AZ ELSŐFOKÚ BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kibővített harmadik tanács)

2008. december 18.*

A T-211/04. és T-215/04. sz. ügyekben,

a **Government of Gibraltar** (képviselik: M. Llamas barrister, J. Temple Lang solicitor, valamint kezdetben A. Petersen és K. Nordlander ügyvédek, később: K. Karl ügyvéd)

felperesnek (T-211/04. sz. ügy),

támogatja:

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli kezdetben: M. Bethell, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Anderson QC és H. Davies barrister, később: E. Jenkinson és E. O'Neill, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó,

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviselik kezdetben: M. Bethell és E. Jenkinson, meghatalmazotti minőségben, segítőik: D. Anderson QC

* Az eljárás nyelve: angol.

és H. Davies barrister, később: E. Jenkinson, E. O'Neill és S. Behzadi-Spencer, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek (T-215/04. sz. ügy)

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: N. Khan és V. Di Bucci, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatja:

a **Spanyol Királyság** (képviseli: N. Díaz Abad abogado del Estado)

beavatkozó,

a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében [helyesen: az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társasági adóreformja tekintetében megvalósítani tervezett támogatási programról] szóló, 2004. március 30-i 2005/261/EK bizottsági határozat (HL 2005. L 85., 1. o.) megsemmisítése iránti kérelem tárgyában,

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK
ELSŐFOKÚ BÍRÓSÁGA (kibővített harmadik tanács),

tagjai: M. Jaeger elnök, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (előadó) és Czúcz O. bírák,

hivatalvezető: C. Kantza tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. március 14-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

Jogi háttér

I – *Közösségi szabályozás*

1 Az EK 87. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ha e szerződés másként nem rendelkezik, a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás,

amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet."

2 Az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló, 98/C 384/03 bizottsági közlemény (HL 1998. C 384., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o.; a továbbiakban: a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény) 2. pontjában pontosítja, hogy a közlemény célja annak világossá tétele, hogy adott adóintézkedés állami támogatásnak minősül-e az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében.

3 A vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény 16. pontja szerint:

„A[z EK] [87.] cikk (1) bekezdésének az adóintézkedésekre történő alkalmazásánál a legfontosabb kritérium az, hogy az intézkedés a tagállamok egyes vállalkozásai számára az adórendszer alkalmazása alól kivételt jelent. Így először a közös alkalmazandó rendszert kell meghatározni. Ezután azt kell vizsgálni, hogy a rendszer alóli kivételt vagy a rendszeren belüli megkülönböztetéseket indokolja-e az adórendszer »jellege vagy általános felépítése«, azaz hogy közvetlenül az érintett tagállam adórendszerének alapelvéből vagy vezérelvéből következnek-e. Ha nem, akkor állami támogatásról van szó."

4 Az EK 299. cikk (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a Szerződés rendelkezéseit alkalmazni kell azokra az európai területekre, amelyek külkapcsolataiért valamely tagállam felel.

II – *Gibraltár státusa*

5 Gibraltár 1713 óta brit koronagyarmat (vagy tengerentúli terület) és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága felel a külkapcsolataiért. Az Egyesült Királyságnak nem része.

6 A tényállás idején Gibraltár kormányzati rendszerére a Gibraltar Constitution Order 1969 (Gibraltár alkotmányáról szóló 1969. évi rendelet, a továbbiakban: 1969. évi alkotmány) és az 1969. május 23-i Accompanying Despatch (kísérő okmány) vonatkozott.

7 Gibraltár felett végrehajtó hatalmat a királynő által kinevezett, őt képviselő kormányzó, meghatározott belügyi hatásköröket pedig a Gibraltári Minisztertanács gyakorol. Ez utóbbit a Chief minister (főminiszter) és a miniszterek alkotják, akiket a kormányzó a House of Assembly (parlament) tagjai közül választ.

8 A törvényhozó hatalom a House of Assembly és a kormányzó között oszlik meg. A House of Assembly tagjai: a Speaker (házelnök), az Attorney General (igazságügyi miniszter), a Financial and Development Secretary (pénzügyi és fejlesztési miniszter) és tizenöt választott tag. A House of Assembly újraválasztására főszabályként négyévente kerül sor.

9 Létrehoztak továbbá csak Gibraltáron illetékes bíróságokat. A legmagasabb fokú gibraltári bíróság ítélete elleni fellebbezésre azonban az Egyesült Királyság Judicial Committee of the Privy Councilja (a Titkos Tanács bírói bizottsága) előtt van lehetőség.

10 Mivel az EK 299. cikk (4) bekezdése értelmében Gibraltár európai terület, amelynek külkapcsolataiért az Egyesült Királyság felel, az EK-Szerződés rendelkezései vonatkoznak rá. Míg a Dán Királyságnak, Írországnak, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Közösséghez való csatlakozási feltételeiről szóló okmány (HL 1972. L 73., 14. o.), amely a csatlakozási szerződésük mellékletét képezi, úgy rendelkezik, hogy – kivéve, ha a Tanács határozatával másként rendelkezik – „a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolására vonatkozó jogi aktusok nem alkalmazhatók Gibraltárra", a közösségi versenyjogi szabályok – ideértve a tagállamok által nyújtott állami támogatásokra vonatkozó szabályokat is – alkalmazandók rá.

A jogvita alapját képező tényállás

I – *A gibraltári kormány által kivetett társasági adó reformjának előzményei*

11 2001. július 11-én a Bizottság úgy döntött, hogy két, Gibraltáron alkalmazott társasági adójogszabállyal szemben, amelyek a „mentesített társaságokra" (HL 2002. C 26., 13. o.) és a „kötelezett társaságokra" (HL 2002. C 26., 9. o.) vonatkoznak, megindítja az EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást.

12 A mentesített társaságok nem rendelkeztek tényleges gibraltári jelenléttel, a – több ágazatban működő – kötelezett társaságok viszont igen.

