PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMO (trečioji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 18 d.*

Bylose T-211/04 ir T-215/04

Government of Gibraltar, atstovaujama baristerio M. Llamas, solisitoriaus J. Temple Lang bei iš pradžių advokatų A. Petersen ir K. Nordlander, vėliau K. Karl,

ieškovė byloje T-211/04,

palaikoma

Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės, iš pradžių atstovaujamos M. Bethell, padedamo *QC* D. Anderson ir baristerės H. Davies, vėliau E. Jenkinson ir E. O'Neill,

įstojusios į bylą šalies,

* Proceso kalba: anglų.

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, iš pradžių atstovaujama M. Bethell, E. Jenkinson, padedamų *QC* D. Anderson, ir baristerės H. Davies, vėliau E. Jenkinson, E. O'Neill ir S. Behzadi-Spencer,

ieškovė byloje T-215/04,

prieš

Europos Bendrijų Komisiją, atstovaujamą N. Khan ir V. Di Bucci,

atsakovę,

palaikomą

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos *abogado del Estado* N. Díaz Abad,

įstojusios į bylą šalies,

dėl 2004 m. kovo 30 d. Komisijos sprendimo 2005/261/EB dėl Jungtinės Karalystės pagalbos schemos įgyvendinant Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčių reformą (OL L 85, 2005, p. 1),

EUROPOS BENDRIJŲ
PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMAS (trečioji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkas M. Jaeger, teisėjai V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (pranešėja) ir O. Czúcz,

posėdžio sekretorė C. Kantza, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2007 m. kovo 14 d. posėdžiui,

priima šį

Sprendimą

Teisinis pagrindas

I — *Bendrijos teisės aktai*

1 EB 87 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Išskyrus tuos atvejus, kai ši Sutartis nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras

įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.“

2 Komisijos pranešimo 98/C 384/03 dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 277; toliau – pranešimas dėl valstybės pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje) 2 punkte pabrėžiama, kad pranešime siekiama pateikti paaiškinimus dėl mokestinės priemonės kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos pagal EB 87 straipsnio 1 dalį.

3 Šio pranešimo 16 punkte nurodyta:

„Todėl, mokesčių priemonei norint taikyti [EB 87] straipsnio 1 dalį, pagrindinis kriterijus yra tai, kad priemonė suteiktų išimtį iš mokesčių sistemos tam tikroms valstybės narės įmonėms. Todėl pirma reikėtų nustatyti, kokia bendroji sistema turėtų būti taikoma. Po to turi būti išnagrinėta, ar išimtį iš sistemos arba sistemos diferencijavimą galima pateisinti mokesčių sistemos „prigimtimi arba bendrąja schema“, t. y. ar jis tiesiogiai pagrįstas esminiais arba pagrindiniais atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos principais. Jei ne, priemonė laikoma valstybės pagalba.“

4 EB 299 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad Sutarties nuostatos taikomos Europos teritorijoms, už kurių išorės santykius atsako kuri nors valstybė narė.

II — *Gibraltaro statusas*

5 Nuo 1713 m. Gibraltaras yra britų Karūnos kolonija (arba britų užjūrio teritorija) ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė atsako už jo išorės santykius. Gibraltaras nėra Jungtinės Karalystės dalis.

6 Bylos aplinkybių metu Gibraltaro viešosios valdžios organizavimą nustatantys dokumentai buvo 1969 m. Gibraltaro konstitucinis dekretas (*Gibraltar Constitution Order 1969*, toliau – 1969 m. Konstitucija) ir 1969 m. gegužės 23 d. lydimoji nota (*Accompanying Despatch*).

7 Vykdomąją valdžią Gibraltare įgyvendina Karalienės skiriamas gubernatorius, kuris yra jos atstovas, o apibrėžtų vidaus klausimų srityje – Gibraltaro Ministrų Taryba. Ją sudaro Ministras Pirmininkas ir kiti ministrai, kuriuos skiria gubernatorius iš renkamų *House of Assembly* narių**.**

8 Įstatymų leidžiamoji valdžia priklauso *House of Assembly* ir gubernatoriui. *House of Assembly* sudaro *Speaker, Attorney General*, *Financial and Development Secretary* ir 15 renkamų narių. Rinkimai į *House of Assembly* iš principo vyksta kas ketverius metus.

9 Gibraltaras turi savo teismus. Vis dėlto egzistuoja galimybė apskųsti Gibraltaro aukščiausiojo teismo sprendimus Jungtinės Karalystės Slaptosios Tarybos teisminei komisijai (*Judicial Committee of the Privy Council*).

10 Kadangi Gibraltaro teritorija yra Europos teritorija EB 299 straipsnio 4 dalies prasme, už kurios išorės santykius yra atsakinga Jungtinė Karalystė, jai taikomos Sutarties nuostatos. Nors pagal Akto dėl Danijos Karalystės, Airijos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Arijos Karalystės stojimo sąlygų ir Sutarčių pritaikomųjų pataisų (OL L 73, 1972, p. 14, toliau – Stojimo aktas) 28 straipsnį „Bendrijos institucijų <…> aktai dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo netaikomi Gibraltarui“, jei Taryba nenusprendžia kitaip, Gibraltarui taikomos Bendrijos konkurencijos taisyklės, įskaitant taisykles, susijusias su valstybių narių suteikta pagalba.

Faktinės bylos aplinkybės

I — *Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reformos aplinkybės*

11 2001 m. liepos 11 d. Komisija nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą pagal EB 88 straipsnio 2 dalį dėl dviejų Gibraltare taikytų pelno mokesčio priemonių, atitinkamai susijusių su „nuo mokesčių atleidžiamomis įmonėmis“ (OL C 26, 2002, p. 13) ir „teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis“ (OL C 26, 2002, p. 9).

12 Nuo mokesčių atleidžiamos įmonės iš tikrųjų nebuvo fiziškai įsikūrusios Gibraltare, o tokią teisę turinčios įmonės ten turėjo tam tikras patalpas (*a bricks and mortar presence*) ir veikė įvairiuose sektoriuose.

13 Kad būtų atleista nuo mokesčių, įmonė turėjo atitikti tam tikras sąlygas. Tarp šių sąlygų buvo draudimas vykdyti ūkinę ar kitokią veiklą Gibraltare, išskyrus, jei tokia veikla vykdoma su nuo mokesčių atleidžiamomis arba teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis. Gibraltaro piliečiai ar rezidentai negalėjo turėti nuo mokesčių atleistos įmonės akcijų ar teisių į šias akcijas, nebent jie būtų akcinės bendrovės akcininkai. Su tam tikromis ribotomis išimtimis nuo mokesčių atleista įmonė Gibraltare buvo atleidžiama nuo pelno mokesčio ir privalėjo mokėti tik fiksuotą metinį 225 GBP dydžio mokestį.

14 Teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčios įmonės statusui įgyti buvo taikomos iš esmės tokios pačios sąlygos kaip ir norint įgyti nuo mokesčių atleidžiamos įmonės statusą. Teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčios įmonės mokėjo mokestį, kurio tarifas buvo suderinamas su Gibraltaro mokesčių institucijomis, jis sudarė 2–10 % įmonės pelno.

15 2002 m. balandžio 30 d. Sprendimu *Government of Gibraltar prieš Komisiją* (T-195/01 ir T-207/01, Rink. p. II-2309) Pirmosios instancijos teismas, viena vertus, panaikino sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą, susijusią su nuo mokesčių atleistomis įmonėmis, ir, kita vertus, atmetė ieškinį dėl sprendimo pradėti tokią pačią procedūrą, susijusią su teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis, panaikinimo.

16 2002 m. balandžio 27 d., nespręsdama klausimo dėl to, ar mokesčių sistemos, susijusios su nuo mokesčių atleidžiamomis įmonėmis ir teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčiomis įmonėmis laikytinos valstybės pagalba, Gibraltaro vyriausybė paskelbė apie ketinimą panaikinti visus įmonių apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus ir įvesti visoms Gibraltaro įmonėms visiškai naują apmokestinimo sistemą. Ši Gibraltaro vyriausybės įgyvendinta pelno mokesčio reforma yra šios bylos dalykas.

II — *Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reforma*

17 2002 m. rugpjūčio 12 d. laišku Jungtinė Karalystė pagal EB 88 straipsnio 3 dalį pranešė Komisijai apie Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reformą.

18 Ši mokesčių reforma apima apmokestinimo sistemą, taikomą visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, ir papildomą (arba baudos) mokestį (*top-up tax*), taikomą tik finansinių paslaugų ir komunalinių paslaugų sektoriuose, įskaitant telekomunikacijų, elektros ir vandens sektorius, veikiančioms įmonėms.

19 Mokesčių reforma bus įgyvendinama vadovaujantis šiais teisės aktais:

— Potvarkiu dėl įmonių (darbo užmokesčio fondo mokesčio),

— Potvarkiu dėl įmonių (metinio registracijos mokesčio),

— Potvarkiu dėl mokesčio normų ir

— Potvarkiu dėl įmonių (tam tikrų veiklos rūšių apmokestinimo).

20 Gibraltaro vyriausybė įgyvendins su mokesčių reforma susijusius teisės aktus po to, kai juos priims *House of Assembly*. Įgyvendinant reformą, bus iš karto panaikinti teisės aktai dėl nuo mokesčių atleidžiamų įmonių ir teisės aktai dėl teisę į atleidimą nuo mokesčių turinčių įmonių.

A — *Įgyvendinant mokesčių reformą nustatyta apmokestinimo sistema*

21 Įgyvendinant reformą nustatytą apmokestinimo sistemą, kuri bus taikoma visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, sudaro darbo užmokesčio fondo mokestis (*payroll tax*), įmonių nekilnojamojo turto mokestis (*business property occupation tax*) ir registracijos mokestis (*registration fee*):

— darbo užmokesčio fondo mokestis: visos Gibraltaro įmonės privalės mokėti 3 000 GBP mokestį už vieną darbuotoją per metus. Kiekvienas „darbdavys“ privalės mokėti tokį mokestį už visus savo visą ar ne visą darbo laiką dirbančius „darbuotojus“, kurie yra „įdarbinti Gibraltare“. Minėtos sąvokos bus apibrėžtos su mokesčių reforma susijusiuose teisės aktuose,

— įmonių nekilnojamojo turto mokestis (BPOT): visos įmonės, Gibraltare užimančios verslo paskirties nekilnojamąjį turtą, mokės įmonių nekilnojamojo turto mokestį,

kurio norma prilygsta jų mokestinės prievolės pagal bendrą Gibraltare taikomą nekilnojamojo turto mokestį procentinei daliai,

— registracijos mokestis: visos įmonės, kurios savo veikla nesiekia gauti pelno, privalės mokėti metinį 150 GB registracijos mokestį, o įmonės, kurios planuoja dirbti pelningai – 300 GBP mokestį per metus.

22 Darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT bendra suma negali būti didesnė nei 15 % nuo pelno. Taigi įmonės mokės darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT, tik jeigu jos dirba pelningai, tačiau bendra tokių mokesčių suma nebus didesnė nei 15 % nuo įmonės pelno.

B — *Papildomas (arba baudos) mokestis*

23 Tam tikrų rūšių veikla, būtent už finansines paslaugas ir komunalines paslaugas gaunamas pelnas, bus apmokestinamas papildomu arba baudos mokesčiu. Atitinkami papildomi mokesčiai bus taikomi tik tam tikros veiklos rūšims priskiriamam pelnui.

24 Be darbo užmokesčio fondo mokesčių ir nekilnojamojo turto mokesčio, finansines paslaugas teikiančios įmonės privalės mokėti papildomą (arba baudos) mokestį nuo pelno, gauto teikiant finansines paslaugas, kurio norma bus 4–6 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus); šios įmonės

kasmet mokės mokesčius (darbo užmokesčio fondo mokestį, BPOT ir papildomą mokestį), kurie kartu negali sudaryti daugiau nei 15 % nuo pelno.

25 Komunalinių paslaugų įmonės, be darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT, taip pat bus apmokestinamos papildomu (arba baudos) mokesčiu nuo pelno; tokio mokesčio norma bus 35 % nuo pelno (apskaičiuoto pagal tarptautiniu mastu pripažintus apskaitos standartus). Tokioms įmonėms bus leidžiama išskaičiuoti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT iš joms privalomo mokėti papildomo mokesčio. Nors komunalinių paslaugų įmonės moka kasmetinius darbo užmokesčio fondo mokesčius ir BPOT, kurie kartu neviršija 15 % pelno, komunalinėms įmonėms taikomas papildomas mokestis užtikrina, kad bendras tokių įmonių mokamas mokestis būtų lygus 35 % nuo pelno.

III — *Administracinė procedūra ir ginčijamas sprendimas*

26 2002 m. spalio 16 d. laišku Komisija pranešė Jungtinės Karalystės valdžios institucijoms apie savo sprendimą pradėti EB 88 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą dėl mokesčių reformos ir pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti pastabas (OL C 300, p. 2). Jungtinė Karalystė savo pastabas pateikė 2002 m. gruodžio 13 d. laiške.

27 Komisija gavo Ispanijos verslo organizacijų konfederacijos (*Confederación Española de Organizaciones Empresariales*), Alandų vykdomosios valdžios institucijos (*Ålands Landskapsstyrelse*, Suomija), Ispanijos Karalystės ir Gibraltaro vyriausybės pastabas. Komisija nusiuntė jas Jungtinei Karalystei, kuri 2003 m. vasario 13 d. laiške pateikė Komisijai savo pastabas.

28 2004 m. kovo 30 d. Komisija priėmė Sprendimą 2005/261/EB dėl Jungtinės Karalystės pagalbos schemos įgyvendinant Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčių reformą (OL L 85, 2005, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas).

29 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis yra tokia:

„*1 straipsnis*

Jungtinės Karalystės pranešimu pateikti pasiūlymai dėl Gibraltaro įmonių pelno apmokestinimo sistemos reformos yra valstybės pagalbos schema, kuri nesuderinama su bendrąja rinka.

Todėl siūlomos priemonės negali būti įgyvendinamos.

2 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei“.

30 Siekdama pagrįsti savo išvadą, susijusią su mokesčių reformos selektyvumu, Komisija ginčijamo sprendimo 98–152 konstatuojamosiose dalyse iš esmės teigia, kad reforma yra taikoma pasirinktinai ir regioniniu, ir materialiniu požiūriu. Ji taikoma pasirinktinai

regioniniu požiūriu, nes numatyta tokia įmonių apmokestinimo sistema, pagal kurią įmonės Gibraltare apskritai apmokestinamos mažesniu tarifu nei Jungtinėje Karalystėje (ginčijamo sprendimo 127 konstatuojamoji dalis). Komisija mano, kad tokie mokesčių reformos aspektai yra selektyvūs materialiniu požiūriu: pirma, reikalavimas, kad įmonė turi gauti pelno, prieš apmokestinant ją darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT, nes šis reikalavimas palankesnis pelno negaunančioms įmonėms (ginčijamo sprendimo 128–133 konstatuojamosios dalys); antra, tai, kad apmokestinimui darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT nustatyta 15 % viršutinė riba nuo pelno, yra palankiau toms įmonėms, kurių pelnas nagrinėjamais mokestiniais metais yra mažas jų darbuotojų skaičiaus ir užimamo nekilnojamojo turto atžvilgiu (ginčijamo sprendimo 134–141 konstatuojamosios dalys); trečia, ir darbo užmokesčio fondo mokestis, ir BPOT pagal savo pobūdį suteikia pranašumo įmonėms, iš tikrųjų fiziškai nevykdančioms veiklos Gibraltare ir dėl to nemokančioms pelno mokesčio (ginčijamo sprendimo 142–144 ir 150 konstatuojamosios dalys). Komisija daro išvadą, kad „priemonės, apie kurias buvo teikiamas pranešimas, yra taikomos pasirinktinai tiek regioniniu, tiek materialiniu požiūriu, ir tokia išvada yra daroma atsižvelgus į įvairiausius siūlomos sistemos aspektus, ir į sistemos, kaip visumos, analizės rezultatus“ (ginčijamo sprendimo 152 konstatuojamoji dalis).

