā uz peļņas 15 % maksimālo apmēru, ko piemēro algas nodoklim un *BPOT,* Komisija apliecināja, ka viena no tā ieviešanas sekām "bija tas, ka rentablie uzņēmumi, kuru nodokļu saistības citādi pārsniegtu šo slieksni, ir atbrīvoti no nodokļa, kas tiem būtu jāmaksā, pārsniedzot šā sliekšņa apmēru". Kā uzskata Komisija, "šāda

nodokļu samazināšana rada priekšrocības uzņēmumiem, kas gūst labumu no tās, atbrīvojot uzņēmumus no maksas, kas parasti būtu jāmaksā no šo uzņēmumu budžeta" (apstrīdētā lēmuma 134. apsvērums).

154 Komisija turpināja, apgalvojot, ka šī 15 % robeža arī ir selektīva, jo tikai noteikts skaits uzņēmumu saņems maksājamo nodokļu pazeminājumu, piemērojot šo noteikto robežu. Kā uzskatīja Komisija, "ieguvēji būs darbietilpīgi uzņēmumi, kuri attiecīgajā nodokļu gadā ir guvuši zemu peļņu attiecībā uz to darbinieku skaitu un uzņēmējdarbības īpašuma izmantošanu", un "[tikai uz] algas nodokļa un uzņēmējdarbības īpašuma izmantošan[u] pamatotas nodokļa sistēmas izmantošana šādiem uzņēmumiem varētu radīt ļoti augstu taksācijas līmeni" (apstrīdētā lēmuma 135. apsvērums).

155 Apstrīdētā lēmuma 137. apsvērumā Komisija noraidīja Apvienotās Karalistes argumentu, ka, ja 15 % robeža bija selektīva, tā esot pamatota ar sistēmas, pie kuras tā pieder, raksturu un vispārējo struktūru, šādi:

"Rentablas darbinieku un īpašuma izmantošanas taksācijas sistēmā nav nekā būtiska, kam būtu nepieciešams tās peļņas daļas ierobežojums, kas uzņēmumam jāmaksā, izmantojot šos ar nodokli apliekamos faktorus. Šādas sistēmas iekšējā loģika ir tāda, ka jo vairāk darbinieku ir nodarbināti kādā uzņēmumā un jo vairāk īpašumu tas izmanto, jo lielākas ir tā nodokļu saistības."

156 Iepriekš minēto 137. apsvērumu ir jāaplūko kopsakarā ar apstrīdētā lēmuma 136. apsvērumu, kurā Komisija tostarp norādīja, pirmkārt, ka, "ņemot vērā, ka parastās uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmas ierobežo nodokļos maksājamo peļņas daļu, nosakot nodokļa atlaides (līdzīgās sistēmās ir noteikta augstākā vai maksimālā likme), attiecīgais tehniskais pasākums algas nodokļa sistēmā ir nodokļa likme par darbinieku,

Gibraltāra gadījumā tā ir noteikta kā vienāda likme GBP 3000 apmērā", otrkārt, ka, "algas nodokļa un īpašuma nodokļa sistēmā ieviešot ar citu kritēriju saistītu 15 % robežu, proti, peļņas līmeni, to nevar salīdzināt ar dažādu likmju piemērošanu peļņas aplikšanas ar nodokli progresīvā sistēmā, ko attaisno sistēmas raksturs un vispārējā shēma", un, treškārt, ka "šī robeža n[ebija] tieši saistīta ar darbaspēka vai uzņēmējdarbības īpašuma izmaksām, bet gan drīzāk ar uzņēmumu rentabilitāti" un ka "[tas] ir svešs elements algas un uzņēmējdarbības īpašuma nodoklim".