13 A mentesített társaság jogállását az a vállalkozás élvezi, amely több feltételnek eleget tesz; e feltételek között szerepel a Gibraltáron folytatott kereskedelmi vagy más tevékenység tilalma, a más mentesített vagy kötelezett társasággal folytatott tevékenység kivételével. Gibraltári állampolgároknak vagy letelepedetteknek nem lehet részesedése mentesített társaságban, kivéve a részvénytársaságok részvényeseit. Néhány kivételtől eltekintve a mentesített társaságok Gibraltáron mentesek a jövedelemadó alól, és csak 225 font sterling (GBP) átalányösszegű adót kötelesek évente fizetni.

14 A kötelezett társaságok jogállásának elnyeréséhez szükséges feltételek lényegében megegyeznek a mentesített társaság jogállásához szükséges feltételekkel. A kötelezett társaságok a gibraltári adóhatóságokkal egyeztetett, a nyereségük 2 és 10%-a között változó mértékű adókulcs alapján fizettek adót.

15 Az Elsőfokú Bíróság a T-195/01. és T-207/01. sz., Government of Gibraltar kontra Bizottság egyesített ügyekben 2002. április 30-án hozott ítéletével [EBHT 2002., II-2309. o.] egyrészt megsemmisítette a mentesített társaságokra vonatkozó hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot, másrészt elutasította a kötelezett társaságokra vonatkozó eljárás megindításáról szóló határozat megsemmisítésére irányuló kérelmet.

16 2002. április 27-én a gibraltári kormány – nem érintve azt a kérdést, hogy a mentesített és a kötelezett társaságokra vonatkozó adórendszer állami támogatásnak minősül-e – bejelentette arra irányuló szándékát, hogy hatályon kívül helyezi a vállalkozások adózására vonatkozó valamennyi jogszabályt, és valamennyi gibraltári társaságra vonatkozóan teljesen új adórendszert vezet be. A gibraltári kormány által bevezetett ezen társaságiadó-reform képezi a jelen jogvita tárgyát.

II – *A gibraltári kormány által bevezetett társaságiadó-reform*

17 2002. augusztus 12-i levelével az Egyesült Királyság az EK 88. cikk (3) bekezdése alapján tájékoztatta a Bizottságot a gibraltári kormány társasági adóra vonatkozó reformjáról.

18 Ennek az adóreformnak része a gibraltári székhellyel rendelkező valamennyi társaságra vonatkozó adóztatási rendszer, és a csak a pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó és a közműveket működtető (a távközlési, villamossági és vízügyi ágazatban tevékenykedő) vállalkozásokra alkalmazandó kiegészítő (vagy büntető-) adó (top-up tax).

19 Az adóreform végrehajtásáról a következő jogszabályok gondoskodnak:

– a Companies (Payroll Tax) Ordinance (társasági [munkáltatói adó] szabályozás),

– a Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (társasági [éves nyilvántartási díj] szabályozás),

– a Rates Ordinance (az adókulcsokról szóló szabályozás),

– a Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (a társasági [kijelölt tevékenységek adóztatása] szabályozás).

20 Az adóreformra vonatkozó jogszabályokat a gibraltári kormány hajtja végre, miután azokat a House of Assembly jóváhagyta. A reform részeként a mentesített és a kötelezett társaságokra vonatkozó jogszabályok azonnali hatállyal visszavonandók.

A – *Az adóreformmal bevezetett adóztatási rendszer*

21 Az adóreformmal bevezetett és a gibraltári székhellyel rendelkező valamennyi társaságra vonatkozó adóztatási rendszer munkáltatói adóból (payroll tax), vállalkozási ingatlanhasználati adóból (business property occupation tax) és nyilvántartási díjból (registration fee) áll:

– munkáltatói adó: minden gibraltári társaságnak foglalkoztatottanként 3000 fontot kell fizetnie évente; minden gibraltári „munkaadó" köteles megfizetni a munkáltatói adót teljes munkaidős és részmunkaidős – „Gibraltáron foglalkoztatott" – „munkavállalói" teljes létszáma után. Az adóreformra vonatkozó jogszabályok állapítják meg a fenti fogalmak meghatározását;

– vállalkozási ingatlanhasználati adóból (Business Property Occupation Tax, a továbbiakban: BPOT): minden vállalkozásnak, amely Gibraltáron üzleti célból

ingatlant használ, vállalkozási ingatlanhasználati adót kell fizetnie, amelynek mértéke százalékban megegyezik a Gibraltáron az ingatlanra kivetett általános adókulcsok szerinti kötelezettségükkel;

– nyilvántartási díj: minden gibraltári vállalkozásnak éves nyilvántartási díjat kell fizetnie, amelynek mértéke évi 150 font a nem nyereségérdekelt társaságoknál és évi 300 font a jövedelemérdekelt társaságoknál.

22 A munkáltatói adófizetési kötelezettség felső korlátját, a vállalkozási ingatlanhasználati adóval együtt, a nyereség 15%-ában állapítják meg. A felső korlát bevezetéséből következően a társaságoknak a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót csak akkor kell megfizetniük, ha nyereségesek, és az adó összege nem haladhatja meg a nyereség 15%-át.

B – *Kiegészítő (vagy büntető-) adó*

23 Bizonyos kijelölt tevékenységek, nevezetesen a pénzügyi szolgáltatások és a közművek esetében egy további, kiegészítő (vagy büntető-) adó is vonatkozik az ilyen tevékenységek során keletkezett nyereségekre. Ez a kiegészítő adó csak az ilyen kijelölt tevékenységekből keletkező nyereségre alkalmazható.

24 Így a pénzügyi szolgáltató társaságoknak a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón felül kiegészítő (vagy büntető-) adót is kell fizetniük pénzügyi szolgáltató tevékenységükből származó nyereségük után, amelynek mértéke a (nemzetközileg elfogadott számviteli standardoknak megfelelően kiszámított) nyereség

4–6%-a; ezeknek a társaságoknak a teljes adókötelezettsége (a munkáltatói adó, a vállalkozási ingatlanhasználati adó és a kiegészítő adó címén) összességében a nyereség 15%-ában van korlátozva.