Procesas ir šalių reikalavimai

31 2004 m. birželio 9 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijoje buvo gauti Gibraltaro vyriausybės (ieškovė byloje T-211/04) ir Jungtinės Karalystės (ieškovė byloje T-215/04) ieškiniai dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

32 2004 m. spalio 4 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Jungtinė Karalystė paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti ieškovės reikalavimus byloje T-211/04.

33 2004 m. spalio 7 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktais dokumentais Ispanijos Karalystė paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti Komisijos reikalavimus bylose T-211/04 ir T-215/04.

34 2004 m. gruodžio 1 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktais dokumentais ieškovė byloje T-211/04, vadovaudamasi Pirmosios instancijos teismo procedūros reglamento 116 straipsnio 2 dalimi, paprašė suteikti ieškinio priedui A 2 konfidencialaus dokumento statusą įstojusių į bylą asmenų atžvilgiu. 2005 m. balandžio 26 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu ji atsiėmė šį prašymą.

35 2004 m. gruodžio 14 d. ir 2005 m. vasario 15 d. Pirmosios instancijos teismo trečiosios kolegijos pirmininko nutartimis prašymai leisti įstoti į bylas T-211/04 ir T-215/04 buvo patenkinti.

36 2005 m. kovo 8 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Jungtinė Karalystė, vadovaudamasi Procedūros reglamento 50 straipsniu, paprašė sujungti bylas T-211/04 ir T-215/04, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas. Suinteresuotosios šalys per nustatytą terminą pateikė savo pastabas dėl šio prašymo.

37 Atitinkamai 2005 m. kovo 16 d. ir 2005 m. balandžio 15 d. pateiktais dokumentais ieškovės bylose T-211/04 ir T-215/04, vadovaudamosi Procedūros reglamento 55 straipsnio 2 dalimi, paprašė šių bylų nagrinėjimui suteikti pirmenybę.

38 2005 m. balandžio 29 d. Ispanijos Karalystė pateikė įstojimo į bylą T-215/04 paaiškinimą, o 2005 m. birželio 20 d. – įstojimo į bylą T-211/04 paaiškinimą. Pagrindinės šių bylų šalys per nustatytą terminą pateikė savo pastabas dėl minėtų paaiškinimų. Jungtinė Karalystė nepateikė įstojimo į bylą T-211/04 paaiškinimo.

39 2005 m. gegužės 12 d. ir 2006 m. gruodžio 13 d. Sprendimais Pirmosios instancijos teismas, vadovaudamasis Procedūros reglamento 55 straipsnio 2 dalimi, nutarė patenkinti prašymus suteikti bylų T-211/04 ir T-215/04 nagrinėjimui pirmenybę.

40 2005 m. birželio 6 d. Pirmosios instancijos teismas nusprendė paskirti bylas T-211/04 ir T-215/04 trečiajai išplėstinei kolegijai.

41 2006 m. gruodžio 18 d. Nutartimi bylos T-211/04 ir T-215/04 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

42 Remdamasis teisėjo pranešėjo pranešimu Pirmosios instancijos teismas (trečioji išplėstinė kolegija) nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir imdamasis Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytų proceso organizavimo priemonių paprašė šalių bylose T-211/04 ir T-215/04 pateikti savo rašytines pastabas dėl pasekmių, kylančių iš 2006 m. rugsėjo 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Portugalija prieš Komisiją* (C-88/03, Rink. p. I-7115, toliau – sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos) šių bylų atžvilgiu. Šalys per nustatytą terminą įvykdė šį prašymą.

43 2007 m. kovo 14 d. įvykusiame teismo posėdyje išklausyti šalių pareiškimai ir atsakymai į Pirmosios instancijos teismo pateiktus klausimus.

44 Pirmosios instancijos teismas mano, jog abi bylas reikia sujungti, kad būtų priimtas sprendimas, ir per posėdį šalys su tuo sutiko.

45 Ieškovė byloje T-211/04 Pirmosios instancijos teismo prašo:

— panaikinti ginčijamą sprendimą,

— priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

46 Ieškovė byloje T-215/04 Pirmosios instancijos teismo prašo:

— panaikinti ginčijamą sprendimą,

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

47 Bylose T-211/04 ir T-215/04 Komisija Pirmosios instancijos teismo prašo:

— atmesti ieškinį,

— priteisti iš ieškovių bylinėjimosi išlaidas.

48 Bylose T-211/04 ir T-215/04 Ispanijos Karalystė Pirmosios instancijos teismo prašo:

— atmesti ieškinį,

— priteisti iš ieškovių bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

49 Ieškovės iš esmės pateikia tris ieškinio pagrindus. Pirmasis ieškinio pagrindas yra dėl teisės klaidos ir vertinimo, susijusio su regioninės atrankos kriterijaus taikymu, antrasis – dėl teisės klaidų ir vertinimo, susijusio su materialinės atrankos kriterijaus taikymu, trečiasis susijęs su esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimu tiriant trečiąjį mokesčių reformos aspektą, priskirtą prie taikomų pasirinktinai materialiniu požiūriu, būtent patį darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT pobūdį. Paskutinis ieškinio

pagrindas padalytas į dvi dalis, pirmoji iš jų susijusi su teisės į teisingą bylos nagrinėjimą pažeidimu, o antroji – su motyvavimo pareigos pažeidimu.

I — *Dėl pirmojo ieškinio pagrindo, grindžiamo teisės klaidomis ir vertinimu, susijusiu su regioninės atrankos kriterijaus taikymu*

A — *Šalių argumentai*

50 Ieškovės teigia, kad šioje byloje Komisija klaidingai taikė regioninės atrankos kriterijų, nes laikė Jungtinės Karalystės teritoriją ir jos įmonių pelno mokesčio sistemą tinkamu referenciniu pagrindu Gibraltaro mokesčių sistemos reformai įvertinti. Savo nuomonei pagrįsti jos iš esmės remiasi keturiais dalykais.

51 Pirmiausia jos teigia, kad regioninės atrankos kriterijus šioje byloje negali būti taikomas taip, kaip jį taikė Komisija, nes pagal nacionalinę, tarptautinę ar Bendrijos teisę Gibraltaras nėra Jungtinės Karalystės dalis. Teismų praktika, pranešimas dėl valstybės pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje ir motyvavimas, kuriuo Komisija remiasi ginčijamame sprendime, susiję su mokestinėmis priemonėmis, taikomomis valstybės narės dalį sudarančiam teritoriniam vienetui. Gibraltaro negalima prilyginti tokiam teritoriniam vienetui.

52 Antra, ieškovės teigia, kad net jei Bendrijos valstybės pagalbos taisyklių taikymo tikslais Gibraltarą reikėtų laikyti Jungtinės Karalystės dalimi, Jungtinė Karalystė negalėtų būti tinkamas referencinis pagrindas, nes abu vienetai neturi bendros mokesčių sistemos.

Gibraltaro mokesčių reforma nėra „nukrypimas“ nuo Jungtinės Karalystės įmonių pelno mokesčio sistemos, jos „išimtis“ ar „sumažinimas“; ši sistema nėra „įprasta“ sistema, kuri būtų taikoma Gibraltare, jei nebūtų įgyvendinta nagrinėjama mokesčių reforma. Todėl regioninės atrankos kriterijaus negalima taikyti.

53 Šiuo atžvilgiu ieškovės visų pirma teigia, kad Jungtinės Karalystės valdžios institucijos neatlieka jokio vaidmens nustatant Gibraltaro politinę ir ekonominę aplinką. Politinėje srityje Gibraltaras turi nuo Jungtinės Karalystės atskirą vykdomąją, įstatymų leidžiamąją ir teisminę valdžią. Ekonominėje srityje Gibraltaras negauna iš Jungtinės Karalystės jokių subsidijų ar finansavimo. Jis susirenka visas pajamas iš savo taikomų mokesčių. Jis įgyvendina tokią ekonominę politiką, kuri, jo manymu, yra geriausia jo teritorijai, ir nesivadovauja Jungtinės Karalystės ekonomine politika. Jis kala ir spausdina savo pinigus, nustato savo pinigų pasiūlą ir pats priima sprendimus dėl skolinimosi ir išlaidų. Ginčijamame sprendime yra fakto klaidų, susijusių su Jungtinės Karalystės centrinės valdžios įgyvendinimo svarba Gibraltarui.

54 Antra, ieškovės teigia, kad Gibraltaras ir Jungtinė Karalystė yra dvi visiškai atskiros ir savitos mokestinės teritorijos. Gibraltaro vyriausybė ir *House of Assembly* formuoja Gibraltare taikytiną mokesčių sistemą, atsižvelgdami tik į specifines jo ūkio aplinkybes ir ypatybes, ir jiems jokios įtakos neturi bei jų niekaip neriboja Jungtinėje Karalystėje priimami mokesčių įstatymai ar taikoma politika. Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktai niekada nebuvo taikomi Gibraltare ir nebūtų ten taikomi net tuo atveju, jei Gibraltare nebūtų mokesčių teisės aktų. Todėl nėra jokios normos, su kuria galima būtų palyginti Gibraltaro mokesčius, ar nuo kurios jie galėtų nukrypti. Ginčijamame sprendime yra fakto klaidų, susijusių su Gibraltaro, kaip vietos, kurioje mokesčių srities įgaliojimai yra decentralizuoti, tačiau išlieka centrinė referencinė sistema, apibūdinimu (ginčijamo sprendimo 121 konstatuojamoji dalis), mokesčių reformos, kaip visos valstybės mastu nustatyto mokesčio dydžio sumažinimo, apibūdinimu (ginčijamo sprendimo 109 konstatuojamoji dalis) ir Komisijos teiginiu, kad „šiuo metu Gibraltare galiojanti mokesčių sistema didele dalimi yra sudaryta pagal Jungtinėje Karalystėje

galiojantį modelį, išskyrus tas palankesnes sąlygas, kurios sudaromos užsienyje veikiančioms įmonėms“ (ginčijamo sprendimo 112 konstatuojamoji dalis).

55 Gibraltaro vyriausybės teigimu, atrankos kriterijus reiškia, kad nagrinėjama mokestinė priemonė gali būti palyginama su įprasta mokesčio norma, kuri, nesant tokios priemonės, taikoma veiklai nagrinėjamame regione. Tai neabejotinai reiškia, kad palyginimo kriterijus turi būti mokestis ar kita priemonė toje pačioje mokestinėje jurisdikcijoje. Tačiau šioje byloje Gibraltaras ir Jungtinė Karalystė yra dvi atskiros mokestinės jurisdikcijos; net jei Gibraltare nebūtų specialios įmonių pelno mokesčio sistemos, jame nebūtų taikoma Jungtinės Karalystės mokesčių sistema. Taip yra ne todėl, kad Jungtinė Karalystė nusprendė perduoti Gibraltarui savo mokesčių srities įgaliojimus ar jų atsisakyti, kaip Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 114 konstatuojamojoje dalyje. Jungtinė Karalystė negali nuspręsti taikyti savo mokesčių įstatymų savo kolonijinėms teritorijoms ir ji niekada nevykdė mokestinės valdžios Gibraltare.

56 Galiausiai, priešingai nei teigia Komisija ginčijamame sprendime, ieškovės tvirtina, kad infravalstybinio subjekto turima politinė ir mokestinė autonomija yra reikšmingas kriterijus vertinant šio subjekto patvirtintos mokestinės priemonės selektyvumą, nes ši politinė ir mokestinė autonomija leidžia laikyti tokį infravalstybinį subjektą tinkamu referenciniu pagrindu.

57 Trečia, nors ieškovės savo rašytinėse pastabose dėl pasekmių, kylančių iš šio sprendimo 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos, teigia, kad regioninės atrankos kriterijus negalėtų būti taikomas šioje byloje, nes Gibraltaras nėra Jungtinės Karalystės dalis ir abu teritoriniai vienetai neturi bendros mokesčių sistemos, jos papildomai nurodo, kad šioje byloje referencinis pagrindas yra Gibraltaro teritorija, taikant 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 ir 68 punktuose pateiktą šio pagrindo apibrėžimo metodą.

58 Ketvirta, ieškovės nurodo, kad net jei paaiškėtų, jog mokesčių reforma yra selektyvi regioniniu požiūriu, ji būtų pateisinama dėl savo pobūdžio ar bendros schemos.

59 Komisija teigia, kad šioje byloje svarbus klausimas yra ne tas, ar Gibraltaras yra Jungtinės Karalystės dalis vidaus, ar tarptautinės teisės taikymo tikslais, bet tai, ar jis yra Jungtinės Karalystės dalis Bendrijos teisės, kuri yra atskira teisinė sistema, taikymo tikslais. Pasak Komisijos, yra būtent taip.

60 Ji toliau teigia, kad Gibraltaro ekonominis atskirumas nuo Jungtinės Karalystės neturi jokios reikšmės bylai. Sprendimuose dėl valstybės pagalbos į šią aplinkybę niekada nebuvo atsižvelgiama, nes net tais atvejais, kai centrinė valdžia ir autonominis regionas iš tikrųjų yra ekonomiškai atskiri, taisyklės dėl regioninės valstybės pagalbos taikomos tik remiantis tuo, ar tam tikroms įmonėms suteikiamas pranašumas, atsižvelgiant į jų buveinės vietą ar veiklą valstybės narės dalyje.

61 Komisija bet kuriuo atveju ginčija Gibraltaro ekonominę ir mokestinę autonomiją Jungtinės Karalystės atžvilgiu, kuria remiasi ieškovės, ir pateikia Jungtinės Karalystės suteiktos finansinės paramos Gibraltarui pavyzdžių.

62 Be to, Komisija, priešingai nei ieškovės, teigia, kad Jungtinės Karalystės centrinės valdžios institucijos atlieka esminį vaidmenį nustatant Gibraltaro politinę ir ekonominę aplinką, visų pirma todėl, kad Jungtinė Karalystė yra atsakinga už Bendrijos teisės taikymą Gibraltare, o Gibraltaro pinigų stabilumas visiškai priklauso nuo Jungtinės Karalystės (Gibraltaro valiuta – tai tas pats svaras sterlingas, tik kitu pavadinimu). Komisija taip pat tvirtina, kad „apibrėžtų vidaus reikalų“ sąvoka, kuri, ieškovių teigimu, apima apmokestinimą, atsižvelgiant į Bendrijos teisę turi mažai reikšmės dėl dviejų

pagrindinių priežasčių: i) 1969 m. Konstitucijoje numatyta, kad centrinės valdžios institucija (atstovaujama gubernatoriaus) gali įsikišti, visų pirma kad užtikrintų tarptautinių įsipareigojimų vykdymą Gibraltare; ir ii) kitaip nei Jungtinė Karalystė, Gibraltaras nedalyvauja priimant Bendrijos teisės aktus, kurie turi įtakos „apibrėžtiems jo vidaus reikalams“ ir privalo būti įgyvendinami jo teritorijoje.