157 Treškārt, Komisija secināja, ka algas nodoklis un *BPOT* piešķir selektīvu priekšrocību, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

158 Vispirms apstrīdētā lēmuma 143. apsvērumā Komisija apliecināja būtībā, ka algas nodokli un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodokli var uzskatīt par selektīvu, ja tas tiktu piemērots bez vispārējas uzņēmuma peļņas aplikšanas ar nodokli sistēmas tādā ekonomikā kā Gibraltāra ekonomika, kam raksturīga liela ārzonas sektora pastāvēšana bez fiziskas klātbūtnes, kas netiek aplikta ar nodokli saskaņā ar algas nodokli un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodokli. Šāda nodokļu sistēma, ko veido abi iepriekš minētie nodokļi, lai gan tā formāli tiek piemērota visiem uzņēmumiem bez izņēmuma, faktiski privileģē uzņēmumus, kuru Gibraltārā reāli nav un kas šī fakta dēļ nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji.

159 Turklāt apstrīdētā lēmuma 144. apsvērumā Komisija piebilda tostarp, ka "šādai sistēmai, kas vērsta tikai uz darbinieku skaitu un nekustamā īpašuma komerciālu izmantošanu apstākļos, kad daudziem uzņēmumiem nav darbinieku un nekustamā īpašuma, nav tāds pats vispārējs raksturs kā uzņēmumu peļņas taksācijai, kas vērsta uz

ekonomiskās darbības rezultāta kopumā aplikšanu ar nodokli", un "tādēļ to var uzskatīt par selektīvu vismaz pašreizējos apstākļos".

160 Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 150. apsvērumā Komisija apliecināja, ka nodokļu reforma saglabāja labvēlīgo nodokļu režīmu sabiedrībām, kuras juridiskā ziņā ir no nodokļiem atbrīvotās sabiedrības nodokļu tiesiskā regulējuma izpratnē, kas bija pirms reformas. Pamatojoties uz pieņēmumu, ka parasti šīs sabiedrības fiziski neatrodas Gibraltārā, Komisija uzskatīja, ka no nodokļiem atbrīvotās sabiedrības, kas nepieder finanšu sektoram, tiks apliktas ar nulles likmi, kamēr atbrīvotās sabiedrības finanšu pakalpojumu tirgū tika apliktas ar 5 % peļņas nodokli, likmi, kas izriet no papildu nodokļa piemērošanas attiecībā uz tām (skat. šī sprieduma 24. punktu). Turpretim pārējā Gibraltāra ekonomika tiks aplikta ar augstāko robežu attiecīgi 15 % vai 35 % apmērā.

161 Ceturtkārt un visbeidzot, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 147. apsvērumā Komisija pamatojās uz šādu tabulu:

"1. tabula "Dati par Gibraltāra uzņēmumiem"

		Nodokļu likme (%)	
	Skaits	Pašreiz	Pēc reformas
Visi uzņēmumi (sadalījums sektoros)	29 000		
Finanšu pakalpojumi	179	0–35	5–15 ([3])
Labierīkošana	23	35	35
Citi	28 798	0–35	0–15
Visi uzņēmumi (sadalījums pēc ienākumiem)	29 000		

Ar ienākumiem	10 400	0–35	0–15 ([2])
Bez ienākumiem	18 600	—	—
Uzņēmumi ar ienākumiem (sadalījums pēc statusa)	10 400		
Nav [atbrīvoti]	1400	0–35	0–15 ([1])
[Atbrīvoti]	9000	0	0–5 ([2]) ([3])
Nav [atbrīvoti] ar ienākumiem (sadalījums pēc peļņas)	1400		
Gūst peļņu	[900]	0–35	0–15 ([1])
Nav peļņas	500	—	—
Nav [atbrīvoti] ar ienākumiem (sadalījums pēc statusa)	1400		
[Ierobežoti]	140	2–10 ([4])	0–15
Nav ierobežoti	1260	35 ([5])	0–15
Labierīkošana	23	35	35
Atbrīvotie ar ienākumiem (sadalījums sektoros)	9000		
Finanšu pakalpojumi	70	0	5 ([2]) ([3])
Nefinanšu pakalpojumi	8930	0	0 ([2])

([1]) Pieņemot, ka papildu nodoklis finanšu pakalpojumiem ir vienāds ar 5 %.
([2]) Izņemot labierīkošanas uzņēmumus, kas tiktu aplikti ar 35 %.
([3]) Pieņemot, ka atbrīvoto sabiedrību Gibraltārā nav un tādējādi tiem nebūtu jāmaksā algu nodoklis vai uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis.
([4]) Lielākā daļa atbrīvoto sabiedrību. Dažiem nodokļu likme ir ārpus šīs amplitūdas.
([5]) Pieņemot, ka tie tiek aplikti pēc parastās sabiedrību ienākuma nodokļa likmes."