25 A közműtársaságoknak a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón felül kiegészítő (vagy büntető-) adót is kell fizetniük közműszolgáltató tevékenységükből származó nyereségük után, amelynek mértéke a (nemzetközileg elfogadott számviteli standardoknak megfelelően kiszámított) nyereség 35%-a. Ezek a társaságok a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót levonhatják a kiegészített adóval kapcsolatos kötelezettségükből. Annak ellenére, hogy a közműtársaságoknak is lesz éves kötelezettségük a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó megfizetésére, amelyek együttesen a nyereség 15%-ában vannak korlátozva, a közművek kiegészítő adója biztosítja majd, hogy ezek a társaságok mindig fizessenek a nyereség 35%-ának megfelelő adót.

III – *Az igazgatási eljárás és a megtámadott határozat*

26 2002. október 16-i levelében a Bizottság tájékoztatta az Egyesült Királyság hatóságait azon határozatáról, miszerint az adóreformmal kapcsolatosan megindítja az EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti eljárást, és felkérte az érdekelt feleket, hogy terjesszék elő észrevételeiket. Az Egyesült Királyság 2002. december 13-i levelében terjesztette elő észrevételeit.

27 A Bizottsághoz a következőktől érkezett észrevétel: Confederación Española de Organizaciones Empresariales (üzleti szervezetek spanyolországi szövetsége), Ålands Landskapsstyrelse (az Åland-szigetek [Finnország] kormányzósága), a Spanyol Királyság és Gibraltár kormánya. A Bizottság átküldte ezeket az észrevételeket az Egyesült Királyságnak, amely 2003. február 13-i levelével tájékoztatta a Bizottságot a megjegyzéseiről.

28 2004. március 30-án a bizottság elfogadta a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében [helyesen: az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társasági adóreformja tekintetében megvalósítani tervezett támogatási programról] szóló, 2005/261/EK határozatot (HL 2005. L 85., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).

29 A megtámadott határozat rendelkező része a következőképpen szól:

„*1. cikk*

Azok a javaslatok, amelyeket az Egyesült Királyság bejelentett a társasági adózás rendszerének reformjához Gibraltáron, állami támogatási modellt valósítanak meg, amely nem összeegyeztethető a közös piaccal.

Azok a javaslatok ennek megfelelően nem valósíthatók meg.

2. cikk

Ennek a határozatnak a címzettje Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága.”

30 A Bizottság arra vonatkozó megállapításának alátámasztására, hogy az adóreform szelektív jellegű, a megtámadott határozat (98)–(152) preambulumbekezdésében lényegében azt fogalmazza meg, hogy az adóreform mind regionális, mind tárgyi

szempontból szelektív. Regionális szempontból azért szelektív, mert olyan társaságiadó-rendszert irányoz elő, amely alapján a gibraltári társaságok általánosságban alacsonyabb adókulccsal adóznak, mint az egyesült királysági társaságok (a megtámadott határozat (127) preambulumbekezdése). A Bizottság úgy ítéli meg, hogy az adóreform következő elemei valósítanak meg tárgyi szelektivitást: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, mivel ez a feltétel azoknak a vállalkozásoknak kedvez, amelyek nem nyereségesek (a megtámadott határozat (128)–(133) preambulumbekezdése); másodszor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát, mivel ez azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek az adott adóévben a foglalkoztatottak számához és az ingatlanhasználathoz viszonyítva kevesebb nyereséget termeltek (a megtámadott határozat (134)–(141) preambulumbekezdése); harmadszor, a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó, mivel ez a két adónem jellegénél fogva azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek nem rendelkeznek fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért nem kötelezettek társasági adó fizetésére (a megtámadott határozat (142)–(144) és (150) preambulumbekezdése). A Bizottság azt állapítja meg, hogy „[a] bejelentett intézkedések ezért mind regionális, mind lényeges kivételezést [helyesen: mind regionális, mind tárgyi szelektivitást] megvalósítanak, és az utóbbi mind a javasolt rendszer számos sajátos vonásából, mind a rendszer egészének elemzéséből következik” (a megtámadott határozat (152) preambulumbekezdése).

Eljárás és a felek kérelmei

31 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2004. június 9-én érkezett keresetlevelével Gibraltár kormánya, felperes a T-211/04. sz. ügyben, és az Egyesült Királyság, felperes a T-215/04. sz. ügyben, a megtámadott határozat megsemmisítése iránti jelen keresetet indította.

32 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2004. október 4-én benyújtott beadványában az Egyesült Királyság kérte, hogy a T-211/04. sz. ügyben a felperes kérelmének támogatása érdekében beavatkozhasson.

33 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2004. október 7-én benyújtott beadványában a Spanyol Királyság kérte, hogy a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyben a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

34 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2004. december 1-jén benyújtott beadványában a T-211/04. sz. ügy felperese az Elsőfokú Bíróság eljárási szabályzatának 116. cikke alapján kérte a keresetlevél A.2. mellékletének a beavatkozókkal szembeni bizalmas kezelését. Ezt a kérelmét az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2005. április 26-án benyújtott beadványában visszavonta.

35 Az Elsőfokú Bíróság harmadik tanácsa elnökének 2004. december 14-i és 2005. február 15-i végzése helyt adott a beavatkozás iránti kérelmeknek a T-211/04.- és a T-215/04. sz. ügyben.

36 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2005. március 8-án benyújtott beadványában az Egyesült Királyság az eljárási szabályzat 50. cikke alapján kérte az írásbeli vagy a szóbeli szakasz lefolytatása céljából a T-211/04. és a T-215/04. sz. ügy egyesítését. Az érdekelt felek az előírt határidőn belül megtették észrevételeiket erre a kérelemre vonatkozóan.

37 Az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2005. március 16-án, illetve 2005. április 15-én benyújtott beadványukban a T-211/04. és a T-215/04. sz. ügy felperesei az eljárási szabályzat 55. cikkének 2. §-a alapján kérték az ügyek soron kívüli elbírálását.

38 A Spanyol Királyság a T-215/04. sz. ügyben 2005. április 29-én, a T-211/04. sz. ügyben pedig 2005. június 20-án nyújtotta be beavatkozási beadványát. A felek az előírt határidőn belül megtették az ezekre a beadványokra vonatkozó észrevételeiket Az Egyesült Királyság a T-211/04. sz. ügyben nem nyújtott be beavatkozási beadványt.