63 Kalbant apie ieškovių argumentą, susijusį su tuo, kad Gibraltaras ir Jungtinė Karalystė neturi bendros mokesčių sistemos, Komisija iš esmės teigia, kad nustačius, jog Bendrijos taisyklių dėl valstybės pagalbos taikymo tikslais Gibraltaras yra Jungtinės Karalystės dalis, tinkamas referencinis pagrindas gali būti tik tas, kurį sudaro Jungtinės Karalystės mokesčių sistema.

64 Komisija pažymi, kad EB 87 straipsnyje nurodyta „valstybės narės suteikta“ pagalba daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Ji nurodo, kad reikšmingas klausimas yra ne tas, ar Jungtinės Karalystė ir Gibraltaras yra tos pačios mokestinės jurisdikcijos dalys, bet ar Gibraltare taikytina mokesčių sistema gali būti laikoma valstybės narės suteikta pagalba. Komisija mano, kad į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai, nes Gibraltarui taikomos visos Bendrijos taisyklės dėl valstybės pagalbos, tai pripažįsta ir pati Gibraltaro vyriausybė. Valstybė narė, ketinanti suteikti pagalbą Gibraltaro teritorijoje, gali būti tik Jungtinė Karalystė, todėl klausimas, ar schema yra taikoma pasirinktinai regioniniu požiūriu, gali būti sprendžiamas tik Jungtinę Karalystę laikant valstybe nare, atsakinga už tai, kad Gibraltare būtų laikomasi Bendrijos teisės.

65 Komisija taip pat teigia, kad tai, jog nėra bendros (arba įprastos) mokesčių sistemos, kuri būtų taikoma Gibraltare, jei nebūtų taikoma Gibraltaro mokesčių sistema, nedraudžia taikyti regioninės atrankos kriterijaus. Tokios bendros mokesčių sistemos nėra todėl, kad taip nusprendė Jungtinė Karalystė. Ji nutarė palaikyti ypatingus konstitucinius santykius su Gibraltaru ir stojimo į Bendriją aktu nusprendė, kad

Gibraltarui bus taikomos valstybės pagalbos taisyklės. Jungtinė Karalystė taip pat turi pakankamai galių Gibraltaro atžvilgiu, kad galėtų užtikrinti, jog Gibraltaras patvirtintų tokią įmonių pelno apmokestinimo sistemą, kuri būtų suderinama su Sutartimi. Iš to išplaukia, kad referencinis pagrindas turi būti tik tas, kurį užtikrina Jungtinė Karalystė.

66 Be to, Komisija ginčija infravalstybinio subjekto mokestinės autonomijos lygio reikšmę valstybės pagalbos sąvokos taikymui. Ji teigia, kad šis argumentas pateiktas darant prielaidą, jog Gibraltaras yra Jungtinės Karalystės dalis. Atsižvelgiant į tokią prielaidą, teiginys, kad valstybės pagalbos taisyklių taikymas priklauso nuo nagrinėjamo regiono autonomijos lygio, yra visiškai nepagrįstas (išskyrus ginčijamo sprendimo 115 konstatuojamojoje dalyje nurodytą simetrinį mokestinių įgaliojimų perdavimo atvejį).

67 Savo rašytinėse pastabose dėl pasekmių, kylančių iš 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos, Komisija nurodo, kad jame Teisingumo Teismas pritaria jos nuomonei, jog referencinio pagrindo nustatymo kriterijus, siekiant įvertinti regioninę atranką, yra subjektas, atliekantis pagrindinį vaidmenį nustatant politinę ir ekonominę įmonių veiklos aplinką, tačiau atmeta teiginį, kad šis subjektas gali būti tik valstybė narė.

68 Pasak Komisijos, klausimas, ar šioje byloje Gibraltaras gali būti referencinis pagrindas, priklauso nuo 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytų sąlygų, o ne nuo Gibraltaro konstitucinio statuso pagal nacionalinę teisę.

69 Komisija teigia, kad 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 66 punkte esantis reikalavimas, jog regionui „tenka pagrindinis vaidmuo apibrėžiant politinę ir ekonominę jo kompetencijai priklausančioje teritorijoje esančių įmonių veiklos aplinką“, reiškia ketvirtąją sąlygą, taikomą nustatant tinkamą referencinį pagrindą, kuri yra pradinė ir atskira nuo to paties sprendimo 67 punkte išvardytų trijų kriterijų.

70 Pagal šią ketvirtąją sąlygą reikalaujama, kad nagrinėjamas regionas turėtų tam tikrą autonomiją nustatant politinę ir ekonominę jo teritorijoje įsteigtų įmonių veiklos aplinką ir kad ši autonomija būtų panaši į valstybės narės, kurios konstitucijoje regionų autonomija nėra numatyta, centrinės vyriausybės turimą įtaką. Komisija paaiškina, kad šio reikalavimo logika, atsižvelgiant į Sutarties taisykles dėl valstybės pagalbos, yra tokia, kad norint nustatyti, ar tam tikros įmonės gauna atitinkamą pranašumą, jų padėtį reikia palyginti su kitų toje pačioje politinėje ir ekonominėje aplinkoje veikiančių įmonių padėtimi.

71 Komisija mano, kad Gibraltaro vaidmuo nustatant politinę ir ekonominę Gibraltare įsteigtų įmonių veiklos aplinką nėra esminis, todėl Gibraltaro teritorija negali būti tinkamas referencinis pagrindas. Jei šis pradinis reikalavimas nėra tenkinamas, nėra prasmės atsižvelgti į 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 punkte nustatytus tris kriterijus.

72 Papildomai Komisija nagrinėja šiuos tris kriterijus ir teigia, kad Gibraltaras neatitinka dviejų iš jų, būtent – kriterijaus, susijusio su Jungtinės Karalystės vyriausybės galimybe daryti tiesioginę įtaką Gibraltaro valdžios institucijų patvirtintų mokestinių priemonių

sričiai ir kriterijaus, susijusio su subsidijų, kompensuojančių Gibraltarui jo mokesčių sistemos finansinius padarinius, buvimu. Todėl Gibraltaro teritorija nėra tinkamas referencinis pagrindas.

73 Ispanijos Karalystė pabrėžia, kad jos įstojimas į bylą palaikyti Komisijos reikalavimus negali būti tiesiogiai ar netiesiogiai aiškinamas kaip reiškiantis paramą ginčijamame sprendime pateiktam motyvavimui dėl regioninės atrankos. Jos nuomone, Gibraltaro atvejį reikėtų skirti nuo Baskų krašto ir Navaros autonominių regionų mokesčių sistemų atvejo, nes šiose teritorijose egzistuoja mokesčių derinimo sistema.

74 Tačiau Ispanijos Karalystė mano, kad Gibraltare nebūtų įmanoma taikyti visiškai skirtingos nei Jungtinėje Karalystėje mokesčių sistemos, nenustačius jokių apribojimų ar koordinavimo taisyklių, nes tai reikštų, kad valstybės pagalbos atveju Gibraltaro teritorija būtų vertinama kaip atskira valstybė narė, o tai, Ispanijos Karalystės manymu, iš esmės būtų šios teritorijos tarptautinio statuso kvestionavimas.

75 Savo rašytinėse pastabose dėl iš 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos kylančių pasekmių Ispanijos Karalystė teigia, kad norint nustatyti, ar infravalstybinis subjektas yra tinkamas referencinis pagrindas vertinant šio subjekto patvirtintas mokestines priemones, prie minėtame sprendime Teisingumo Teismo jau nurodytų trijų sąlygų reikėtų pridėti ketvirtąją. Pagal šią ketvirtąją sąlygą nagrinėjama mokestinė priemonė nebūtų selektyvi, jeigu ją ribotų tam tikri derinimo kriterijai, kurie yra tokie patys kaip pagal Bendrijos teisę taikomi valstybės narės, kuriai priklauso infravalstybinis subjektas, patvirtintoms mokestinėms priemonėms ir kuriais siekiama apsaugoti laisvą asmenų, kapitalo, prekių ir paslaugų judėjimą bei neleisti iškreipti vientisos rinkos.

B — *Pirmosios instancijos teismo vertinimas*

76 Bendrijos teisės taisyklės, susijusios su valstybių narių suteikta pagalba, yra taikomos Gibraltarui (šio sprendimo 15 punkte nurodyto sprendimo *Government of Gibraltar prieš Komisiją* 12 punktas). Taigi EB 87 straipsnio 1 dalis yra Pirmosios instancijos teismo analizės atspirties taškas.

77 Minėta nuostata draudžiama valstybės pagalba, kuri palaiko „tam tikras įmones ar tam tikrų prekių gamybą“, t. y. pasirinktinai taikomą pagalbą (2005 m. gruodžio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-66/02, Rink. p. I-10901, 94 punktas).

78 Kalbant apie atrankos sąlygos, kuri yra sudėtinė valstybės pagalbos dalis, įvertinimą, iš nusistovėjusios Bendrijos teismų praktikos yra aišku, kad EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras įmones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal minėtos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rink. p. I-8365, 41 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, Rink. p. I-4777, 68 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, Rink. p. I-1627, 40 punktą).

79 Tokios analizės taip pat reikalaujama priemonės, priimtos ne nacionalinio teisės aktų leidėjo, o infravalstybinės institucijos atveju, nes teritorinės, o ne centrinės institucijos priimta priemonė gali būti valstybės pagalba, jei tenkinamos EB 87 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos (žr. 1987 m. spalio 14 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, 248/84, Rink. p. 4013, 17 punktą).

80 Iš to, kas minėta, yra aišku, kad, siekiant įvertinti nagrinėjamos priemonės pasirinktinį taikymą, reikia išnagrinėti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą minėta priemonė kai kurioms įmonėms suteikia pranašumo, palyginti su kitomis, esančiomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu. Įprastas apmokestinimo tarifas yra geografinėje teritorijoje, kurios pagrindu vertinama, galiojantis tarifas (42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 56 punktas).

81 Šioje byloje reikia išnagrinėti, ar Jungtinės Karalystės teritorija yra tinkamas referencinis pagrindas įvertinti mokesčių reformą regioninės atrankos požiūriu. Neigiamas atsakymas į šį klausimą neabejotinai reikštų, kad Gibraltaro teritorija yra tinkamas referencinis pagrindas įvertinti mokesčių reformą, ir paneigtų bet kokią išvadą, kad reforma yra selektyvi regioniniu požiūriu.

82 Visų pirma iš ginčijamo sprendimo 104 ir 125 konstatuojamųjų dalių aišku, kad Komisija, padarydama išvadą, jog Jungtinės Karalystės teritorija yra tinkamas referencinis pagrindas įvertinti, ar mokesčių reforma yra selektyvi regioniniu požiūriu, rėmėsi dviem veiksniais. Pirma, ji iš esmės manė, kad dėl bendros Sutarties sistemos ir visų pirma dėl valstybės pagalbos taisyklių referenciniu pagrindu gali būti tik atitinkamos valstybės narės teritorija ir kad nustatant šį pagrindą infravalstybinio subjekto autonomijos lygis centrinės vyriausybės atžvilgiu neturi reikšmės; antra, ji grindė savo išvadą vaidmeniu, kurį Jungtinės Karalystės valdžios institucijos atlieka nustatydamos politinę ir ekonominę įmonių veiklos aplinką Gibraltare.

1. Dėl infravalstybinio subjekto autonomijos lygio reikšmės atitinkamos valstybės narės centrinės vyriausybės atžvilgiu nustatant tinkamą referencinį pagrindą

83 Kalbant apie pirmąjį veiksnį, kuriuo Komisija grindė savo išvadą, kad šioje byloje Jungtinės Karalystės teritorija yra tinkamas referencinis pagrindas (žr. šio sprendimo 82 punktą), aišku, kad, kaip Komisija pripažino savo rašytinėse pastabose dėl pasekmių, kylančių iš 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos, to paties sprendimo 57 ir 58 punktuose Teisingumo Teismas atmetė jos analizę:

„57 Šiuo klausimu referencinis pagrindas nebūtinai turi būti apibrėžtas neperžengiant atitinkamos valstybės narės teritorijos ribų, nes priemonė, suteikianti pranašumą tik vienoje nacionalinės teritorijos dalyje, tik dėl šios vienintelės aplinkybės nėra taikoma pasirinktinai EB 87 straipsnio 1 dalies prasme.

58 Negali būti atmesta galimybė, kad infravalstybinis subjektas turi teisinį ir faktinį statusą, dėl kurio jis yra pakankamai autonominis, palyginti su valstybės narės centrine vyriausybe, tam, kad dėl priemonių, kurias šis subjektas priima, jis, o ne centrinė vyriausybė vaidintų pagrindinį vaidmenį apibrėžiant politinę ir ekonominę aplinką, kurioje įmonės veikia. Tokiu atveju būtent teritorija, kurioje infravalstybinis subjektas, priemonės autorius, įgyvendina savo kompetenciją, o ne visa nacionalinė teritorija, yra tinkamas kontekstas nustatyti, ar tokio subjekto priimta priemonė labiau palaiko kai kurias įmones, palyginti su kitomis, esančiomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, atitinkamos priemonės ar teisinės sistemos siekiamų tikslų atžvilgiu.“

84 Todėl pakanka išnagrinėti antrojo veiksnio, kuriuo grindžiama Komisijos išvada, pagal kurią Jungtinė Karalystė apibrėžiama kaip referencinis pagrindas, pagrįstumą,

konkrečiai kalbant, – Jungtinės Karalystės valdžios institucijų vaidmenį nustatant politinę ir ekonominę įmonių veiklos aplinką Gibraltare (žr. šio sprendimo 82 punktą).

2. Dėl Jungtinės Karalystės vaidmens nustatant politinę ir ekonominę aplinką Gibraltare kaip referencinio pagrindo nustatymo kriterijaus šioje byloje

a) Sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos

85 42 punkte minėto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 65 punkte Teisingumo Teismas nurodo situaciją, kai naudodamasi nuo centrinės valdžios pakankamai autonominėmis galiomis regiono ar vietos valdžios institucija nusprendžia taikyti mažesnį nei nacionalinis mokesčio tarifą, kuris taikomas tik jos kompetencijai priklausančioje teritorijoje esančioms įmonėms:

„66 Šioje <…> situacijoje teisinis pagrindas, tinkamas vertinti mokestinės priemonės pasirinktinį taikymą, galėtų apsiriboti atitinkama geografine teritorija tuo atveju, kai infravalstybinis subjektas dėl savo statuso ir įgaliojimų užima pagrindinį vaidmenį nustatant politinę ir ekonominę aplinką, kurioje veikia jos kompetencijai priklausančioje teritorijoje esančios įmonės.

67 Taigi, kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 54 punkte, tam, kad tokiomis aplinkybėmis priimtas sprendimas galėtų būti laikomas priimtu įgyvendinant pakankamai autonominius įgaliojimus, pirmiausia jis turi būti priimtas regioninės ar vietos institucijos, kuri konstituciniu požiūriu turi turėti skirtingą nuo centrinės vyriausybės politinį ir administracinį statusą. Be to, jis turi būti priimtas taip, kad centrinė vyriausybė negalėtų tiesiogiai daryti įtakos jo turiniui. Galiausiai sumažinto nacionalinio mokesčio tarifo, taikomo regione esančioms įmonėms, finansinių pasekmių negali kompensuoti kitų regionų ar centrinės vyriausybės parama arba subsidijos.