162 Komisija no tā secina apstrīdētā lēmuma 148. apsvērumā šādi:

"Tabula Nr. 1 parāda, kā noteiktus, skaidri definētus Gibraltāra ekonomikas sektorus ietekmētu reformas ieviešana aplikšanas ar nodokļiem jautājumos. Lai gan Komisija atzīst, ka saskaņā ar reformu tiks atcelta formālā atšķirība starp ārzonas un iekšzonas

ekonomiku, taksācijas salīdzinājums ļauj attēlot ierosinātās nodokļu sistēmas iekšēji selektīvo raksturu. Dažāda veida uzņēmumi tiks aplikti ar atšķirīgām nodokļu likmēm, kas ir nākamais elements, kurš apstiprina, ka ierosinātā sistēma piešķir selektīvas priekšrocības sektoriem, kas gūst labumu no zemākām likmēm."

2. Selektīvās priekšrocības, ko piešķir reformas aspekti, par ko ir strīds

163 Attiecībā uz nodokļu sistēmas un tās kopējā jeb "normālā" režīma noteikšanu šajā lietā no lietas materiāliem un no apstrīdētā lēmuma 5., 6., 10., 12. un 13. apsvēruma izriet, ka Gibraltārs nolēma ar nodokļu reformu atcelt uzņēmumu peļņas nodokli, izņemot papildu nodokli, ko maksā labierīkošanas uzņēmumi un finanšu pakalpojumu sabiedrības, un aizstāt ar abiem nodokļiem, par ko ir strīds, proti, algas nodokli un *BPOT*. Tajā pašā laikā tas nolēma noteikt šiem abiem minētajiem maksimumu 15 % apmērā no peļņas. Saskaņā ar Gibraltāra valdības apgalvojumiem administratīvajā procesā abi apstrīdētie nodokļi tādējādi veido sabiedrību jauno "vispārējo" nodokļu režīmu, kas ieviests ar nodokļu reformu.

164 Administratīvajā procesā un rakstveida iesniegumos Pirmās instances tiesai Gibraltāra valdība norādīja, ka darbinieku un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas izvēle nodokļa pamatam tika uzskatīta par būtisku, ņemot vērā Gibraltāra ekonomikas īpatnības, proti, ierobežoto darbinieku skaitu, būtisku atkarību no ikdienas iebraucošajiem darbiniekiem no Spānijas, mazo uzņēmumu vērā ņemamo skaitu un vajadzību ieviest vienkāršus nodokļus, ievērojot Gibraltāra iestāžu ierobežoto operativitāti. Komisija turklāt neapstrīdēja abu ražošanas faktoru, proti, darbinieku un zemes, retumu.

165 Gibraltāra valdība administratīvajā procesā arī norādīja un apstrīdēja, ka 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT*, esot pamatots ar vēlmi balstīt aplikšanu ar nodokli uz maksātspējas principu un lai izvairītos no sabiedrību aplikšanas ar pārmērīgi lielu nodokli, kas varētu izraisīt atlaišanas, smagu nestabilitāti tādā mazā ekonomikā kā Gibraltāra ekonomika un ievērojamos zaudējumus nodokļu ieņēmumu līmenī.

166 Nav strīda par to, ka 15 % peļņas maksimums netieši ievieš priekšnosacījumu aplikšanai ar iepriekš minētajiem nodokļiem, proti, peļņas priekšnosacījumu, pirms ir jāmaksā šie nodokļi. Gibraltāra valdība norādīja administratīvajā procesā un tiesas procesā, ka peļņa ir *sine qua non* priekšnosacījums aplikšanai ar jebkuru nodokli, bet tas nav pamats aplikšanai ar nodokli. Tā arī norādīja šajos procesos, ka šīs maksimālās vērtības ieviešanu esot motivējusi vēlme balstīt aplikšanu ar nodokli uz sabiedrību maksātspējas principu un vēlmi izvairīties no tā, ka tas pārvēršas par sabiedrību kapitāla nodokli.