39 2005. május 12-i és 2006. december 13-i határozatával az Elsőfokú Bíróság úgy határozott, hogy az eljárási szabályzat 55. cikkének 2. §-a alapján helyt ad a T-211/04. és T-215/04. sz. ügy soron kívüli elbírálása iránti kérelemnek.

40 2005. június 6-án az Elsőfokú Bíróság úgy határozott, hogy a harmadik kibővített tanács elé utalja a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyet.

41 A 2006. december 18-i végzéssel a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyet a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítették.

42 Az előadó bíró jelentése alapján az Elsőfokú Bíróság (kibővített harmadik tanács) megnyitotta a szóbeli szakaszt, és az eljárási szabályzat 64. cikkében meghatározott pervezető intézkedések keretében felhívta a feleket a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyben, hogy terjesszék elő írásbeli észrevételeiket a Bíróság C-88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítéletéből (EBHT 2006., I-7115. o.; a továbbiakban: az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet) a jelen ügyek tekintetében levonható következményekről. A felek az előírt határidőn belül eleget tettek a kérésnek.

43 A felek előadásait és az Elsőfokú Bíróság által feltett kérdésekre adott válaszait a 2007. március 14-én megtartott tárgyaláson hallgatták meg.

44 Az Elsőfokú Bíróság úgy véli, hogy ítélethozatal céljából egyesíteni kell a két ügyet, miután a felek a tárgyaláson jelezték erre vonatkozó egyetértésüket.

45 A T-211/04. sz. ügy felperese azt kéri, hogy az Elsőfokú Bíróság:

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot és a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

46 A T-215/04. sz. ügy felperese azt kéri, hogy az Elsőfokú Bíróság:

– semmisítse meg a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

47 A Bizottság a T-211/04. és a T-215/04. sz. ügyben azt kéri, hogy az Elsőfokú Bíróság:

– utasítsa el a keresetet;

– a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

48 A Spanyol Királyság a T-211/04. és a T-215/04. sz. ügyben azt kéri, hogy az Elsőfokú Bíróság:

– utasítsa el a keresetet;

– a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdésről

49 A felperesek lényegében három jogalapra hivatkoznak. Az első jogalapot a regionális szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogértelmezésre és mérlegelési hibákra alapították, a másodikat a tárgyi szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogalkalmazásra és mérlegelési hibákra, a harmadikat pedig a lényeges eljárási szabályoknak a tárgyi szempontból szelektívnek minősített adóreform harmadik eleme, a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó jellegének vizsgálata során történt megsértésére. Az utolsó jogalap két részre

bontható: az első a meghallgatáshoz való jog megsértésére, a második pedig az indokolási kötelezettség megsértésére vonatkozik.

I – *A regionális szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogértelmezésre és mérlegelési hibákra alapított első jogalapról*

A – *A felek érvei*

50 A felek előadják, hogy a Bizottság a jelen esetben tévesen alkalmazta a regionális szelektivitás kritériumát, amikor abból indult ki, hogy az Egyesült Királyság területe és társasági adója a megfelelő viszonyítási alap a gibraltári adóreform megítéléséhez. Álláspontjuk alátámasztásául lényegében négy szempontra hivatkoznak.

51 Először is azzal érvelnek, hogy a regionális szelektivitás kritériuma a jelen esetben nem alkalmazható úgy, ahogyan azt a Bizottság alkalmazta, mivel Gibraltár sem a nemzeti, sem a nemzetközi, sem pedig a közösségi jog alapján nem része az Egyesült Királyságnak. Az ítélkezési gyakorlat, a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény és a megtámadott határozatban a Bizottság által alapul vett érvelés mind olyan adóintézkedésekre vonatkozik, amelyek az egyik tagállam részét alkotó területi egységre alkalmazandóak. Gibraltár nem tekinthető ilyen területnek.

52 Másodszor a felperesek azzal érvelnek, hogy még ha Gibraltárt az állami támogatásokra vonatkozó közösségi szabályok alkalmazása céljából az Egyesült Királyság részének kellene is tekinteni, az Egyesült Királyság akkor sem minősülhetne megfelelő

viszonyítási alapnak, mivel a két jogalanynak nincsen közös adózási rendszere. A gibraltári adóreform nem minősül „eltérésnek”, „kivételnek” vagy „kedvezménynek” az Egyesült Királyság társaságiadó-rendszeréhez képest; ez utóbbi sem minősül olyan „általános” adózási rendszernek, amelyet Gibraltáron alkalmazni kellene, amennyiben nem született volna meg a vitatott adóreform. Következésképpen a regionális szelektivitás kritériuma nem alkalmazható.

53 A felperesek e tekintetben elsőként azt adják elő, hogy az Egyesült Királyság hatóságai nem játszanak szerepet a gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában. Politikai szempontból a gibraltári hatóságok saját, az Egyesült Királyságokétól elkülönülő végrehajtói, törvényhozói és igazságszolgáltatói hatalommal rendelkeznek. Gazdasági szempontból Gibraltár nem kap semmilyen támogatást vagy pénzügyi segítséget az Egyesült Királyságtól. Bevételei teljes mértékben az általa megállapított adókból származnak. Olyan gazdaságpolitikát folytat, amelyet saját területére nézve a legjobbnak tart, és nincsen figyelemmel az Egyesült Királyság gazdaságpolitikájára. Saját pénzérmét és bankjegyet ad ki, meghatározza saját pénzkínálatát, és egyedül dönt a hitelfelvételekről és a kiadásokról. A megtámadott határozat ténybeli hibákat tartalmaz arra vonatkozóan, milyen jelentőséggel bír Gibraltár számára az Egyesült Királyság központi hatalomgyakorlása.