68 Iš to, kas minėta, aišku, kad politinė ir mokestinė autonomija nuo centrinės vyriausybės, kuri yra pakankama tiek, kiek tai susiję su Bendrijos taisyklių dėl valstybės pagalbos taikymu, reiškia, kad, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, infravalstybinis subjektas yra kompetentingas ne tik jos kompetencijai priklausančioje teritorijoje priimti mokesčio tarifo sumažinimo priemones, neatsižvelgiant į su centrinės valstybės veiksmais susijusius motyvus, bet ir atsako už tokios priemonės politines ir finansines pasekmes“.

86 Šioje byloje atitinkamai reikėtų išnagrinėti, ar mokesčių reforma atitinka 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 punkte nustatytas tris sąlygas. Taigi reikia išnagrinėti: i) ar mokesčių reformą parengė regioninė, ar vietos valdžios institucija, konstituciniu požiūriu turinti skirtingą nuo centrinės vyriausybės politinį ir administracinį statusą; ii) ar mokesčių reforma parengta taip, kad Jungtinės Karalystės centrinė vyriausybė negalėjo tiesiogiai daryti įtakos jos turiniui; ir iii) ar mokesčių reformos finansinių pasekmių Gibraltarui negali kompensuoti kitų Jungtinės Karalystės regionų ar centrinės vyriausybės parama arba subsidijos.

87 Pirmosios instancijos teismas negali sutikti su Komisijos argumentu, kad 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 66 punkte nustatyta ketvirtoji sąlyga, kuri yra pradinė ir atskira nuo sprendimo 67 punkte išvardytų kitų trijų sąlygų, konkrečiai kalbant, – sąlyga, kad infravalstybinis subjektas privalo atlikti pagrindinį vaidmenį nustatant politinę ir ekonominę jo kompetencijai priklausančioje teritorijoje esančių įmonių veiklos aplinką. Šio argumento nepatvirtina nei 42 punkte nurodytas sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos, nei generalinio advokato L. Geelhoed išvada toje pačioje byloje (54 ir 55 punktai).

88 Pirmosios instancijos teismas taip pat negali sutikti su Ispanijos Karalystės argumentu, kad, be kitų trijų sąlygų, kurias Teisingumo Teismas išvardijo 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, yra ir ketvirtoji, susijusi su tuo, kad nagrinėjamą mokestinę priemonę riboja derinimo kriterijai, nustatyti Bendrijos teisėje valstybės narės, kuriai priklauso nagrinėjamas infravalstybinis subjektas, patvirtintoms mokestinėms priemonėms. Šis argumentas nėra apibrėžtas minėtų derinimo kriterijų nustatymo ir jų turinio atžvilgiu, be to, jo nepatvirtina 42 punkte nurodytas sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos, todėl jį taip pat reikia atmesti.

b) Dėl pirmosios ir antrosios sąlygų, nustatytų sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, taikymo

89 Kalbant apie 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytą pirmąją sąlygą, pakanka pažymėti, kad, kaip pripažįsta šalys pagrindinėje byloje, reformą parengusios kompetentingos Gibraltaro valdžios institucijos konstituciniu požiūriu turi atskirą nuo Jungtinės Karalystės centrinės vyriausybės politinį ir administracinį statusą, todėl pirmoji sąlyga yra tenkinama.

90 Kalbant apie 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytą antrąją sąlygą, šioje byloje reikia išnagrinėti, ar mokesčių reforma parengta, Jungtinės Karalystės centrinei vyriausybei neturint galimybės daryti tiesioginės įtakos jos turiniui.

91 Komisija teigia, kad šioje byloje minėta sąlyga nėra tenkinama, nes pagal 1969 m. Konstitucijos 33 ir 34 straipsnius Jungtinė Karalystė turi įgaliojimus daryti tiesioginę įtaką per gubernatorių, visų pirma klausimams, susijusiems su „finansiniu ir ekonominiu stabilumu“, kurie, jos nuomone, turi apimti ir apmokestinimo klausimus.

92 Komisija nesutinka su ieškovių teiginiu, kad Jungtinės Karalystės antriniais teisėkūros įgaliojimais Gibraltare niekada nebuvo naudojamasi apmokestinimo srityje, ir nurodo, kad 42 punkte minėtame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos įvardyta antroji sąlyga iškelia klausimą, ar valstybės narės centrinės valdžios institucijos gali įsikišti, o ne ar jos tai daro praktiškai.

93 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip yra aišku iš bylos medžiagos ir šio sprendimo 15 punkte nurodyto sprendimo *Government of Gibraltar prieš Komisiją* 53 punkto, įmonių apmokestinimas priklauso apibrėžtų vidaus reikalų kategorijai. Neginčijama, kad vykdomosios valdžios įgaliojimus šiais klausimais turi Gibraltaro Ministrų Taryba. Ji turi teisę rengti ir teikti Gibraltaro įstatymų leidėjui tvirtinti Gibraltaro teritorijoje taikytinas mokestines priemones.

94 Antra, pagal 1969 m. Konstitucijos 32 straipsnį Gibraltaro įstatymų leidėjas turi įgaliojimus esant tam tikroms išlygoms priimti įstatymus, kuriais siekiama „taikos, viešosios tvarkos ir gero valdymo Gibraltare“. Neginčijama, kad šie įgaliojimai apima teisę priimti mokestines priemones. Pagal 1969 m. Konstitucijos 33 straipsnio 1 dalį įstatymų leidėjo įgaliojimus iš esmės įgyvendina *House of Assembly*, balsuodamas dėl įstatymų projektų, kuriems turi pritarti Karalienė arba gubernatorius Karalienės vardu.

Neginčijama, kad *House of Assembly* narius demokratiškai renka Gibraltaro žmonės ir *House of Assembly* vienintelis jiems atstovauja. 1969 m. Konstitucijos 33 straipsnio 2 dalyje taip pat numatyta, kad gubernatorius gali nepritarti minėtiems įstatymų projektams arba prieš pritardamas tam tikriems įstatymų projektams prašyti Karalienės pritarimo. Be to, 1969 m. Konstitucijos 34 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad apibrėžtų vidaus klausimų srityje ir siekdamas palaikyti Gibraltaro finansinį ir ekonominį stabilumą gubernatorius gali tam tikromis sąlygomis teikti įstatymų projektus *House of Assembly* ir tam tikromis sąlygomis priimti šiuos projektus, jiems pritardamas.

95 Trečia, iš bylos medžiagos aišku, kad Jungtinė Karalystė kraštutiniais atvejais turi antrinius teisėkūros įgaliojimus Gibraltare, tačiau jais naudojamasi tik išimtiniais atvejais ir niekada – apmokestinimo srityje. Gibraltarui netaikomas ir niekada nebuvo taikytas nė vienas mokestinius klausimus reglamentuojantis Jungtinės Karalystės teisės aktas.

96 Galiausiai Komisija neginčija, kad šioje byloje Gibraltaro mokesčių reformą parengė Gibraltaro valdžios institucijos, nesikišant Jungtinės Karalystės valdžios institucijoms.

97 Reikia pripažinti, kad pagal 1969 m. Konstitucijos 33 ir 34 straipsnius gubernatoriui suteikti įgaliojimai, kuriais, beje, niekada nebuvo pasinaudota apmokestinimo srityje, nerodo, jog Jungtinės Karalystės „centrinė vyriausybė“ gali daryti „tiesioginę“ įtaką mokesčių reformos turiniui 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytos antrosios sąlygos prasme. Nepaisant to, kad gubernatorių skiria Karalienė, pagal savo įgaliojimus veikdama kaip Gibraltaro Karalienė, ir jis yra jos atstovas Gibraltare (1969 m. Konstitucijos 18 straipsnis), iš bylos medžiagos negalima spręsti, kad Gibraltaro gubernatorių galima prilyginti Jungtinės Karalystės centrinei vyriausybei ir kad jo galimybė įsikišti į Gibraltaro teisėkūros procesą gali būti vertinama

kaip „tiesioginė“ Jungtinės Karalystės „centrinės vyriausybės įtaka“ 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 punkto prasme.

98 Be to, antriniai teisėkūros įgaliojimai, kuriuos Jungtinė Karalystė turi Gibraltare, ir įvairūs pagal 1969 m. Konstituciją gubernatoriui suteikti įgaliojimai, suteikiantys jam teisę dalyvauti teisėkūros procese, turi būti aiškinami atsižvelgiant į Gibraltaro, kaip kolonijos arba „priklausomos teritorijos“, statusą Jungtinių Tautų Chartijos XI skyriaus 73 straipsnio prasme, už kurios išorės santykius pagal minėtą nuostatą kaip „administruojanti valdžia“ yra atsakinga Jungtinė Karalystė. Jungtinės Karalystės, kaip Gibraltaro „administruojančios valdžios“, įsipareigojimai aiškiai nurodyti Chartijos 73 straipsnyje, kurio atitinkamoje dalyje nustatyta:

„Jungtinių Tautų narės, būdamos atsakingos ar prisiimančios atsakomybę už teritorijų, kurių tautos dar nėra pasiekusios visiškos savivaldos, valdymą, pripažįsta šių teritorijų gyventojų interesų pirmumo principą ir laiko savo šventa pareiga kuo daugiau prisidėti keliant gyventojų gerovę pagal šia Chartija nustatytą tarptautinės taikos ir saugumo sistemą, siekdamos:

a) užtikrinti, tinkamai atsižvelgiant į šių tautų kultūrą, jų politinę, ekonominę, socialinę ir švietimo pažangą, kad būtų teisingai elgiamasi su jomis ir kad jos būtų saugomos nuo piktnaudžiavimų;

b) plėtoti savivaldą, tinkamai atsižvelgiant į šių tautų politinius siekius, ir padėti joms sparčiai vystyti laisvas politines institucijas remiantis kiekvienai teritorijai ir jos tautoms būdingomis specifinėmis aplinkybėmis ir skirtingu laimėjimų lygiu;

<…>.“

99 Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, Jungtinės Karalystės antriniai teisėkūros įgaliojimai Gibraltare ir įvairūs gubernatoriui suteikti įgaliojimai turi būti aiškinami kaip priemonė, suteikianti Jungtinei Karalystei galimybę prisiimti įsipareigojimus Gibraltaro gyventojams ir vykdyti juos pagal tarptautinę teisę, o ne kaip priemonė, suteikianti galimybę daryti tiesioginę įtaką Gibraltaro valdžios institucijų priimtos mokestinės priemonės turiniui, visų pirma todėl, kad šiais antriniais įgaliojimais niekada nebuvo pasinaudota apmokestinimo srityje.

100 Todėl 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nurodyta antroji sąlyga šioje byloje yra tenkinama.

c) Dėl trečiosios sąlygos, nustatytos sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, taikymo

101 Kalbant apie 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytą trečiąją sąlygą, šioje byloje reikia išnagrinėti, ar dėl mokesčių reformos įgyvendinimo kylančios finansinės pasekmės Gibraltarui kompensuojamos kitų regionų ar Jungtinės Karalystės centrinės vyriausybės parama arba subsidijomis.

102 Komisija teigia, kad ši sąlyga reiškia, jog infravalstybinis subjektas net neturi galimybės gauti jokios paramos, siekiant kompensuoti šio subjekto sprendimų dėl jo mokestinių priemonių padarinius. Todėl ji nesutinka, kad pagal šią sąlygą reikalaujama ryšio tarp bet kokios regiono taikomos mokesčių mažinimo priemonės ir bet kokios subsidijos, kurią skiria centrinė vyriausybė ar kitas regionas. Pasak Komisijos, toks aiškinimas

neatitinka tariamos ketvirtosios sąlygos, kad infravalstybinis subjektas privalo atlikti pagrindinį vaidmenį apibrėžiant politinę ir ekonominę aplinką, kurioje veikia jo teritorijoje esančios įmonės. Norint nustatyti, ar ši sąlyga yra tenkinama, reikia atsižvelgti į visus centrinės vyriausybės skiriamo finansavimo šaltinius, turint omenyje tai, kad pinigai yra pakeičiami ir kad mokėjimas, dėl kurio Gibraltarui nereikia patirti tam tikrų viešųjų išlaidų, leidžia jam skirti daugiau pinigų kitam projektui ar nustatyti mažesnius mokesčius. Atsižvelgdama į tokį aiškinimą, Komisija ginčija, kad šioje byloje yra tenkinama trečioji sąlyga, atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės Gibraltarui tariamai suteiktą finansinę paramą.

103 Šiuo atžvilgiu Komisija visų pirma remiasi Gibraltaro socialinio draudimo fondui skiriamu Jungtinės Karalystės finansavimu, kad Gibraltaras galėtų mokėti pensijas šiuo metu Ispanijoje gyvenantiems Ispanijos piliečiams, dirbusiems Gibraltare, kol 1969 m. Ispanijos valdžios institucijos nusprendė uždaryti Ispanijos ir Gibraltaro sieną. Ji taip pat remiasi Jungtinės Karalystės įvairiais atvejais nuo Jungtinės Karalystės įstojimo į Bendriją Gibraltarui skirta pagalba vystymuisi, Jungtinės Karalystės finansuojama Jungtinėje Karalystėje ir Gibraltare įsteigtų mažųjų ir vidutinių įmonių (MVĮ) rizikos kapitalo schema ir Jungtinės Karalystės krašto apsaugos ministerijos subsidijomis Gibraltaro oro uosto veiklai.

104 Šie teiginiai nepagrįsti.

105 Visų pirma reikėtų priminti, kad argumentas, jog 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 66 punkte yra nustatyta ketvirtoji sąlyga, nėra pagrįstas (žr. šio sprendimo 87 punktą). Todėl Komisija klaidingai ja remiasi savo argumentavimui pagrįsti.

106 Be to, tai, jog Teisingumo Teismas 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 punkte pavartojo žodį „kompensuoti“, reiškia, kad tarp nagrinėjamos mokestinės priemonės, kurios ėmėsi infravalstybinis subjektas, ir kitų atitinkamos valstybės narės regionų ar centrinės vyriausybės finansinės paramos turi būti priežastinis ryšys. Dėl Komisijos siūlomo aiškinimo 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatyta trečioji sąlyga taptų beprasmė, nes būtų labai sunku įsivaizduoti infravalstybinį subjektą, negaunantį iš centrinės vyriausybės jokios bet kokios formos finansinės paramos.

107 Reikia konstatuoti, kad Jungtinės Karalystės finansinė parama Gibraltarui, kuria remiasi Komisija, yra susijusi su konkrečiomis aplinkybėmis ir neturi priežastinio ryšio su mokesčių reforma.

108 Pirma, kaip yra aišku iš bylos medžiagos, Jungtinės Karalystės nuo 1985 m. skiriamas finansavimas Gibraltaro socialinio draudimo fondui susijęs su pensijų mokėjimu Ispanijos piliečiams, dirbusiems Gibraltare iki Ispanijos valdžios institucijoms uždarant Ispanijos ir Gibraltaro sieną nuo 1969 iki 1985 m.

109 Antra, kaip yra aišku iš dokumento, kuriuo remiasi Komisija, siekdama pagrįsti savo teiginį, Jungtinės Karalystės Gibraltarui suteikta vystymosi pagalba buvo susijusi su 1978–1986 m. laikotarpiu ir skirta Gibraltaro infrastruktūros plėtros, švietimo ir būsto projektams.