167 Turklāt savos rakstveida iesniegumos Pirmās instances tiesai Gibraltāra valdība aprakstīja nodokļu reformu kā uz diviem pīlāriem balstītu, proti, zemi un darbiniekiem kā pamatu aplikšanai ar nodokli ar nodokļu parāda ierobežojumu 15 % apmērā no peļņas, un norādīja, ka, ja vienu no reformas pīlāriem atceltu, Gibraltāra ierosinātais nodokļu mehānisms sabruktu.

168 Noslēgumā Gibraltāra valdība apgalvo būtībā, ka visi iepriekš minētie nodokļu reformas elementi, proti, algu nodoklis, *BPOT*, 15 % peļņas maksimālais apmērs, peļņas gūšana kā priekšnosacījums aplikšanai ar algu nodokli un *BPOT*, veido atsevišķu nodokļu

sistēmu, ko būtu jāuzskata par kopējo jeb "normālu" nodokļu režīmu, kas Gibraltārā ieviests ar nodokļu reformu. Šī režīma ietvaros nav "normālas" likmes un nav "primārā" nodokļa un "pakārtotā" jeb "atkāpes" nodokļa. Sabiedrības nodokļu nasta konkrētā gadā esot jānosaka, izmantojot divus šādus mijiedarbīgus elementus: sabiedrības nodarbināto skaits un aizņemtā zemes platība, pirmkārt, un gūtā peļņa, otrkārt.

169 Apvienotā Karaliste atbalsta būtībā Gibraltāra valdības nostāju attiecībā uz ar reformu ieviesto kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, norādot tostarp, ka saskaņā ar šo režīmu darījums, par kuru jāmaksā nodoklis, ir darbinieka nodarbināšana par algu vai nekustamā īpašuma izmantošana ar peļņu (skat. šī sprieduma 119. punktu).

170 Ņemot vērā šos Gibraltāra valdības un Apvienotās Karalistes sniegtos paskaidrojumus, sākot ar administratīvo procesu, Komisija nevarēja atkāpties no sava pienākuma, kāds tas aprakstīts šī sprieduma 143. punktā, sākotnēji noteikt kopējo jeb "normālo" režīmu saskaņā ar paziņoto nodokļu sistēmu un vajadzības gadījumā apšaubīt Gibraltāra iestādes kvalifikāciju. Ja šis režīms nav noteikts un pārbaudīts, Komisija nevar juridiski noteikt, ka atsevišķi paziņotās sistēmas elementi ir atkāpes un tādējādi ir *a priori* selektīvi attiecībā pret sistēmas kopējo jeb "normālo" režīmu. Tāpat šajos apstākļos Komisija arī nespēj pareizi novērtēt, vai iespējamās atšķirības uzņēmumu starpā, kuras rodas no nodokļu pasākuma piemērošanas, kas atkāpjas no kopējā jeb "normālā" nodokļu režīma, var tikt pamatotas ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas raksturu vai struktūru, jo Komisija nav iepriekš ne noteikusi, ne pārbaudījusi tā kopējo režīmu.

171 Ne no viena apstrīdētā lēmuma pamatojuma neizriet, ka Komisija veica vajadzīgo iepriekšējo pārbaudi, kas paredzēta šī sprieduma 170. punktā, kurā nosaka, vai ar reformu ieviestie nodokļu sistēmas dažādie strīdīgie aspekti var veidot kopēju jeb "normālu" nodokļu režīmu pašu par sevi.

172 Tieši pretēji, attiecībā uz nosacījumu par peļņu un 15 % maksimālo apmēru Komisija vienīgi nekavējoties konstatē, ka šie divi reformas aspekti ir atkāpe un tie ir selektīvi attiecībā pret algu nodokli un *BPOT* (apstrīdētā lēmuma 128., 129., 134. un 135. apsvērums), ko tā netieši, bet noteikti uzskatīja par tādiem, kas veido ar reformu ieviesto kopējo jeb "normālo" režīmu.