54 A felperesek másodikként azt adják elő, hogy Gibraltár és az Egyesült Királyság két, teljesen elkülönülő és különálló adóterületet alkot. A gibraltári kormány és a House of Assembly kizárólag a gibraltári gazdaságra jellemző sajátos feltételek figyelembevételével alkotta meg a Gibraltár területére alkalmazandó adórendszert, és nem hagyta magát befolyásolni vagy korlátozni az Egyesült Királyságban elfogadott adójogszabályok vagy -politikák által. Az Egyesült Királyság adójogszabályai sohasem voltak alkalmazandók Gibraltáron, és akkor sem nyernének ott alkalmazást, ha Gibraltárnak nem lennének saját adójogszabályai. Nincsen ezért semmiféle olyan mérce, amellyel össze lehetne hasonlítani, vagy amelytől meg lehetne különböztetni a Gibraltárban alkalmazott adókat. A megtámadott határozat ténybeli hibákat tartalmaz a tekintetben, hogy Gibraltárt olyan helyként írja le, ahol az adóhatásköröket decentralizálják, de megmarad egy központi referencia-rendszer (a megtámadott határozat (121) preambulumbekezdése), az adóreformot a nemzeti szinten beszedett adó csökkentéseként írja le (a megtámadott határozat (109) preambulumbekezdése), és a Bizottság azon megállapítása tekintetében, hogy „a Gibraltárban jelenleg alkalmazott adórendszer

nagyrészt az Egyesült Királyság modelljét követi, az offshore gazdaságnak adott előnyök kivételével" (a megtámadott határozat (112) preambulumbekezdése).

55 A gibraltári kormány szerint a szelektivitás kritériuma azt feltételezi, hogy a vitatott adóintézkedést olyan, általános adókulccsal lehessen összevetni, amely az adóintézkedés hiányában a szóban forgó régióban az adott tevékenységre vonatkozóan alkalmazandó. Ez szükségképpen azt jelenti, hogy összehasonlítási tényezőnek ugyanazon az adóterületen alkalmazandó adót vagy más intézkedést kell venni. A jelen ügyben viszont Gibraltár és az Egyesült Királyság két külön adóterületből áll; az Egyesült Királyság adórendszere akkor sem lenne alkalmazandó Gibraltáron, ha nem lenne ott saját társaságiadó-rendszer. Ez nem az Egyesült Királyság arra vonatkozó döntésének eredménye, hogy adóügyi hatáskörét átadja vagy átengedi Gibraltárnak, ahogyan azt a Bizottság a megtámadott határozat (114) preambulumbekezdésében állította. Az Egyesült Királyság nem dönthet úgy, hogy gyarmati területein a saját jogszabályait alkalmazza, és sohasem gyakorolt adóztatási jogkört Gibraltáron.

56 A felperesek harmadikként azt adják elő, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozatban foglalt álláspontjával ellentétben az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany által élvezett politikai és adóügyi autonómia fontos kritériumnak tekinthető annak megállapításánál, hogy az ilyen jogalany által hozott adóintézkedés szelektív jellegű-e, mivel ezen politikai és adóügyi autonómia alapján tekinthető az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő, szóban forgó jogalany megfelelő viszonyítási alapnak.

57 Harmadszor, a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletből levonható következményekre vonatkozóan előterjesztett írásbeli észrevételeikben a felperesek – továbbra is fenntartva azt az állításukat, hogy a regionális szelektivitás kritériuma nem alkalmazható a jelen esetben, mivel Gibraltár nem része az Egyesült Királyságnak és a két jogalanynak nincsen közös adórendszere – másodlagosan azt adják elő, hogy a jelen esetben a viszonyítási alapnak a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 67. és 68. pontjában ismertetett meghatározási módszere alapján Gibraltár területe minősül viszonyítási alapnak.

58 Negyedszer, a felperesek előadják, hogy még ha be is igazolódna az adóreform regionálisan szelektív volta, jellege vagy általános rendszere akkor is indokolná az adóreformot.

59 A Bizottság előadja, hogy a jelen esetben nem az a releváns kérdés, hogy a belső jog vagy a nemzetközi jog alkalmazása szempontjából Gibraltár része-e az Egyesült Királyságnak, hanem hogy a saját jogrendet felállító közösségi jog alkalmazása szempontjából része-e az Egyesült Királyságnak. A Bizottság szerint igen.

60 A Bizottság azt is előadja, hogy a jelen esetben nincsen jelentősége annak a körülménynek, hogy Gibraltár és az Egyesült Királyság gazdaságilag elkülönül. Az ilyen szempontokat sosem vették figyelembe az állami támogatásokra vonatkozó határozatokban, mivel még ha gazdaságilag valóban el is különül a központi hatalom és az autonóm régió, a regionális célú állami támogatásokra vonatkozó szabályokat kizárólag az egyes vállalkozásoknak az alapján nyújtott előny meglétekor kell alkalmazni, hogy azok a tagállam egy részében székhellyel rendelkeznek, vagy ott fejtik ki tevékenységüket.

61 A Bizottság mindenképpen vitatja azt, hogy Gibraltár gazdaságilag és adóügyileg autonóm lenne az Egyesült Királysághoz képest, ahogyan arra a felperesek hivatkoznak, és példákat hoz fel arra, hogy az Egyesült Királyság pénzügyi támogatásban részesítette Gibraltárt.

62 A Bizottság azt is előadja, hogy a felperesek azon nézetével ellentétben, hogy az Egyesült Királyság központi hatóságainak alapvető szerepe van a gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában, különösen amiatt, hogy az Egyesült Királyság feladata a közösségi jog alkalmazása Gibraltáron, és mert Gibraltár pénzügyi stabilitása teljes mértékben az Egyesült Királyságtól ered (a gibraltári deviza valójában a font sterling, más néven). Ugyanebből az elgondolásból állítja a Bizottság azt, hogy a „meghatározott belügyi hatásköröknek”, amelyek körébe a felperesek szerint az adóügyek is

beletartoznak, a közösségi jog összefüggésében kevés jelentőségük van, főként két okból: először is azért, mert az 1969-es alkotmány értelmében a központi hatóságok (a kormányzó személyében) – különösen annak biztosítása érdekében, hogy a nemzetközi kötelezettségeket végrehajtsák Gibraltáron – beavatkozhatnak, másodszor pedig mivel az Egyesült Királysággal ellentétben Gibraltár nem vesz részt a meghatározott belügyi hatásköreit érintő és a területén végrehajtandó közösségi jogi aktusok elfogadásában.

63 A felpereseknek azzal az érvével kapcsolatban, hogy Gibraltárnak és az Egyesült Királyságnak nincsen közös adórendszere, a Bizottság lényegében úgy ítéli meg, hogy amint megállapítást nyer, hogy az állami támogatásokra vonatkozó közösségi jogi szabályok alkalmazása céljából Gibraltár az Egyesült Királyság része, a megfelelő viszonyítási alap csakis az Egyesült Királyság adórendszere lehet.