110 Trečia, kaip yra aišku iš 2003 m. vasario 4 d. Komisijos sprendimo, susijusio su MVĮ rizikos kapitalo ir paskolų fondu (pagalba Nr. 620/2002, OL C 110, p. 14), Jungtinės

Karalystės skirtas Jungtinėje Karalystėje ir Gibraltare įsteigtų MVĮ rizikos kapitalo schemos finansavimas, apie kurį Jungtinė Karalystė pranešė 2002 m. rugsėjo 11 d., yra naudingas šioms MVĮ ir atitinkamiems investuotojams.

111 Galiausiai, kalbant apie Gibraltaro oro uosto veiklos subsidijavimą, ieškovės per posėdį nurodė, ir Komisija to neginčijo, kad šį oro uostą per Antrąjį pasaulinį karą pastatė Jungtinės Karalystės kariuomenė ir jis vis dar yra Jungtinės Karalystės karinis oro uostas, dabar naudojamas ir civiliniais tikslais.

112 Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, ir Komisijai nepateikus priešingų įrodymų, reikia pripažinti, kad nė vienu iš pirma nurodytų finansavimo atvejų Gibraltarui nekompensuojamos galimos mokesčių reformos pasekmės 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytos trečiosios sąlygos prasme.

113 Kadangi nėra nieko, kas leistų suabejoti ieškovių teiginiais, jog Gibraltaras negauna jokios finansinės paramos iš Jungtinės Karalystės, kuri kompensuotų mokesčių reformos finansines pasekmes, reikia konstatuoti, kad 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatyta trečioji sąlyga šioje byloje yra tenkinama.

114 Atsižvelgiant į tai, kad 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytos trys sąlygos yra tenkinamos, darytina išvada, jog Jungtinės Karalystės vaidmuo apibrėžiant politinę ir ekonominę įmonių veiklos aplinką Gibraltare nėra pakankamas, kad galima būtų manyti, jog Jungtinės Karalystės teritorija šioje byloje yra

tinkamas referencinis pagrindas. Todėl antrasis veiksnys, kuriuo paremta Komisijos išvada, jog Jungtinės Karalystės teritorija apibrėžiama kaip referencinis pagrindas (žr. šio sprendimo 84 punktą), taip pat nėra pagrįstas.

115 Tad reikia daryti išvadą, kad referencinis pagrindas atitinka tik Gibraltaro teritorijos geografines ribas, ir nereikia nagrinėti ieškovių argumentų, susijusių su tuo, kad Gibraltaras nėra Jungtinės Karalystės dalis ir kad Gibraltaras ir Jungtinė Karalystė neturi bendros mokesčių sistemos. Šis referencinio pagrindo apibrėžimas reiškia, kad norint įrodyti, kad Gibraltare įsteigtoms įmonėms yra suteikiamas palankus selektyvus pranašumas, šioms įmonėms taikomos mokesčių sistemos negalima lyginti su Jungtinėje Karalystėje įsteigtoms įmonėms taikoma mokesčių sistema.

116 Iš visų pateiktų svarstymų aišku, kad Komisija, ginčijamame sprendime priėjusi prie išvados, susijusios su mokesčių reformos regionine atranka, padarė teisės ir vertinimo klaidas.

117 Todėl pirmąjį ieškinio pagrindą reikia pripažinti pagrįstu.

II — *Dėl antrojo ieškinio pagrindo, grindžiamo teisės ir vertinimo klaidomis, susijusiomis su materialinės atrankos kriterijaus taikymu*

A — *Šalių argumentai*

118 Ieškovės ginčija ginčijamame sprendime padarytų Komisijos išvadų, susijusių su trijų po reformos nustatytos mokesčių sistemos aspektų materialine atranka, pagrįstumą; šie aspektai yra: i) reikalavimas, kad prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT įmonei atsiranda, kai ji gauna pelno (ginčijamo sprendimo 128–133 konstatuojamosios dalys); ii) prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT apribota iki 15 % nuo pelno (ginčijamo sprendimo 134–141 konstatuojamosios dalys); ir iii) pats darbo užmokesčio fondo ir BPOT pobūdis (ginčijamo sprendimo 142–144 ir 150 konstatuojamosios dalys).

119 Gibraltaro vyriausybė mano, kad minėti trys aspektai visuotinai taikomi Gibraltare ir nesuteikia pranašumo konkrečioms įmonėms ar konkrečių prekių gamybai. Gibraltaro vyriausybės teigimu, reformą sudaro atskira mokesčių sistema, grindžiama įdarbinimo ir turto naudojimo kriterijais, ir ja nenukrypstama nuo jokios pelnu grindžiamos mokesčių sistemos. Komisija nenustatė atspirties taško, kurio atžvilgiu reforma suteikiamas selektyvus pranašumas. Ji supainiojo ir neteisingai suprato abu reformos elementus, t. y. viena vertus, darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT ir, kita vertus, 15 % viršutinę ribą, vertindama vieną elementą kaip bendrą taisyklę, o kitą – kaip šios bendros taisyklės išimtį (ir atvirkščiai) ir nevertindama šių dviejų elementų kaip tokių, kurie yra vienodai svarbūs Gibraltaro pasiūlytos mokesčių sistemos veikimui. Kartu Jungtinė Karalystė teigia, kad pagal mokesčių sistemą, nustatytą įgyvendinus reformą, įvykis, lemiantis mokestinės prievolės atsiradimą, yra pelningas darbuotojo įdarbinimas ar pelningas nekilnojamojo turto naudojimas.

120 Kalbant apie reikalavimą, kad įmonės prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT atsiranda jai pradėjus gauti pelną, ieškovės ginčija šios sąlygos selektyvumą materialiniu požiūriu ir nurodo, jog pelno negaunančios įmonės nėra atleidžiamos nuo jokios mokesčių naštos, kuri paprastai joms tektų. Pelno reikalavimas nėra bendros apmokestinimo sistemos išimtis ar nukrypimas nuo šios sistemos, todėl jo negalima laikyti selektyviu.

121 Ieškovės taip pat kaltina Komisiją nenustačius nagrinėjamos mokestinės priemonės naudos gavėjų pagal EB 87 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Šioje byloje įmonės, kurioms naudingas pelno gavimo reikalavimas, t. y. tos įmonės, kurios konkrečiais metais negauna pelno, gali būti nustatytos tik atsižvelgiant į laikinas aplinkybes, su kuriomis jos susiduria, ar dabartinius veiklos rodiklius, dėl to atsiranda kintanti įmonių grupė, kuri kasmet gali labai keistis. Pagal teismų praktiką tam, kad bendra mokestinė priemonė, kaip antai reikalavimas gauti pelno, patektų į EB 87 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, ji turi teikti pranašumą pakankamai apibrėžtai ir nuspėjamai įmonių grupei.

122 Papildomai ieškovės teigia, kad reikalavimą įmonei gauti pelno pateisina mokesčių reformos pobūdis ir bendra schema, todėl jis nepriskirtinas valstybės pagalbai. Kalbant konkrečiau, mokesčių reforma grindžiama principu, pagal kurį mokestis turi būti mokamas nuo pajamų, o ne nuo kapitalo. Jei būtų apmokestinamos pelno negaunančios įmonės, tai reikštų, kad apmokestinamas jų akcinis kapitalas, o tai prieštarautų pagrindiniam mokesčių reformos principui.

123 Kalbant apie prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT viršutinę ribą – 15 % nuo pelno, ieškovės nurodo, kad ši riba nėra taikoma pasirinktinai, nes ji nesuteikia pranašumo nei tam tikroms apibrėžtoms įmonių kategorijoms, nei tam tikrų kategorijų prekių gamybai. Šis apribojimas taikomas visoms Gibraltaro įmonėms. Taigi vėl neįmanoma iš anksto nustatyti, kurios įmonės turėtų naudos iš tokio apribojimo, jei

apskritai jos turėtų. Ši viršutinė riba yra tokia pati bendros apmokestinimo sistemos dalis kaip darbuotojų įdarbinimas ir komercinių patalpų naudojimas ir ja nenukrypstama nuo šios sistemos.

124 Papildomai ieškovės teigia, kad 15 % nuo pelno viršutinę ribą pateisina sistemos pobūdis ir bendra schema. Jos mano, kad šis apribojimas yra po mokesčių reformos nustatytos sistemos regresinis veiksnys, ir nurodo, kad Komisija neturėtų atleidimo nuo mokesčio, apimančio šią ribą viršijančią mokesčio sumą, laikyti valstybės pagalba. Gibraltaro vyriausybė taip pat pateisina viršutinės ribos įvedimą poreikiu išvengti per didelio įmonių apmokestinimo, kuris galėtų paskatinti atleidimus ir nestabilumą ciklinių rinkos svyravimų ar nuosmukio laikotarpiu.

125 Galiausiai, kalbant apie darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT, ieškovės teigia, kad kritikuodama Gibraltaro vyriausybės pasirinktą apmokestinimo bazę, konkrečiai kalbant, darbo vietas ir nekilnojamojo turto naudojimą, iš tikrųjų Komisija ginčija patį Gibraltaro vyriausybės parengtos bendros mokesčių sistemos pobūdį ir taip kėsinasi į valstybių narių prerogatyvas, susijusias su joms tinkamiausios mokesčių politikos nustatymu. Tai, kad darbuotojų neturinčios ir komercinių patalpų Gibraltare neužimančios įmonės nėra apmokestinamos, nereiškia, kad yra nukrypstama nuo „įprasto“ mokesčio; tokia padėtis paprasčiausia atsiranda dėl bendros Gibraltaro mokesčių sistemos pobūdžio.

126 Ieškovių teigimu, iš ginčijamo sprendimo aišku, kad Komisijos nuomonė yra tokia, jog vienintelis įmonių apmokestinimo metodas, kurį galima pagrįstai laikyti visuotinai taikomu, yra įmonių pelno apmokestinimu grindžiama sistema. Atrodo, kad Komisija siekia nustatyti Bendrijos požiūriu „įprastą“ mokesčių sistemą, būtent pelnu grindžiamo apmokestinimo sistemą, kad padarytų išvadą, jog bet koks nukrypimas nuo šios sistemos galėtų būti laikomas valstybės pagalba. Dėl tokio Komisijos požiūrio

valstybių narių įgaliojimai mokesčių srityje taptų tik iliuziniai, kartu toks požiūris yra teisiškai klaidingas ir nepakankamai motyvuotas.

127 Papildomai ieškovės teigia, kad darbo vietų ir verslo patalpų naudojimo kaip apmokestinimo bazės nustatymą pateisina mokesčių sistemos, kurią nori įvesti Gibraltaro vyriausybė, pobūdis ir bendra schema. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė pabrėžia, kad Gibraltarui reikia įvesti mokestį, kurį galėtų paprastai ir nesunkiai surinkti nedidelį darbuotojų skaičių turinti mokesčių institucija, o Gibraltaro vyriausybė pabrėžia specifines Gibraltaro ekonomikos ypatybes, kaip antai ribotus darbo išteklius, didelę priklausomybę nuo darbuotojų, kasdien migruojančių iš Ispanijos, ir nedidelę teritoriją.

128 Pirmiausia Komisija nurodo, kad galimas platus materialinės atrankos kriterijaus taikymas ginčijamame sprendime pateisinamas atsižvelgiant į teismų praktiką, kuri rodo, kad priemonės, kuriomis konkrečioje teritorijoje tariamai gali pasinaudoti visi ūkio subjektai, vis dėlto pagal savo pobūdį yra selektyvios, jei jomis *de facto* suteikiamas pranašumas šiems ūkio subjektams ar tam tikrai jų kategorijai. Taip pat Komisija, atsižvelgdama į teismų praktiką, ginčija teiginį, kad būtina tiksliai ir nuspėjamai nustatyti mokesčių reformos naudos gavėjus.

129 Kalbant apie reikalavimo, kad įmonė privalo gauti pelno, ir 15 % viršutinės ribos selektyvumą, Komisija ginčija ieškovių argumentą, kad ji laikė vieną mokesčių reformos elementą svarbesniu už kitą. Ji mano priešingai, kad šia reforma sukuriama mišri sistema ta prasme, kad įmonės gaunamas pelnas yra esminis dalykas taikant vadinamąjį darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT.

130 Komisija pažymi, kad tam tikroms įmonėms kiekvienas šios sistemos elementas leidžia panaikinti prievolę mokėti mokestį, kuri priešingu atveju atsirastų dėl kito elemento. Kalbant konkrečiau, įmonė gali dirbti labai pelningai, tačiau jeigu ji taptų vadinamąja „nuo mokesčio atleidžiama įmone“, jai nereikėtų nei patalpų, nei darbuotojų ir ji būtų beveik neapmokestinama. Ir atvirkščiai, įmonė gali turėti darbuotojų ir naudoti patalpas, tačiau jeigu ji negauna pelno, dėl mokesčių reformos jai taip pat nereikėtų mokėti mokesčių.

131 Dėl mišraus mokesčių reformos pobūdžio jos prigimtis ir bendra schema tampa nesuvokiama. Nors, pasak ieškovių, darbo jėga ir žemė yra du gamybos veiksniai, kurių Gibraltare trūksta, manytina, kad šie riboti ištekliai turėtų būti apmokestinami be išimčių ar apribojimų, siekiant užtikrinti jų veiksmingiausią panaudojimą. Pagal tokią tariamą mokesčių sistemos logiką reikalavimas, kad prievolė mokėti bet kokį mokestį įmonei atsiranda tik gavus pelno, ir reikalavimas dėl 15 % nuo pelno viršutinės ribos yra nesuvokiamas, todėl šių dviejų mokesčių sistemos reformos aspektų selektyvumo negalima pateisinti šios reformos pobūdžiu ir bendra schema.

132 Komisija taip pat nesutinka su teiginiu, kad 15 % nuo pelno viršutinė apmokestinimo riba gali būti pateisinama kaip techninė korekcija, kuria siekiama užtikrinti regresinį darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT pobūdį.

133 Komisija taip pat ginčija tariamą poreikį užtikrinti, kad mokestis būtų mokamas nuo įmonės pelno, o ne nuo jos kapitalo, ir tariamą poreikį užtikrinti, kad apmokestinimo lygis nebūtų didesnis už mokesčio mokėtojo pasirengimą mokėti.

134 Kalbant apie pirmąjį iš minėtų pateisinimų, Komisija teigia negalinti suvokti, kodėl Gibraltaro vyriausybė nustatė darbo užmokesčio fondo mokesčiui ir BPOT 15 % nuo pelno viršutinę ribą. Pagal savo pobūdį šie mokesčiai yra ribotos aprėpties, o galimybę jais užtikrinti mokestines pajamas iš Gibraltaro įmonių dar labiau riboja 15 % viršutinės ribos taisyklė.

135 Kalbant apie antrąjį pateisinimą, pažymėtina, jog Komisija teigia, kad nustatyti apribojimai renkant mokestines pajamas, susiję su ribotu mokesčių mokėtojų pasirengimu mokėti mokesčius, sušvelninami pritaikant apmokestinimo lygį. 3 000 GBP norma nuo vieno darbuotojo per metus yra laikoma tinkamu ribotų darbo jėgos išteklių mokesčio dydžiu Gibraltare, o pranešime apie mokesčių reformą nėra nieko, kas paaiškintų, kodėl neefektyviai darbo jėgą naudojančio darbdavio naudai turėtų būti leidžiama nemokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir vietoj to mokėti 15 % pelno mokestį.