173 Turklāt attiecībā uz algu nodokli un *BPOT* no apstrīdētā lēmuma izriet (skat. šī sprieduma 157.–160. punktu), ka Komisija neveica analīzi selektivitātes noteikšanai, pirmkārt, nenosakot un nepārbaudot kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, kuram šie divi nodokļi neatbilst, otrkārt, nepierādot to atkāpes raksturu un, treškārt, nenovērtējot iespējamo pamatojumu šim apgalvotajam atkāpes raksturam ar nodokļu sistēmas, kas ieviesta ar reformu, raksturu un vispārējo struktūru.

174 Tikai atbildot uz Apvienotās Karalistes argumentiem par iespējamo pamatojumu apgalvotajām atšķirībām starp uzņēmumiem, kas rodas no iepriekš minēto nodokļu aspektu piemērošanas — tā teikt, trešajā un pēdējā analīzes par selektivitātes noteikšanu posmā (skat. šī sprieduma 144. punktu) — Komisija, pirmkārt, norādīja apstrīdētā lēmuma 131., 136. un 137. apsvērumā, ka peļņas priekšnosacījums un 15 % maksimālais apmērs būtībā esot sveši elementi nodokļu sistēmas, kas balstīta uz algu nodokli un *BPOT*, raksturīgajai loģikai, un, otrkārt, atsaucās apstrīdētā lēmuma 132. apsvērumā īsi un vispārīgi uz "hibrīdsistēmas pastāvēšanu", no kuras neesot "iespējams noteikt šīs sistēmas raksturu un vispārējo shēmu [struktūru]", un norādīja, ka "nevar uzskatīt, ka šādas sistēmas katra dotā pazīme veido vispārējas shēmas daļu, jo tādējādi tiktu pieņemta automātiska sistēmas attaisnošana". No apsvērumiem 145. un 146. punktā izriet, ka, šādi rīkojoties, ņemot vērā valsts kompetenci nodokļu jomā, Komisija pārkāpa savas kontroles robežas.

175 Turklāt, izņemot to, ka Komisija neievēro selektivitātes noteikšanas analītisko ietvaru, kā konstatēts iepriekš, ne apstrīdētajā lēmumā norādītie apsvērumi, kas norādīti šī sprieduma 174. punktā, ne Komisijas un Spānijas Karalistes tiesā norādītie argumenti nav pietiekami, lai apšaubītu paziņotās nodokļu sistēmas kopējā jeb "normālā" režīma noteikšanas pamatotību.

176 Pirmkārt, Komisijas apgalvojumi, ka no uz algu nodokļa un *BPOT* balstītas nodokļu sistēmas iekšējās loģikas izriet, ka nerentabliem uzņēmumiem jāmaksā nodoklis (apstrīdētā lēmuma 131. apsvērums) vai ka apliekamo sabiedrību nodokļu nasta pieaug lineāri darbinieku un aizņemtās zemes lineārajam pieaugumam, jo visus šīs nastas ierobežojumus, pamatojoties uz gūto peļņu, uzskata par atkāpēm (apstrīdētā lēmuma 136. un 137. apsvērums), nav spējīgi apšaubīt šīs noteikšanas pamatotību.

177 Šajā sakarā Komisija nav pietiekami atspēkojusi Gibraltāra valdības argumentu, ka peļņas gūšanas nosacījums ir raksturīgs nodokļu sistēmai, kas balstīta uz darbinieku skaitu un aizņemtās zemes platības izmantošanu, jo atbilst šīs sistēmas pamatmērķim, proti, nepiemērot nodokli nerentablām sabiedrībām. Tādējādi Komisija nepierādīja, ka šo neaplikšanu ar nodokli nevarēja uzskatīt par paziņotās nodokļu sistēmas kopējā jeb "normālā" režīma neatņemamu sastāvdaļu.