64 A Bizottság megjegyzi, hogy az EK 87. cikk „tagállamok által nyújtott" olyan támogatásokra hivatkozik, amelyek érintik a tagállamok közötti kereskedelmet. Előadja, hogy nem az a döntő kérdés, hogy az Egyesült Királyság és Gibraltár ugyanahhoz az adóterülethez tartozik-e, hanem hogy a Gibraltáron alkalmazott adórendszer tagállam által nyújtott támogatásnak minősülhet-e. A Bizottság szerint igennel kell válaszolni erre a kérdésre, mivel az állami támogatásokra vonatkozó közösségi jogi szabályok teljes egészükben alkalmazandók Gibraltárra, ahogy ezt Gibraltár maga is elismeri. Csak az Egyesült Királyság lehet az a tagállam, amely Gibraltár területén támogatás nyújtását tervezi, és azt a kérdést, hogy a támogatási program regionális szempontból szelektív-e, csak az Egyesült Királyság mint a közösségi jog Gibraltáron való betartatásáért felelős tagállam vonatkozásában lehet megítélni.

65 A Bizottság azt is előadja, hogy a regionális szelektivitás kritériumának alkalmazását nem zárja ki az, hogy nincsen olyan közös (vagy általános) adózási rendszer, amelyet alkalmazni kellene abban az esetben, ha a gibraltári adórendszer nem lenne alkalmazandó. A közös adórendszer ezen hiánya az Egyesült Királyság döntésének az eredménye. Az Egyesült Királyság úgy döntött, hogy különleges alkotmányos viszont létesít Gibraltárral, valamint hogy a Közösséghez történő csatlakozása révén az állami

támogatásokra vonatkozó szabályok hatályát kiterjeszti Gibraltárra. Az Egyesült Királyság elegendő hatáskört is megtart magának annak biztosítása érdekében, hogy Gibraltár olyan társaságiadó-rendszert fogadjon el, amely összeegyeztethető a Szerződéssel. Következésképpen a viszonyítási alapot nem szolgáltathatja más, mint az Egyesült Királyság.

66 A Bizottság továbbá kétségbe vonja az állami támogatás fogalmának alkalmazása szempontjából annak fontosságát, hogy milyen fokú adóügyi autonómiával rendelkezik az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany. Úgy ítéli meg, hogy ez az érv is annak az előfeltételnek az elfogadásán alapszik, hogy Gibraltár az Egyesült Királyság része. Erre az előfeltételre tekintettel szükségképpen nélkülöz minden alapot az az állítás, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása az adott régió autonómiájának fokától függ (kivéve az adóügyi hatáskörök szimmetrikus átruházását, amelyre a megtámadott határozat (115) preambulumbekezdése hivatkozik).

67 A fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletből levonható következményekre vonatkozóan előterjesztett írásbeli észrevételeiben a Bizottság úgy véli, hogy a Bíróság ebben az ítéletben azt az álláspontot képviseli, hogy a regionális szelektivitás megítélésénél alkalmazott viszonyítási alap megállapításának szükséges kritériuma a vállalkozások működésének színterét adó politikai és gazdasági környezet kialakításában meghatározó szerepet játszó jogalany, de elutasítja azt a felvetést, miszerint ez a jogalany csak tagállam lehet.

68 A Bizottság szerint az a kérdés, hogy a jelen esetben a viszonyítási alap lehet-e Gibraltár, a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben ismertetett feltételektől függ, nem pedig Gibraltár nemzeti jog szerinti alkotmányos jogállásától.

69 A Bizottság előadja, hogy a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben hivatkozott azon feltétel, miszerint a régió „meghatározó szerepet játszik annak a politikai és gazdasági környezetnek a kialakításában, amelyben az illetékességi területén lévő vállalkozások működnek", a fent hivatkozott ítélet 67. pontjában felsorolt három feltételt megelőző és azoktól elkülönülő negyedik feltételt fogalmaz meg.

70 Ez a negyedik feltétel azt követeli meg, hogy a szóban forgó régió ahhoz hasonló fokú autonómiával rendelkezzék a területén letelepedett vállalkozások működésének színterét adó politikai és gazdasági környezet kialakításában, mint amilyen mértékű az olyan tagállam központi kormányzata által gyakorolt befolyás, amelynek alkotmánya nem rendelkezik regionális autonómiáról. A Bizottság kifejti, hogy e követelmény mögött a Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályaira tekintettel az a logika húzódik meg, hogy annak megállapításához, hogy egyes vállalkozások előnyben részesülnek-e, össze kell hasonlítani ezeknek a helyzetét azon vállalkozásokéval, amelyek ugyanabban a politikai és gazdasági környezetben működnek.

71 A Bizottság úgy véli, hogy a gibraltári kormány nem játszik meghatározó szerepet a Gibraltáron letelepedett vállalkozások működésének színterét adó politikai és gazdasági környezet kialakításában, és következésképpen Gibraltár területe nem minősülhet megfelelő viszonyítási alapnak. Amennyiben ez az előfeltétel nem teljesül, felesleges a továbbiakban a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben 67. pontjában felsorolt három kritériumot figyelembe venni.

72 Másodlagosan, a Bizottság megvizsgálja a fent említett három kritériumot, és előadja, hogy Gibraltár ezek közül kettőt nem teljesít: azt a kritériumot, hogy az Egyesült Királyság kormánya nem avatkozhat be közvetlenül a gibraltári hatóságok által elfogadott adóintézkedések területén, és azt a kritériumot, hogy a gibraltári adórend-

szer pénzügyi következményei nem kompenzálhatók szubvenciókkal. Következésképpen Gibraltár területe nem minősül megfelelő viszonyítási alapnak.

73 A Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy a Bizottság kérelmeit támogató beavatkozása sem kifejezetten, sem hallgatólagosan nem értelmezhető annak kifejezéseként, hogy támogatná a megtámadott határozat regionális szelektivitásra vonatkozó indokolását. Úgy véli, hogy Gibraltár esetét meg kell különböztetni a Baszkföld és Navarra autonóm területek adórendszerére vonatkozó ügyektől, az ezeken a területeken fennálló adóharmonizációs háttér miatt.