136 Kalbėdama apie darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT selektyvumą Komisija pažymi, kad argumentas, jog ji siekia sukritikuoti pačią mokesčių sistemą, kurią nori įgyvendinti Gibraltaro vyriausybė, tiesiog reikalauja iškelti pagrindinį šios bylos klausimą – ar mokesčių reforma iš tikrųjų yra visuotinai taikoma mokesčių sistema. Ji primena, kad, vadovaujantis ginčijamu sprendimu, mokesčių reforma dėl savo pobūdžio yra taikoma pasirinktinai materialiniu požiūriu, nes pagal ją darbo užmokesčio fondo mokestis ir BPOT yra naudojami kaip įmonių apmokestinimo pagrindas tokioje ekonomikoje, kaip antai Gibraltaro, kur veikia didelis lengvatinės prekybos įmonių, kurios nesamdo darbuotojų ir neužima patalpų, sektorius.

137 Klaidinga manyti, kad tokios įmonės gali būti identifikuojamos tik dėl laikinų aplinkybių, su kuriomis susidūrė, ar dėl prekybinio ciklo pokyčių. Komisija teigia, kad nors nuo mokesčių atleidžiamos įmonės statusas dėl reformos panaikinamas, įgyvendinus reformą paliekamos tos pačios ypatybės, dėl kurių šiuo metu yra patrauklu

steigti nuo mokesčių atleidžiamą įmonę. Pasak Komisijos, įmonių, kurios dėl savo pobūdžio veikia neturėdamos fizinės buvimo vietos ir darbuotojų, situacijai nebūdingas joks laikinumas.

138 Komisija toliau teigia, kad iš tikrųjų sistemos pranašumais negali vienodai pasinaudoti visos įmonės, ir ginčija sistemos pobūdžiu ir bendra schema paremtą pateisinimą. Ji aiškina, kad šis tariamas pateisinimas negalėjo būti išnagrinėtas ginčijamame sprendime, atsižvelgiant į sprendime padarytą išvadą, jog dėl mišraus mokesčių reformos pobūdžio neįmanoma išskirti bendros schemos. Ji mano, kad tai, jog dėl reformos skirtingoms įmonėms nustatomos skirtingos mokesčio normos, nesuteikia galimybės pateisinti reformą jos pobūdžiu ir bendra schema. Komisija taip pat ginčija kitus ieškovių argumentus, kuriuos jos pateikė siekdamos pagrįsti tokį pateisinimą, ir daro išvadą, kad mokesčių reformos pobūdžiui ir bendrai schemai nebūdinga niekas, kas pateisintų tiek daug Gibraltare registruotų įmonių selektyvų atleidimą nuo pelno mokesčio.

139 Ispanijos Karalystė palaiko Komisijos poziciją, kad Gibraltaro pasiūlyta reforma yra selektyvi materialiniu požiūriu. Iš esmės ji mano, kad mokesčių reforma yra selektyvi, nes įvairios jos ypatybės netaikomos vienodai visiems ekonominės veiklos sektoriams, todėl kai kurie sektoriai, kuriuos galima nustatyti *a priori*, bendrai apmokestinami mažesniais mokesčio tarifais nei kiti sektoriai.

140 Ispanijos Karalystė taip pat teigia, kad reikalavimas įmonei gauti pelno yra darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT pobūdžiui nebūdingas elementas, o tai leidžia daryti išvadą, kad šiuo reikalavimu į Gibraltaro siūlomą mokesčių sistemą siekiama įtraukti materialinės atrankos elementą. Ji taip pat ginčija tariamo mokesčių reformos selektyvumo pateisinimą, paremtą sistemos pobūdžiu ir bendra schema.

B — *Pirmosios instancijos teismo vertinimas*

141 Kalbant apie sąlygą, susijusią su ginčijamos mokestinės priemonės suteikiamo pranašumo selektyvumu, reikėtų priminti, kad EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras įmones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal minėtos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (žr. šio sprendimo 78 punkte nurodytą teismo praktiką).

142 Komisijos vertinimų teisminė kontrolė šiuo atžvilgiu yra iš principo išsami kontrolė, atsižvelgiant į tai, kad pagalba, kaip ji apibrėžta Sutartyje, atrankos sąlygai esant pagalbos sudedamąja dalimi, yra teisinė sąvoka, kuri turi būti aiškinama remiantis objektyviais veiksniais (šiuo klausimu žr. 2000 m. gegužės 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Prancūzija prieš Ladbroke Racing ir Komisiją*, C-83/98 P, Rink. p. I-3271, 25 punktą; 2000 m. gruodžio 12 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *Alitalia prieš Komisiją*, T-296/97, Rink. p. II-3871, 95 punktą ir 2002 m. spalio 17 d. Sprendimo *Linde prieš Komisiją*, T-98/00, Rink. p. II-3961, 40 punktą).

143 Kaip Komisija pati nurodo pranešimo dėl valstybės pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje 16 punkte, norint kvalifikuoti mokestinę priemonę kaip selektyvią, visų pirma reikia iš anksto nustatyti ir išnagrinėti mokesčių sistemos, taikytinos toje geografinėje teritorijoje, kuri yra tinkamas referencinis pagrindas, bendrą arba „įprastą“ režimą. Tuomet, atsižvelgdama į šį bendrą arba „įprastą“ mokesčių režimą, Komisija privalo įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas gali būti selektyvus, įrodžiusi, kad šia priemone nukrypstama nuo tokio bendro režimo tiek, kad pagal jį diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 77 punkte minėto Teisingumo Teismo sprendimo *Italija prieš Komisiją* 100 punktą; 2006 m. birželio 22 d.

Sprendimo *Belgija ir Forum 187 prieš Komisiją*, C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479, 120 punktą ir 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 56 punktą; taip pat generalinio advokato M. Darmon išvados byloje *Sloman Neptun*, C-72/91 ir C-73/91, Rink. p. I-887, I-903, 50–72 punktus).

144 Jei Komisija per pirmus du jos atliekamo vertinimo etapus, nurodytus šio sprendimo 143 punkte, įrodė, kad yra nukrypimų nuo bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo, dėl kurių įmonės diferencijuojamos, iš nusistovėjusios teismų praktikos aišku, kad vis dėlto tokia diferenciacija nėra selektyvi, jeigu ji atsiranda dėl mokesčių sistemos, kurios dalis tokia diferenciacija yra, pobūdžio ar bendros schemos. Tokioje situacijoje Komisija trečiajame vertinimo etape privalo patikrinti, ar nagrinėjama valstybės priemonė nėra selektyvi, nors ja ir suteikiamas pranašumas šia priemone galinčioms pasinaudoti įmonėms (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 78 punkte nurodyto Teisingumo Teismo sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punktą; 2003 m. vasario 13 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisiją*, C-409/00, Rink. p. I-1487, 52 punktą ir 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 52 punktą). Atsižvelgiant į tai, kad diferenciacija bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo atžvilgiu reiškia nukrypimą nuo šio režimo ir yra *a priori* selektyvi, valstybė narė turi įrodyti, kad tokią diferenciaciją galima pateisinti jos mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendrąja schema, nes ši diferenciacija atsiranda tiesiogiai iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų. Šiuo klausimu turi būti nustatytas skirtumas tarp konkrečios mokesčių sistemos tikslų, kurie jai nebūdingi, ir pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų (šiuo atžvilgiu žr. 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 81 punktą).

145 Reikėtų pridurti, kad neatlikusi pirmųjų dviejų priemonės selektyvumo vertinimo etapų (žr. šio sprendimo 143 punktą), Komisija negali pereiti prie trečiojo ir galutinio vertinimo etapo, nes antraip viršytų šio vertinimo ribas. Jei Komisija taip elgtųsi, ji

galėtų prisiimti valstybės narės vaidmenį nustatyti šios valstybės mokesčių sistemą ir bendrą arba „įprastą“ jos režimą, įskaitant šios sistemos tikslus, jai būdingus mechanizmus, naudojamus šiems tikslams pasiekti, ir apmokestinimo bazę, ir, antra, taip neleisti valstybei narei pateisinti nagrinėjamos diferenciacijos remiantis mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, pobūdžiu ar bendra schema, nes Komisija prieš tai nebūtų nustačiusi nei šios sistemos bendro ar „įprasto“ režimo, nei to, kad minėta diferenciacija nukrypstama nuo šio režimo.

146 Kalbant apie nagrinėjamos mokesčių sistemos nustatymą, reikia konstatuoti, kad dabartinėje Bendrijos teisės raidos stadijoje tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai. Todėl tik valstybės narės ir infravalstybiniai subjektai, turintys pakankamą autonomiją centrinės vyriausybės atžvilgiu, kaip apibrėžta 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, turi kompetenciją nustatyti įmonių pelno apmokestinimo sistemas, kurios, jų manymu, geriausiai tenkina jų ūkio poreikius (šiuo klausimu žr. 1992 m. sausio 28 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 23 punktą ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 50 punktą; 1998 m. sausio 27 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *Ladbroke Racing prieš Komisiją*, T-67/94, Rink. p. II-1, 54 punktą; taip pat žr. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados byloje *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, I-10839, 23 ir 24 punktus). Be to, kaip iš esmės nurodyta pranešimo dėl valstybės pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje 13 punkte, Bendrijos taisyklių dėl valstybės pagalbos taikymas nesumenkina valstybių narių galių vykdyti tokią ekonominę politiką ir atitinkamai nustatyti tokią mokesčių sistemą (ir bendrą arba „įprastą“ jos režimą), kurią jos laiko tinkamiausia, visų pirma paskirstyti mokesčių naštą skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams taip, kaip joms atrodo tinkama.

147 Dabar reikia nustatyti, ar šioje byloje Komisija, vertindama, ar nagrinėjama priemonė yra selektyvi, laikėsi minėtų principų.

1. Bylai svarbios ginčijamo sprendimo konstatuojamosios dalys

148 Reikia priminti, kad ginčijamame sprendime Komisija padarė išvadą, jog trimis po reformos įgyvendintos mokesčių sistemos aspektais suteikiamas selektyvus pranašumas juo galinčioms pasinaudoti įmonėms, todėl jie gali būti valstybės pagalba; tai yra: i) reikalavimas, kad prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT atsiranda tik įmonei gavus pelno; ii) prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT apribojimas iki 15 % nuo pelno; ir iii) pats darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT pobūdis.

149 Pirma, kalbant apie reikalavimą įmonei gauti pelno, Komisija ginčijamo sprendimo 128 konstatuojamojoje dalyje nurodė, jog ši sąlyga „yra nepelningų įmonių atleidimas nuo mokesčių, kuris joms suteikia pranašumo, nes jos neturi mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir [BPOT], kuriuos priešingu atveju turėtų mokėti iš savo biudžetų“.

150 Komisija pridūrė, kad toks atleidimas nuo darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT yra selektyvus, nes taikomas tik toms įmonėms, kurios negauna pelno (ginčijamo sprendimo 129 konstatuojamoji dalis).

151 Ginčijamo sprendimo 131 konstatuojamojoje dalyje Komisija, atsakydama į Jungtinės Karalystės argumentą, kad net jei pelno negaunančių įmonių atleidimas nuo mokesčių būtų selektyvus, jis būtų pateisinamas sistemos pobūdžiu ar bendra schema, pateikė tokį paaiškinimą:

„Nors nepelningai veikiančių įmonių atleidimas nuo mokesčių yra būdingas sistemai, grindžiamai pelno apmokestinimu, taip nėra, kai mokestis taikomas pagal darbuotojų skaičių arba naudojamas verslo patalpas. Tokios sistemos buvo sukurtos taip, kad

apmokestinamų bendrovių kategorija yra apibrėžiama visai kitu pagrindu. Pavyzdžiui, darbo užmokesčio fondo mokesčio sistemos vidinė logika numato, kad dėl visų ir kiekvieno darbuotojo atsiranda juos įdarbinančios įmonės prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį. <…> Netgi jeigu darbo užmokesčio fondo mokestis būtų taikomas kaip pakaitalas pelno mokesčiui (nors tokio argumento Jungtinė Karalystė nepateikia), vis dėlto pagal darbo užmokesčio fondo mokesčio sistemos logiką nepelningai veikiančios įmonės vis tiek turėtų būti apmokestinamos. Pelningumo rodiklį pakeitus darbuotojų skaičiaus rodikliu, atkrenta būtinybė vertinti pelną arba išvengiama sunkumų tai darant. Tačiau Gibraltare taip nėra, kadangi pagal reformą įmonės pelno įvertinimas yra svarbus tiek apskaičiuojant darbo užmokesčio fondo mokestį, tiek papildomą mokestį.“

152 Be to, ginčijamo sprendimo 132 konstatuojamojoje dalyje Komisija, atsakydama į Jungtinės Karalystės teiginį, kad po reformos įgyvendinta mokesčių sistema grindžiama pelningu darbo jėgos panaudojimu ir tuo atžvilgiu yra nuosekli, nurodo:

„Tai leidžia daryti išvadą, kad egzistuoja mišri sistema, pagal kurią gali būti naudojamos dvi skirtingos mokesčių bazės, atsižvelgiant į bendrovės ekonominę padėtį. Tokiomis aplinkybėmis tampa neįmanoma nustatyti sistemos pobūdžio ir jos bendros schemos ir pritaikyti tokį pateisinimą. Visų pirma negalima teigti, kad bet kuri tokios sistemos konkreti savybė yra bendros schemos dalis, nes tai automatiškai reikštų, kad tokia sistemos savybė pateisina sistemos buvimą.“

153 Antra, kalbant apie bendros prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT apribojimą iki 15 % nuo pelno, Komisija nurodė, jog šio apribojimo „pasekmė yra ta, kad pelningai veikiančios įmonės, kurių mokestinė prievolė kitu atveju viršytų šį nustatytą apribojimą, yra atleidžiamos nuo mokesčio dalies, kurią turėtų sumokėti. Pasak Komisijos, „toks mokesčio sumažinimas sudaro palankesnes sąlygas bendro-

vėms, kurios juo pasinaudoja, nes jos yra atleidžiamos nuo mokesčio, kurį kitu atveju turėtų mokėti iš savo biudžeto““ (ginčijamo sprendimo 134 konstatuojamoji dalis).

154 Toliau Komisija nurodo, kad „viršutinė 15 % riba taip pat yra pasirinktinai taikoma priemonė, nes tokia galimybe sumažinti savo mokestines prievoles galės pasinaudoti tik dalis bendrovių. Komisijos teigimu, „naudos gavėjos yra daug darbo jėgos naudojančios bendrovės, t. y. tos, kurios atitinkamais mokestiniais metais pagal savo darbuotojų skaičių ir užimamas verslo patalpas gavo labai nedidelį pelną“, ir „jeigu tokioms įmonėms būtų taikoma darbo užmokesčio fondo mokesčio ir įmonių nekilnojamojo turto mokesčio sistema be jokių apribojimų, jų mokėtinų mokesčių sumos būtų labai didelės““ (ginčijamo sprendimo 135 konstatuojamoji dalis).