178 Turklāt analogu iemeslu dēļ Komisija nepierādīja arī, ka Gibraltāra iestādēm neesot pamata savā teritorijā, īstenojot savas īstenošanas pilnvaras nodokļu jomā, izstrādāt kopējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, kas ietver aplikšanas ar nodokli maksimālo apmēru 15 % peļņas apmērā, lai izvairītos no tā, ka uzņēmumi pārmērīgi lielu daļu savas peļņas samaksā nodokļos. Šajā sakarā vienkāršs Komisijas apgalvojums, ka tādā nodokļu sistēmā, kādu piedāvā Gibraltāra iestādes, jo vairāk darbinieku ir nodarbināti kādā uzņēmumā un jo vairāk īpašumu tas izmanto, jo lielākas ir tā nodokļu saistības

(apstrīdētā lēmuma 137. apsvērums), nepietiek tikai ar to, ka tiek apšaubīta šo iestāžu veiktā izvēle attiecībā uz elementiem, kas veido šīs nodokļu sistēmas kopējo jeb "normālo" režīmu.

179 Otrkārt, tas, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 132. apsvērumā un savos rakstveida iesniegumos kvalificēja ar reformu ieviesto nodokļu sistēmu par "hibrīdu", ir tikai šīs sistēmas, ko veido dažādi elementi, apraksts. Šī kvalifikācija nepierāda, ka šāda sistēma nevarētu būt kopējais jeb "normālais" nodokļu režīms, kas piemērojams Gibraltārā, ciktāl, pirmkārt, šī sistēma būtībā ir pamatota uz diviem mērķiem — proti, divu Gibraltārā reto ražošanas faktoru izmantošanas aplikšana ar nodokli un sabiedrības maksātspējas respektēšana — ko Gibraltāra iestādes noteica, īstenojot savas kompetences nodokļu jomā, un, otrkārt, pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā nav saskaņota standarta, kas ir valsts nodokļu sistēmas "kopējs" jeb "normāls" režīms.

180 Šajā sakarā Komisija un Spānijas Karaliste nevar pamatoti norādīt pilnībā hipotētiskā veidā, ka atsevišķās situācijās abi ar nodokļu reformu ieviestie nodokļu sistēmai un tās kopējam jeb "normālam" režīmam piedēvētie mērķi (skat. šī sprieduma 179. punktu) esot savstarpēji nesaderīgi kā gadījumā ar sabiedrību, kura gūst lielu peļņu, bet kurai tādēļ, ka tās Gibraltārā fiziski nav, nav jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, vai sabiedrību, kas ir vērā ņemams darba devējs Gibraltārā, bet kam arī nav jāmaksā šie divi nodokļi, jo tā negūst peļņu. Šie hipotētiskie gadījumi neļauj pierādīt, ka iepriekš minētā nodokļu sistēma un iepriekš minētais tās kopējais jeb "normālais" režīms neatbilstu diviem dažādiem mērķiem, ko definējušas Gibraltāra iestādes.

181 Šo vērtējumu neapšauba Komisijas neskaidrais apgalvojums, ka nevarot uzskatīt, ka šādas sistēmas katra dotā pazīme veido vispārējas shēmas daļu, jo tādējādi tiktu pieņemta automātiska sistēmas attaisnošana (apstrīdēta lēmuma 132. apsvērums). Šajā sakarā pietiek tikai atgādināt, ka šāda pieeja neņem vērā dažādos analīzes posmus, kas norādīti šī sprieduma 143. un 144. punktā, un tādējādi pārkāpj Komisijai piekrītošās kontroles robežas, ņemot vērā valsts kompetenci nodokļu jomā (skat. šī sprieduma 145. un 146. punktu).