74 A Spanyol Királyság ugyanakkor úgy ítéli meg, hogy nem lehet bármiféle korlátozás vagy rendezőelv nélkül az Egyesült Királyságétól teljesen eltérő adórendszert alkalmazni Gibraltárra, mivel ez azt jelentené, hogy az állami támogatások tekintetében Gibraltár területe külön tagállamnak számít, amely a Spanyol Királyság szerint Gibraltár nemzetközi jogállásának súlyos megsértésének minősülne.

75 A fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletből levonható következményekre vonatkozóan előterjesztett írásbeli észrevételeiben a Spanyol Királyság előadja, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott ítéletben már megfogalmazott három feltételt ki kell egészíteni egy negyedikkel annak megállapítása érdekében, hogy az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany minősül-e a megfelelő viszonyítási alapnak az általa elfogadott adóintézkedések értékelésénél. Ezen negyedik feltétel szerint a szóban forgó adóintézkedés akkor nem szelektív jellegű, ha egy sor olyan harmonizációs kritérium határolja körül, mint amilyenek a közösségi jog alapján az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany fölött álló tagállam által elfogadott adóintézkedésekre vonatkoznak, és amelyek a személyek, a tőke, az áruk, és a szolgáltatások szabad mozgásának biztosítására és a belső piac torzulásának megakadályozására irányulnak.

B – *Az Elsőfokú Bíróság álláspontja*

76 Emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok által nyújtott támogatásokra vonatkozó közösségi jogi szabályok alkalmazandók Gibraltárra (a fenti 15. pontban hivatkozott Government of Gibraltar kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 12. pontja). Az EK 87. cikk (1) bekezdése jelenti tehát a kiindulópontot az Elsőfokú Bíróság elemzéséhez.

77 Ez a cikk tiltja a „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t] előnyben részesít[ő]" állami támogatásokat, azaz a szelektív támogatásokat (a Bíróság C-66/02. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2005. december 15-én hozott ítéletének [EBHT 2005., I-10901. o.] 94. pontja).

78 A szelektivitás feltételének – amely az állami támogatás fogalmának előfeltétele – értékelését illetően az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]" előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók (a Bíróság C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítéletének [EBHT 2001., I-8365. o.] 41. pontja; a C-308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének [EBHT 2004., I-4777. o.] 68. pontja, és a C-172/03. sz. Heiser-ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletének [EBHT 2005., I-1627. o.] 40. pontja).

79 Ugyanilyen értékelést kell elvégezni a nem a nemzeti jogalkotó, hanem az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő hatóság által elfogadott intézkedés esetén is, mivel a területi önkormányzat, nem pedig a központi hatalom által elfogadott intézkedés is állami támogatásnak minősülhet, amennyiben az EK 87. cikk (1) bekezdése szerinti feltételek fennállnak (a Bíróság 248/84. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 1987. október 14-én hozott ítéletének [EBHT 1987., 4013. o.] 17. pontja).

80 A fentiekből következik, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív jellegének értékelése céljából meg kell vizsgálni azt, hogy egy adott jogi szabályozás keretében az említett intézkedés bizonyos vállalkozások számára előnyt jelent-e más, hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest. A viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az előny fennállását csupán egy ún. „általános" adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Az általános adókulcs a viszonyítási alapot képező földrajzi területen hatályban lévő adókulcs (fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 56. pontja).

81 A jelen esetben azt kell megvizsgálni, hogy az Egyesült Királyság területe minősül-e az adóreform szelektív jellegének megítélése szempontjából megfelelő viszonyítási alapnak. Amennyiben erre a kérdésre nemleges a válasz, ez szükségszerűen azt jelenti, hogy Gibraltár területe minősül az adóreform megítélése szempontjából megfelelő viszonyítási alapnak, és érvényét veszti minden olyan következtetés, amely szerint ez a reform regionálisan szelektív.

82 Különösen a megtámadott határozat (104) és (125) preambulumbekezdéséből következik, hogy a Bizottság két tényező alapján állapította meg azt, hogy az Egyesült Királyság területe minősül az adóreform szelektív jellegének megítélése szempontjából megfelelő viszonyítási alapnak: először is lényegében úgy ítélte meg, hogy a Szerződés általános felépítése és különösen az állami támogatásokra vonatkozó szabályok miatt a viszonyítási alap csak az érintett tagállam területe lehet, és a viszonyítási alap megállapítása szempontjából nincsen jelentősége annak, hogy milyen fokú autonómiát élvez a központi kormányzathoz képest az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany; másodszor arra alapította a megállapítását, hogy milyen szerepet játszanak az Egyesült Királyság hatóságai a vállalkozások működésének színterét adó gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában.

1. Arról, hogy milyen jelentősége van a megfelelő viszonyítási alap megállapítása szempontjából annak, hogy milyen fokú autonómiát élvez az érintett tagállam központi kormányzatához viszonyítva az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany

83 Az első tényezővel kapcsolatban, amelyre a Bizottság azt a megállapítását alapozta, hogy a jelen esetben az Egyesült Királyság területe minősül megfelelő viszonyítási alapnak (lásd a fenti 82. pontot), meg kell állapítani, hogy – amint azt a Bizottság a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletből levonható következményekre vonatkozóan előterjesztett írásbeli észrevételeiben elismerte – elemzését a Bíróság az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 57. és 58. pontjában a következő szavakkal utasította el:

„57 Ebben a tekintetben a viszonyítási alapot nem kell szükségszerűen az érintett tagállam területi korlátain belül meghatározni, következésképpen valamely intézkedés, amely a nemzeti terület csupán egy része számára biztosít előnyt, kizárólag e tény alapján nem minősül az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív intézkedésnek.