155 Ginčijamo sprendimo 137 konstatuojamojoje dalyje Komisija atmetė Jungtinės Karalystės argumentą, kad net jeigu 15 % viršutinė riba yra taikoma pasirinktinai, ją pateisina sistemos pobūdis ar jos bendra schema:

„Jokia pelningai panaudojamos darbo jėgos ar nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos nuostata nereikalauja apriboti dėl tokių apmokestinamųjų veiksnių naudojimo gauto pelno dalies, kuri turėtų būti sumokama mokesčiams. Tokios sistemos vidinė logika sako, kad kuo daugiau darbuotojų įmonė turi, kuo didesnes verslo patalpas ji užima, tuo didesnė turi būti jos mokestinė prievolė.“

156 Minėtą 137 konstatuojamąją dalį reikėtų skaityti kartu su 136 konstatuojamąja dalimi, kurioje Komisija visų pirma nurodė: i) kad „nors tradicinės mokesčių sistemos apriboja pelno dalį, kuri yra sumokama kaip mokesčiai, nustatydamos mokesčio normas (pagal diapazoną sistemos nustato viršutinę arba didžiausią mokesčio normą), lygiavertė techninė priemonė mokesčių sistemoje, kur mokamas darbo užmokesčio fondo mokestis, yra mokesčio dydis vienam darbuotojui ir Gibraltaro atveju jis yra vienodas –

3 000 GBP“; ii) kad „viršutinė riba darbo užmokesčio fondo mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio sistemoje, kuri siejama su įvairiais kriterijais, pavyzdžiui, pelno lygiu, negali būti lyginama su kintamomis mokesčio normomis, taikomomis progresinio pelno apmokestinimo sistemose, kurios yra pateisinamos sistemos pobūdžiu ir jos bendra schema“; ir iii) kad „[15 %] viršutinė riba nėra tiesiogiai susijusi su darbo užmokesčio arba verslo patalpų sąnaudomis; veikiau ji susijusi su bendrovių pelningumu“, ir kad „šis rodiklis yra išorinis darbo užmokesčio fondo mokesčio ir įmonių nekilnojamojo turto mokesčio atžvilgiu“.

157 Trečia, Komisija, remdamasi toliau pateiktais svarstymais, padarė išvadą, kad darbo užmokesčio fondo mokestis ir BPOT suteikia selektyvų pranašumą.

158 Visų pirma ginčijamo sprendimo 143 konstatuojamojoje dalyje Komisija iš esmės nurodė, kad darbo užmokesčio fondo mokestis ir įmonių nekilnojamojo turto mokestis gali būti laikomi taikomais pasirinktinai, jeigu taikomi tais atvejais, kai nėra kitos bendros įmonių pelno apmokestinimo sistemos, ir esant tokiai ekonomikai, kaip antai Gibraltaro, kuriai būdingas didelis lengvatinės prekybos sektorius, kai pačiame Gibraltare fiziškai nevykdoma jokia veikla, toks sektorius pagal darbo užmokesčio fondo mokesčio ir įmonių nekilnojamojo turto mokesčio sistemą išvengs bet kokio apmokestinimo. Nors iš dviejų minėtų mokesčių sudaryta mokesčių sistema formaliai taikoma visoms įmonėms be jokios diskriminacijos, *de facto* ji yra palankesnė šiuo metu atleistoms nuo mokesčių įmonėms ir užtikrina specifinį pranašumą toms įmonėms, kurios faktiškai fiziškai Gibraltare nevykdo veiklos, ir dėl to joms neatsiranda prievolė mokėti įmonių pelno mokesčio.

159 Tuomet ginčijamo sprendimo 144 konstatuojamojoje dalyje Komisija visų pirma pridūrė, kad „sistema, pagal kurią vertinamas tik darbuotojų skaičius arba komercinis nekilnojamojo turto panaudojimas, kai labai daug bendrovių neturi nei darbuotojų, nei nekilnojamojo turto, nėra tokio pat bendro pobūdžio kaip bendrovės pelno

apmokestinimas, kuriuo siekiama apmokestinti bendrovės ekonominės veiklos rezultatus“, ir „todėl ji gali būti laikoma pasirinktinai taikoma priemone bent jau tokiomis aplinkybėmis, kaip apibūdinta šiuo konkrečiu atveju“.

160 Galiausiai ginčijamo sprendimo 150 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad pagal mokesčių reformą palankiau apmokestinamos įmonės, kurios pagal teisinę formą yra nuo mokesčių atleistos įmonės iki reformos galiojusių mokestinių teisės aktų prasme. Remdamasi prielaida, kad paprastai šios įmonės fiziškai nevykdo veiklos Gibraltare, Komisija nustatė, kad nuo mokesčių atleistos įmonės, veikiančios ne finansinių paslaugų sektoriuje, ir toliau bus apmokestinamos efektyvia nuline mokesčio norma, o finansinių paslaugų sektoriuje veikiančios nuo mokesčių atleistos įmonės turės mokėti 5 % pelno mokesčio normą dėl joms taikomo papildomo mokesčio (žr. šio sprendimo 24 punktą). Ir atvirkščiai, likusiuose Gibraltaro ekonomikos sektoriuose veikiančioms įmonėms bus taikoma didesnė pelno mokesčio norma – 15 arba 35 %.

161 Ketvirta, galiausiai reikėtų pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 147 konstatuojamojoje dalyje Komisija rėmėsi tokia lentele:

„1 lentelė: Duomenys apie Gibraltaro įmones

		Mokesčio norma	
	Skaičius	Dabar	Po reformos
Visos įmonės (pagal sektorius)	29 000		
Finansinės paslaugos	179	0–35 %	5–15 % ([3])
Komunalinės paslaugos	23	35 %	35 %
Kitos	28 798	0–35 %	0–15 %
Visos įmonės (pagal pajamas)	29 000		

Turinčios pajamų	10 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Neturinčios pajamų	18 600	–	–
Pajamų turinčios įmonės (pagal statusą)	10 400		
Neatleidžiamos	1 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Atleidžiamos	9 000	0 %	0–5 % ([1]) ([2])
Pajamų turinčios neatleidžiamos (pagal pelną)	1 400		
Turi pelno	[900]	0–35 %	0–15 % ([1])
Pelno neturi	500	–	–
Pajamų turinčios neatleidžiamos (pagal statusą)	1 400		
Turinčios teisę	140	2–10 % ([4])	0–15 %
Neturinčios teisės	1 260	35 % ([5])	0–15 %
Komunalinės	23	35 %	35 %
Atleidžiamos turinčios pajamų (pagal sektorius)	9 000		
Finansinės paslaugos	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Ne finansinės paslaugos	8 930	0 %	0 % ([2])

([1]) Darant prielaidą, kad finansinių paslaugų sektoriuje veikiančioms įmonėms papildomo mokesčio norma sudarys 5 %.
([2]) Išskyrus komunalinių paslaugų įmones, kurios bus apmokestinamos 35 %.
([3]) Darant prielaidą, kad nuo mokesčių atleistos įmonės fiziškai nevykdo veiklos Gibraltare ir todėl joms neatsiranda prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ar verslo paskirties nekilnojamojo turto naudojimo mokesčio.
([4]) Dauguma teisę turinčių įmonių. Tik nedaugeliui taikomos į šį diapazoną nepatenkančios normos.
([5]) Darant prielaidą, kad jos apmokestinamos visa įprasta pelno mokesčio norma.“

162 Ginčijamo sprendimo 148 konstatuojamojoje dalyje Komisija, remdamasi šiais duomenimis, padarė tokią išvadą:

„1 lentelės duomenys aiškiai parodo, kokį poveikį reformos įgyvendinimas padarytų tam tikriems Gibraltaro ekonomikos sektoriams apmokestinimo prasme. Nors Komisija pripažįsta, kad įgyvendinus reformą formali vidaus ir užsienio sektoriaus

diferenciacija būtų panaikinta, apmokestinimo lygio palyginimas aiškiai iliustruoja pasirinktinį siūlomos mokesčių reformos pobūdį. Skirtingų rūšių bendrovėms bus taikomos skirtingos mokesčių normos, o tai tik dar vienas įrodymas, kad siūloma sistema pasirinktinai suteikia pranašumo tiems sektoriams, kurie galės naudotis mažesnėmis mokesčio normomis.“

2. Selektyvaus pranašumo suteikimas ginčijamais reformos aspektais

163 Kalbant apie mokesčių sistemos ir jos bendro arba „įprasto“ režimo nustatymą šioje byloje, iš bylos medžiagos ir ginčijamo sprendimo 5, 6, 10, 12 ir 13 konstatuojamųjų dalių aišku, kad Gibraltaras, įgyvendinęs mokesčių reformą, nusprendė atsisakyti įmonių pelno apmokestinimo, išskyrus papildomą mokestį, komunalinių paslaugų ir finansinio sektoriaus įmonėms ir pakeisti šį apmokestinimą dviem nagrinėjamais mokesčiais, būtent – darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT. Kartu jis nusprendė nustatyti prievolės mokėti šiuos mokesčius viršutinę ribą – 15 % nuo pelno. Vadovaujantis Gibraltaro vyriausybės teiginiais per administracinę procedūrą, abu nagrinėjami mokesčiai sudaro naują „bendrą“ įmonių apmokestinimo režimą, nustatytą po mokesčių reformos.

164 Per administracinę procedūrą ir Pirmosios instancijos teismui pateiktuose procesiniuose dokumentuose Gibraltaro vyriausybė tvirtino, kad darbo jėgos ir nekilnojamojo turto naudojimo verslo tikslais pasirinkimas kaip apmokestinimo pagrindo buvo laikomas esminiu, atsižvelgiant į Gibraltaro ekonomikos ypatybes, būtent – ribotus darbo jėgos išteklius, didelę priklausomybę nuo kasdien iš Ispanijos migruojančių darbuotojų, daug mažų įmonių ir poreikį nustatyti paprastus mokesčius, atsižvelgiant į ribotas Gibraltaro valdžios institucijų veiklos galimybes. Be to, Komisija neginčijo abiejų gamybos veiksnių, į kuriuos nukreipti nagrinėjami mokesčiai, konkrečiai kalbant, – darbo ir žemės stygiaus.

165 Gibraltaro vyriausybė per administracinę procedūrą ir Pirmosios instancijos teisme taip pat teigė, kad pagrindinė darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT apribojimo iki 15 % nuo pelno priežastis yra noras grįsti apmokestinimą galimybės mokėti principu ir išvengti pernelyg didelio įmonių apmokestinimo, kuris galėtų paskatinti atleidimus iš darbo, didelį tokios mažos ekonomikos, kaip antai Gibraltaro, nestabilumą ir su tuo susijusį mokestinių pajamų praradimą.

166 Neginčijama, kad 15 % nuo pelno viršutine riba netiesiogiai nustatoma prievolės mokėti minėtus mokesčius atsiradimo sąlyga, t. y. kad prievolė mokėti mokestį įmonei atsiranda tik gavus pelno. Gibraltaro vyriausybė per administracinę procedūrą ir Pirmosios instancijos teisme teigė, kad pelningumas yra *conditio sine qua non* atsirasti bet kokiai mokestinei prievolei, tačiau jis nėra apmokestinimo bazė. Per administracinę procedūrą ir Pirmosios instancijos teisme ji taip pat teigė, kad ši riba nustatyta siekiant grįsti apmokestinimą įmonių galimybės mokėti principu ir siekiu, kad jis nepavirstų įmonių kapitalo mokesčiu.

167 Be to, savo rašytinėse pastabose Pirmosios instancijos teisme Gibraltaro vyriausybė apibūdino mokesčių reformą kaip grindžiamą dviem ramsčiais – žeme ir darbu kaip apmokestinimo baze, – nustatant mokestinės prievolės viršutinę ribą 15 % nuo pelno, ir nurodė, kad pašalinus bent vieną reformos ramstį subyrėtų visa Gibraltaro siūloma mokesčių sistema.

168 Galiausiai Gibraltaro vyriausybė iš esmės teigia, kad minėti mokesčių reformos elementai, konkrečiai kalbant, darbo užmokesčio fondo mokestis, BPOT, 15 % nuo pelno viršutinė riba ir reikalavimas, netiesiogiai kildinamas iš 15 % nuo pelno viršutinės ribos nustatymo, kad įmonės prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir

BPOT atsiradimo sąlyga yra pelno gavimas, kartu sudaro atskirą mokesčių sistemą, kurią reikėtų laikyti bendra arba „įprasta“ mokesčių sistema, nustatyta Gibraltaro teritorijoje įgyvendinus mokesčių reformą. Ji teigia, kad pagal tokią sistemą nėra „įprasto“ apmokestinimo lygio, „pagrindinio“ mokesčio ir „antrinio“ ar „nukrypti leidžiančio“ mokesčio. Įmonės mokesčių našta konkrečiais metais nustatoma remiantis tokiais dviem sąveikaujančiais elementais: viena vertus, įdarbintų darbuotojų skaičiumi ir įmonės užimamu teritorijos plotu ir, kita vertus, šios įmonės gaunamu pelnu.

169 Jungtinė Karalystė iš esmės pritaria Gibraltaro vyriausybės pozicijai, susijusiai su bendra arba „įprasta“ mokesčių sistema, nustatyta po reformos, ir visų pirma teigia, kad pagal tokią sistemą mokestinės prievolės atsiradimą lemiantis įvykis yra pelningas darbuotojo įdarbinimas arba pelningas nekilnojamojo turto panaudojimas (žr. šio sprendimo 119 punktą).

170 Atsižvelgiant į šiuos Gibraltaro vyriausybės ir Jungtinės Karalystės pateiktus paaiškinimus, prasidėjus administracinei procedūrai Komisija negalėjo neatlikti šio sprendimo 143 punkte aprašytos pareigos iš pradžių nustatyti bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, režimą ir prireikus ginčyti Gibraltaro valdžios institucijų pateiktą šio režimo apibūdinimą. Nenustačiusi ir neištyrusi bendro arba „įprasto“ režimo, Komisija negali pakankamai teisiškai nustatyti, ar tam tikri mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, elementai yra leidžiantys nukrypti ir todėl *a priori* selektyvūs bendro arba „įprasto“ režimo atžvilgiu. Tokiomis aplinkybėmis Komisija taip pat negali teisingai įvertinti, ar bet koks įmonių diferencijavimas, atsirandantis taikant nuo bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo nukrypstančią mokestinę priemonę, gali būti pateisinamas atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra schema, nes Komisija iš pradžių nenustatė ir neištyrė bendro režimo.

171 Iš nė vieno ginčijamo sprendimo motyvo nematyti, kad Komisija atliko šio sprendimo 170 punkte nurodytą būtiną pradinį tyrimą, pagal kurį turi būti nustatyta, ar įvairūs po reformos nustatyti mokesčių sistemos aspektai, nagrinėjami šioje byloje, gali sudaryti bendrą arba „įprastą“ mokesčių režimą.

172 Atvirkščiai, kalbant apie reikalavimą įmonei gauti pelno ir 15 % viršutinę ribą, Komisija paprasčiausia iš karto konstatavo, kad šie du reformos aspektai yra nukrypti leidžiantys aspektai, todėl *a priori* yra selektyvūs darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT atžvilgiu (ginčijamo sprendimo 128, 129, 134 ir 135 konstatuojamosios dalys), taigi Komisija netiesiogiai, tačiau neabejotinai laikė juos sudarančiais bendrą arba „įprastą“ po reformos nustatytą režimą.

173 Be to, kalbant apie darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT, iš ginčijamo sprendimo aišku (žr. šio sprendimo 157–160 punktus), kad Komisija neatliko nė vieno analizės, susijusios su selektyvumo nustatymu, etapo, visų pirma ji nenustatė ir neištyrė bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo, nuo kurio šie du mokesčiai galėtų nukrypti, antra, ji neįrodė, kad šie mokesčiai yra nukrypimai, ir, trečia, neįvertino jokio tariamų nukrypimų pateisinimo, grindžiamo po reformos nustatytos mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra schema.