182 Treškārt, ir jāatgādina, ka savos rakstveida iesniegumos Komisija šaubījās par iemeslu, kura dēļ Gibraltārs izvēlējās risinājumu ieviest algu nodokli un *BPOT*, kam piemēro maksimālo apmēru 15 % apmērā no peļņas, ņemot vērā tā rezultātā radušās aplikšanas ar nodokli ierobežojošo apjomu. Šajā sakarā tā konstatēja apstrīdētā lēmuma 144. apsvērumā, ka nodokļu sistēmai, kuru veido abi iepriekš minētie nodokļi, "nav tāda paša vispārēja rakstura kā uzņēmumu peļņas taksācijai [aplikšanai ar nodokli], kas vērsta uz ekonomiskās darbības rezultāta kopumā aplikšanu ar nodokli". Turklāt tā pārmeta Gibraltāra valdībai paskaidrojumu nesniegšanu par to, kāpēc 15 % maksimālais apmērs ataino uzņēmumu maksātspēju, un šaubījās, kādēļ tika pieņemts šis maksimālais apmērs, neņemot vērā Gibraltāra valdības vēlmi aplikt ar nodokli šo reto resursu izmantošanu. Visbeidzot tā ierosināja, ka ar nodokli aplikto sabiedrību maksātspēja varot tikt ņemta vērā, pielāgojot nodokļa līmeni darbinieku skaitam no viena gada uz citu gadu atbilstoši vietējai ekonomikai.

183 Ir jākonstatē, ka ar šiem neskaidrajiem un vispārīgajiem jautājumiem un hipotēzēm Komisija nav spējusi apšaubīt Gibraltāra iestāžu veiktās paziņotās nodokļu sistēmas kopējā jeb "normālā" režīma un to veidojošo elementu kvalifikācijas pamatotību.

184 Tādējādi no šī sprieduma 170.–183. punkta ir skaidrs, ka, neievērojot selektivitātes noteikšanas analītisko ietvaru, Komisijas apsvērumi apstrīdētajā lēmumā ir nepietiekami, lai apšaubītu Gibraltāra iestāžu piedāvāto veikto nodokļu sistēmas kopējā jeb

"normālā" nodokļu režīma definīciju. No tā arī iziet, ka, neievērojot šo analītisko ietvaru, Komisija pārkāpa savas kontroles robežas, ņemot vērā Gibraltāra iestāžu kompetences apjomu savas nodokļu sistēmas un tās kopējā jeb "normālā" režīma noteikšanā. No pamatojuma, kas izklāstīts it īpaši apstrīdētā lēmuma 131., 132., 136., 137. un 144. apsvērumā, izriet, ka, atturoties izmantot kā savas materiālās selektivitātes analīzes izejas punktu prasītāju šajā lietā kvalificēto režīmu kā kopējo jeb "normālo" režīmu un neidentificējot šo režīmu un nepārbaudot tā pamatotību, Komisija tā vietā, lai īstenotu šī sprieduma 143. un 144. punktā minēto kontroli, ir piemērojusi pati savu loģiku attiecībā uz paziņotās nodokļu sistēmas saturu un darbību.

185 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāsecina, ka neviens no paziņotās nodokļu sistēmas trīs apstrīdētajiem aspektiem nevar tikt uzskatīts par tādu, kas rada selektīvu priekšrocību EKL 87. panta 1. punkta izpratnē, jo Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi, ka tās ir atkāpes no ar reformu Gibraltārā ieviestā kopējā jeb "normālā" nodokļu režīma, kas rada atšķirības uzņēmumu starpā nodokļu nastas ziņā.

186 Visbeidzot, ir jānorāda, ka ar reformu ieviestās nodokļu sistēmas apgalvoto seku salīdzinājums ar tās iepriekšējās nodokļu sistēmas sekām, ko Komisija veikusi apstrīdētā lēmuma 1. tabulā un 150. apsvērumā, šajā lietā nevar tikt atbalstīts EKL 87. panta 1. punkta piemērošanas nolūkos. Nav nozīmes, vai saņēmēja situācija salīdzinājumā ar iepriekš pastāvējušo tiesisko situāciju ir uzlabojusies vai pasliktinājusies vai, tieši pretēji, tā laika gaitā nav izmainījusies (iepriekš šī sprieduma 78. punktā minētais spriedums lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 41. punkts). Ir tikai jānosaka, vai attiecīgā nodokļu sistēma, pārbaudot to

neatkarīgi no iepriekšējās sistēmas, piešķir priekšrocības atsevišķiem uzņēmumiem EKL 87. panta 1. punkta izpratnē (šajā sakarā skat. Tiesas 1988. gada 7. jūnija spriedumu lietā 57/86 Grieķija/Komisija, *Recueil*, 2855. lpp., 10. punkts).