174 Tik reaguodama į Jungtinės Karalystės argumentus, susijusius su galimu tariamos įmonių diferenciacijos, atsirandančios dėl minėtų mokesčių reformos aspektų taikymo, pateisinimu, t. y. atlikdama trečiąjį, galutinį selektyvumo nustatymo analizės etapą (žr. šio sprendimo 144 punktą), Komisija ginčijamo sprendimo 131, 136 ir 137 konstatuojamosiose dalyse pirmiausia nurodė, kad reikalavimas įmonei gauti pelno ir 15 % viršutinė riba iš esmės yra darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT grindžiamos mokesčių sistemos logikai nebūdingi elementai, ir, antra, ginčijamo sprendimo 132 konstatuojamojoje dalyje glaustai ir neapibrėžtai rėmėsi „mišrios sistemos“, kurios „pobūdžio ir bendros schemos neįmanoma nustatyti“, buvimu ir nurodė, jog „negalima teigti, kad bet kuri tokios sistemos savybė yra bendros schemos dalis, nes tai savaime reikštų, kad tokia sistemos savybė pateisina sistemos buvimą“. Iš šio sprendimo 145 ir 146 punktuose pateiktų svarstymų aišku, kad, atsižvelgiant į valstybių kompetenciją mokesčių srityje, taip pasielgusi Komisija viršijo savo kontrolės įgaliojimų ribas.

175 Be to, nepaisant to, kad, kaip jau nustatyta, Komisija neatsižvelgė į selektyvumo nustatymo analizės pagrindus, nei ginčijamame sprendime išdėstytų motyvų, nurodytų šio sprendimo 174 punkte, nei šiame procese Komisijos ir Ispanijos Karalystės pateiktų argumentų nepakanka, kad būtų galima suabejoti mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, bendro arba „įprasto“ režimo apibrėžties pagrįstumu.

176 Pirma, Komisijos teiginiai, kad darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT grindžiamos mokesčių sistemos logikai būdingas pelno negaunančių įmonių apmokestinimas (ginčijamo sprendimo 131 konstatuojamoji dalis) ar apmokestinamųjų įmonių mokesčių naštos didėjimas pagal įdarbinamų darbuotojų skaičių ir užimamą plotą, bet kokį šios naštos apribojimą remiantis gaunamu pelnu laikant nukrypimu (ginčijamo sprendimo 136 ir 137 konstatuojamosios dalys), savaime neleidžia suabejoti šios apibrėžties pagrįstumu.

177 Šiuo atžvilgiu Komisija pakankamai teisiškai nepaneigė Gibraltaro vyriausybės argumento, kad reikalavimas įmonei gauti pelno yra būdingas darbuotojų skaičiumi ir užimamos žemės naudojimu grindžiamos apmokestinimo sistemos logikai, nes jis atitinka pagrindinį šios sistemos tikslą – neapmokestinti pelno negaunančių įmonių. Taigi Komisija neįrodė, kad toks neapmokestinimas negali būti laikomas mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, bendro arba „įprasto“ režimo sudedamąja dalimi.

178 Dėl analogiškų priežasčių Komisija neįrodė, kad Gibraltaro valdžios institucijos neturi pagrindo, naudodamosi įgaliojimais mokesčių srityje, savo teritorijoje nustatyti bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo, pagal kurį visuotinai taikomas mokestinės prievolės apribojimas iki 15 % nuo pelno, kad įmonėms nereikėtų mokėti pernelyg didelės pelno mokesčio dalies. Vien Komisijos teiginys, kad pagal tokią mokesčių sistemą, kurią siūlo Gibraltaro valdžios institucijos, kuo daugiau darbuotojų įmonė įdarbina ir kuo daugiau nekilnojamojo turto ji užima, tuo didesnė bus jos mokestinė prievolė (ginčijamo

sprendimo 137 konstatuojamoji dalis), nėra pakankamas pagrindas suabejoti šių institucijų pasirinkimu, susijusiu su minėtos mokesčių sistemos bendrą arba „įprastą“ režimą sudarančiais elementais.

179 Antra, tai, kad Komisija ginčijamo sprendimo 132 konstatuojamojoje dalyje ir savo procesiniuose dokumentuose kvalifikavo po reformos nustatytą mokesčių sistemą kaip „mišrią“, yra tik priemonė apibūdinti šią sistemą, kurią sudaro įvairios sudedamosios dalys. Šis kvalifikavimas savaime neįrodo, kad tokia sistema negali būti bendras ar „įprastas“ mokesčių režimas, taikytinas Gibraltaro teritorijoje, jei, pirma, ši sistema yra iš esmės grindžiama dviem tikslais – dviejų gamybos veiksnių, kurių Gibraltare trūksta, naudojimo apmokestinimu ir atsižvelgimu į įmonių galimybę mokėti – kuriuos Gibraltaro valdžios institucijos nustatė įgyvendinamos savo mokesčių srities įgaliojimus, ir, antra, dabartinėje Bendrijos teisės raidos stadijoje nėra suderinto standarto, susijusio su nacionalinės mokesčių sistemos „bendru“ arba „įprastu“ režimu.

180 Šiomis aplinkybėmis Komisija ir Ispanijos Karalystė negali pagrįstai ir visiškai hipotetiškai teigti, kad tam tikrais atvejais abu mokesčių sistemai ir po reformos nustatytam jos bendram arba „įprastam“ režimui (žr. šio sprendimo 179 punktą) priskiriami tikslai yra tarpusavyje nesuderinami, pvz., tuo atveju, jeigu įmonė, gaunanti didelį pelną, tačiau fiziškai nevykdanti veiklos Gibraltare, nebus apmokestinama darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT, arba jeigu įmonė, kuri, nors yra didžiausia darbdavė Gibraltare, taip pat nebus apmokestinama minėtais dviem mokesčiais, nes negauna pelno. Šių hipotetinių situacijų nepakanka įrodyti, kad anksčiau nurodyta mokesčių sistema ir jos bendru arba „įprastu“ režimu negali būti siekiama dviejų skirtingų tikslų, kuriuos nustatė Gibraltaro valdžios institucijos.

181 Šiuo vertinimu neleidžia suabejoti neapibrėžtas Komisijos teiginys, kad negalima teigti, jog bet kuri tokios sistemos konkreti savybė yra bendros sistemos dalis, nes tai savaime reikštų, kad tokia sistemos savybė pateisina sistemos buvimą (ginčijamo sprendimo 132 konstatuojamoji dalis). Pakanka pažymėti, kad tokiu požiūriu nepaisoma skirtingų analizės etapų, nurodytų šio sprendimo 143 ir 144 punktuose, ir todėl viršijami kontrolės, kurią Komisija yra įpareigota atlikti, įgaliojimai, atsižvelgiant į valstybių kompetenciją mokesčių srityje (žr. šio sprendimo 145 ir 146 punktus).

182 Trečia, Komisija savo procesiniuose dokumentuose kėlė klausimą, kodėl Gibraltaras nusprendė nustatyti darbo užmokesčio fondo mokesčio ir BPOT apribojimą iki 15 % nuo pelno, atsižvelgiant į ribotą tokio apmokestinimo aprėptį. Šiuo atžvilgiu ji ginčijamo sprendimo 144 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad mokesčių sistema, kurią sudaro du minėti mokesčiai, „nėra tokio pat bendro pobūdžio kaip bendrovės pelno apmokestinimas, kuriuo siekiama apmokestinti bendrovės visos ekonominės veiklos rezultatus“. Be to, ji teigė, kad Gibraltaro vyriausybė nepaaiškino, kodėl 15 % viršutinė riba atspindi įmonių galimybę mokėti, ir klausė, kodėl ši viršutinė riba buvo nustatyta, nepaisant Gibraltaro vyriausybės noro apmokestinti jos ribotų išteklių naudojimą. Galiausiai ji siūlė, kad į apmokestinamų įmonių galimybę mokėti gali būti atsižvelgiama kasmet koreguojant darbo užmokesčio fondo mokesčio lygį, atsižvelgiant į vietos ekonomikos būklę.

183 Tačiau Komisijai nepavyko šiais neapibrėžtais ir bendrais klausimais bei hipotezėmis priversti suabejoti Gibraltaro valdžios institucijų pateikto mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, bendro arba „įprasto“ režimo ir jos sudedamųjų dalių apibūdinimo pagrįstumu.

184 Todėl iš šio sprendimo 170–183 punktų aišku, kad Komisija, nepaisydama analizės, susijusios su selektyvumo nustatymu, pagrindų, ginčijamame sprendime nepateikė pakankamai motyvų, kurie leistų suabejoti tuo, kaip Gibraltaro valdžios institucijos

apibrėžė mokesčių sistemos bendrą arba „įprastą“ režimą. Iš to taip pat išplaukia, kad, nepaisydama analizės pagrindų, Komisija viršijo savo kontrolės įgaliojimus, atsižvelgiant į Gibraltaro valdžios institucijų kompetencijos, susijusios su jo mokesčių sistemos ir bendro arba „įprasto“ režimo nustatymu, apimtį. Iš ginčijamame sprendime, visų pirma 131, 132, 136, 137 ir 144 konstatuojamosiose dalyse, pateikto motyvavimo aišku, kad nepasirėmusi režimu, kurį ieškovės šioje byloje apibūdino kaip bendrą arba „įprastą“ mokesčių režimą, kaip materialinės atrankos analizės atspirties tašku ir neidentifikavusi šio režimo bei neištyrusi jo pagrįstumo, Komisija, užuot atlikusi šio sprendimo 143 ir 144 punktuose nurodytą kontrolę, mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, turinio ir veikimo srityje vadovavosi savo pačios logika.

185 Atsižvelgiant į pateiktus svarstymus, reikia daryti išvadą, kad nė vieno iš trijų ginčijamų mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, aspektų negalima laikyti suteikiančiais selektyvų pranašumą EB 87 straipsnio 1 dalies prasme, nes Komisija pakankamai teisiškai neįrodė, jog šiais aspektais nukrypstama nuo bendro arba „įprasto“ mokesčių režimo, nustatyto Gibraltaro mokesčių reformos, dėl kurio įmonės būtų diferencijuojamos mokesčių naštos atžvilgiu.

186 Galiausiai reikėtų pažymėti, kad po reformos nustatytos mokesčių sistemos ir iki tol galiojusios mokesčių sistemos tariamų padarinių palyginimo, kurį Komisija padarė ginčijamo sprendimo 1 lentelėje ir 150 konstatuojamojoje dalyje, šioje byloje negalima pripažinti tinkamu EB 87 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais. Neturi reikšmės tai, kad preziumuojamo priemonės naudos gavėjo padėtis yra geresnė ar blogesnė, palyginti su padėtimi pagal anksčiau galiojusius įstatymus, arba kad, atvirkščiai, ši padėtis ilgainiui nepasikeitė (šio sprendimo 78 punkte nurodyto sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 41 punktas). Svarbu tai, ar nagrinėjama

mokesčių sistema, vertinama atskirai nuo savo pirmtakės, palaiko tam tikras įmones EB 87 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo klausimu žr. 1988 m. birželio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Graikija prieš Komisiją*, 57/86, Rink. p. 2855, 10 punktą).

187 Iš viso to, kas nurodyta, aišku, kad Komisija neįrodė, jog dėl trijų nagrinėjamų mokesčių reformos aspektų atsiranda selektyvus pranašumas. Todėl Komisija, kvalifikavusi šiuos aspektus kaip valstybės pagalbą, taikydama EB 87 straipsnio 1 dalį padarė teisės klaidą.

188 Tad antrąjį ieškinio pagrindą reikia pripažinti pagrįstu.

189 Kadangi pirmąjį ir antrąjį ieškinio pagrindus reikia pripažinti pagrįstais, reikėtų panaikinti visą sprendimą, nesant būtinybės svarstyti ieškinio pagrindo, susijusio su esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

190 Pagal Procedūros reglamento 87 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji turi padengti ieškovių išlaidas pagal šių pateiktus reikalavimus.

191 Pagal Procedūros reglamento 87 straipsnio 4 dalies pirmąją pastraipą į bylą įstojusios valstybės narės pačios padengia savo išlaidas. Todėl Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, kaip įstojusi į bylą T-211/04 šalis, ir Ispanijos Karalystė, kaip įstojusi į bylas T-211/04 ir T-215/04 šalis, atitinkamai pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMAS (trečioji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. Sujungti bylas T-211/04 ir T-215/04, kad būtų priimtas bendras sprendimas.

2. Panaikinti 2004 m. gegužės 30 d. Komisijos sprendimą 2005/261/EB dėl Jungtinės Karalystės pagalbos schemos įgyvendinant Gibraltaro vyriausybės įmonių pelno mokesčių reformą.

3. Komisija padengia Gibraltaro vyriausybės bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas byloje T-215/04, taip pat savo bylinėjimosi išlaidas.

4. **Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, kaip įstojusi į bylą T-211/04 šalis, padengia savo išlaidas.**

5. **Ispanijos Karalystė, kaip įstojusi į bylas T-211/04 ir T-215/04 šalis, padengia savo išlaidas.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Paskelbta 2008 m. gruodžio 18 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

Teisinis pagrindas . . . . . II - 3750

I — Bendrijos teisės aktai . . . . . II - 3750

II — Gibraltaro statusas . . . . . II - 3752

Faktinės bylos aplinkybės . . . . . II - 3753

I — Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reformos aplinkybės . . . . . II - 3753

II — Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reforma . . . . . II - 3755

A — Įgyvendinant mokesčių reformą nustatyta apmokestinimo sistema . . . . . II - 3756

B — Papildomas (arba baudos) mokestis . . . . . II - 3757

III — Administracinė procedūra ir ginčijamas sprendimas . . . . . II - 3758

Procesas ir šalių reikalavimai . . . . . II - 3760

Dėl teisės . . . . . II - 3764

I — Dėl pirmojo ieškinio pagrindo, grindžiamo teisės klaidomis ir vertinimu, susijusiu su regioninės atrankos kriterijaus taikymu . . . . . II - 3765

A — Šalių argumentai . . . . . II - 3765

B — Pirmosios instancijos teismo vertinimas . . . . . II - 3773

1. Dėl infravalstybinio subjekto autonomijos lygio reikšmės atitinkamos valstybės narės centrinės vyriausybės atžvilgiu nustatant tinkamą referencinį pagrindą . . . . . II - 3775

2. Dėl Jungtinės Karalystės vaidmens nustatant politinę ir ekonominę aplinką Gibraltare kaip referencinio pagrindo nustatymo kriterijaus šioje byloje . . . . . II - 3776

a) Sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos . . . . . II - 3776

b) Dėl pirmosios ir antrosios sąlygų, nustatytų sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, taikymo . . . . . II - 3778

c) Dėl trečiosios sąlygos, nustatytos sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos, taikymo . . . . . II - 3782

II — Dėl antrojo ieškinio pagrindo, grindžiamo teisės ir vertinimo klaidomis, susijusiomis su materialinės atrankos kriterijaus taikymu . . . . . II - 3787

A — Šalių argumentai . . . . . II - 3787

B — Pirmosios instancijos teismo vertinimas . . . . . II - 3794

1. Bylai svarbios ginčijamo sprendimo konstatuojamosios dalys . . . . . II - 3797

2. Selektyvaus pranašumo suteikimas ginčijamais reformos aspektais . . . . II - 3803

Dėl bylinėjimosi išlaidų . . . . . II - 3811