187 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija nav pierādījusi selektīvu priekšrocību esamību, kas izriet no nodokļu reformas apstrīdētajiem trīs aspektiem. Tādējādi Komisija, kvalificējot šos apstrīdētos aspektus kā valsts atbalstu, pieļāva kļūdu tiesību piemērošanā, piemērojot EKL 87. panta 1. punktu.

188 Otrais pamats tādējādi ir jāpieņem.

189 Tā kā pirmais un otrais pamats ir jāpieņem, apstrīdētais lēmums ir pilnībā jāatceļ bez vajadzības pārbaudīt pamatu par būtisku formas prasību pārkāpumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

190 Atbilstoši Reglamenta 87. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā prasītājas ir prasījušas piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

191 Atbilstoši Reglamenta 87. panta 4. punkta pirmajai daļai dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. No minētā iziet, ka Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā T-211/04, un Spānijas Karaliste kā persona, kas iestājusies lietās T-211/04 un T-215/04, sedz savus izdevumus pašas.

PIRMĀS INSTANCES TIESA (trešā paplašinātā palāta)

nospriež:

1) lietas T-211/04 un T-215/04 tiek apvienotas sprieduma taisīšanai;

2) Komisijas 2004. gada 30. marta Lēmums 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmuma peļņas nodokļa reformu, tiek atcelts;

3) Komisija atlīdzina Gibraltāra valdības un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes tiesāšanās izdevumus lietā un T-215/04 un sedz savus tiesāšanās izdevumus;

4) Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā T-211/04, sedz savus tiesāšanās izdevumus;

5) Spānijas Karaliste kā persona, kas iestājusies lietās T-211/04 un T-215/04, sedz savus tiesāšanās izdevumus.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2008. gada 18. decembrī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

Atbilstošās tiesību normas . . . . . II - 3750

I — Kopienu tiesiskais regulējums . . . . . II - 3750

II — Gibraltāra statuss . . . . . II - 3752

Prāvas rašanās fakti . . . . . II - 3753

I — Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļu reformas pamats . . . . . II - 3753

II — Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļa reforma . . . . . II - 3755

A — Ar nodokļu reformu ieviestā nodokļu sistēma . . . . . II - 3756

B — Papildnodoklis (jeb soda nauda) . . . . . II - 3757

III — Administratīvais process un apstrīdētais lēmums . . . . . II - 3758

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi . . . . . II - 3760

Juridiskais pamatojums . . . . . II - 3764

I — Par pirmo pamatu — kļūdām tiesību piemērošanā un kļūdām vērtējumā saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu . . . . . II - 3765

A — Lietas dalībnieku argumenti . . . . . II - 3765

B — Pirmās instances tiesas vērtējums . . . . . II - 3773

1. Par administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpes attiecībā pret attiecīgās dalībvalsts centrālo valdību būtiskumu atbilstošā atskaites punkta noteikšanā . . . . . II - 3775

2. Par Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides veidošanā Gibraltārā kā atskaites punkta noteikšanas kritēriju šajā lietā . . . . . II - 3776

a) Spriedums pa Azoru nodokļu režīmu . . . . . II - 3776

b) Par spriedumā par Azoru nodokļu režīmu noteiktā pirmā un otrā nosacījuma piemērošanu . . . . . II - 3778

c) Par sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešā nosacījuma piemērošanu . . . . . II - 3782

II — Par otro pamatu — kļūdām tiesību piemērošanā un vērtējumā saistībā ar materiālās selektivitātes kritērija piemērošanu . . . . . II - 3787

A — Lietas dalībnieku argumenti . . . . . II - 3787

B — Pirmās instances tiesas vērtējums . . . . . II - 3794

1. Apstrīdētā lēmuma atbilstošie apsvērumi . . . . . II - 3797

2. Selektīvās priekšrocības, ko piešķir reformas aspekti, par ko ir strīds . . . II - 3803

Par tiesāšanās izdevumiem . . . . . II - 3811