58 Nem zárható ki, hogy egy állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany *de jure* és *de facto* olyan jogállással rendelkezik, amely annak valamely tagállam központi kormányzatával szemben kellő autonómiát biztosít ahhoz, hogy az általa elfogadott intézkedések révén ez a jogalany, nem pedig a központi kormányzat játsszon meghatározó szerepet azon politikai és gazdasági környezet kialakításában, amelyben a vállalkozások működnek. Ebben az esetben az intézkedést elfogadó, állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany illetékessége alá tartozó terület – nem pedig az egész államterület – vonatkozásában kell azt vizsgálni, hogy az ilyen jogalany által elfogadott intézkedések előnyben részesítenek-e bizonyos vállalkozásokat az intézkedés vagy az érintett jogi szabályozás céljára tekintettel *de jure* és *de facto* összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben.”

84 Ezért elegendő csak a második olyan tényező megalapozottságát vizsgálni, amely alapján a Bizottság azt állapította meg, hogy az Egyesült Királyság területe minősül megfelelő viszonyítási alapnak, azaz az Egyesült Királyság hatóságai által a vállalkozások

működésének színterét adó gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerep megalapozottságát (lásd a fenti 82. pontot).

2. Az Egyesült Királyság által a gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerepről mint a jelen esetben a viszonyítási alap meghatározásának kritériumáról

a) Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet

85 A fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben (65. pont) a Bíróság azt a helyzetet illetően, amikor valamely regionális vagy helyi hatóság a központi hatalomhoz viszonyítva kellően autonóm hatáskörének gyakorlása során a nemzeti szinten alkalmazott adókulcsnál alacsonyabb adókulcsot fogad el, amely csak az illetékessége alá tartozó területen jelen lévő vállalkozásokra vonatkozik, többek között a következőket állapítja meg:

„66 Ezen […] helyzetben valamely adóintézkedés szelektív jellegének értékelése során a vonatkozó jogi keret az érintett földrajzi területre korlátozódhat, amennyiben az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany különösen jogállása és hatásköre miatt meghatározó szerepet játszik annak a politikai és gazdasági környezetnek a kialakításában, amelyben az illetékességi területén lévő vállalkozások működnek.

67 Amint azt a főtanácsnok indítványának 54. pontjában kifejtette, ahhoz, hogy az ilyen körülmények között elfogadott intézkedést kellően autonóm hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges mindenekelőtt, hogy az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság fogadja el, amely alkotmányos síkon a központi kormányzattól eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik. Ezenfelül az intézkedés elfogadása során a központi kormányzat nem avatkozhat be közvetlenül annak tartalmát illetően. Végül, a régióban működő vállalkozásokra vonatkozó csökkentett adókulcs pénzügyi következményei nem kompenzálhatók más régióból vagy a központi kormányzattól eredő hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal.

68 A fentiekből következik, hogy az Egyesült Királyság kormánya által előadottaknak megfelelően, ahhoz, hogy egy állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanyt a központi kormányzattól politikailag és adóügyi szempontból kellően függetlennek lehessen tekinteni az állami támogatásokra vonatkozó közösségi szabályozás alkalmazásának szempontjából, nemcsak az szükséges, hogy ennek a jogalanynak hatásköre legyen arra, hogy az illetékessége alá tartozó terület tekintetében valamennyi, a központi állam magatartásával kapcsolatos megfontolástól függetlenül adókulcs-csökkentésre vonatkozó intézkedést fogadjon el, hanem az is, hogy ezen intézkedés minden politikai és pénzügyi következményét viselje.”

86 A jelen esetben ezért meg kell vizsgálni, hogy az adóreform eleget tesz-e a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 67. pontjában foglalt három feltételnek. Így először is azt kell vizsgálni, hogy az adóreformot olyan regionális vagy helyi hatóság alkotta-e meg, amely alkotmányos szempontból az Egyesült Királyság központi kormányzatától eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik, másodszor hogy az adóreform megalkotása során az Egyesült Királyság központi kormányzata nem avatkozhatott-e be közvetlenül annak tartalmát illetően, harmadszor pedig hogy az adóreform bevezetésének Gibraltár számára bekövetkező pénzügyi következményeit nem kompenzálták-e más régióból vagy az Egyesült Királyság központi kormányzatától eredő hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal.

87 Nem fogadható el a Bizottság azon álláspontja, miszerint a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 66. pontja a 67. pontban felsorolt három feltételt megelőző és azoktól elkülönülő negyedik feltételt fogalmaz meg, vagyis hogy az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanynak meghatározó szerepet kell játszania annak a politikai és gazdasági környezetnek a kialakításában, amelyben az illetékességi területén lévő vállalkozások működnek. Ezt az álláspontot sem a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet, sem Geelhoed főtanácsnoknak ehhez az ítélethez tett indítványa (EBHT 2006., I-7119. o., 54. és 55. pont) nem támasztja alá.

88 Az Elsőfokú Bíróság a Spanyol Királyság által ismertetett azon álláspontot sem fogadhatja el, miszerint a Bíróság által a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben megfogalmazott három feltételt ki kell egészíteni egy negyedikkel, amely szerint a vitatott adóintézkedést egy sor olyan harmonizációs kritérium határolja körül, amely a közösségi jog alapján a szóban forgó, állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany fölött álló tagállam által elfogadott adóintézkedésekre vonatkozik. Azonkívül, hogy ez az álláspont nem fogalmazza meg egyértelműen, mely harmonizációs kritériumokra hivatkozik, és mi ezeknek a tartalma, a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet sem támasztja alá, ennélfogva ezt is el kell utasítani.

b) Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt első és második feltétel alkalmazásáról

89 A fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt első feltétellel kapcsolatban elegendő azt megállapítani, hogy – amint ezt a felek is elismerik – az adóreformot megalkotó illetékes gibraltári hatóságok alkotmányos szempontból az Egyesült Királyság központi kormányzatától eltérő politikai és közigazgatási jogállással rendelkeznek, és ezért az első feltétel teljesül.

90 Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt második feltétellel kapcsolatban a jelen esetben azt kell megvizsgálni, hogy az adóreform megalkotása során Egyesült Királyság központi kormányzata nem avatkozhatott-e be közvetlenül annak tartalmát illetően.

91 A Bizottság előadja, hogy a jelen esetben ez a feltétel nem teljesül, mivel az 1969-es alkotmány 33. és 34. cikke alapján az Egyesült Királyság a kormányzón keresztül közvetlenül beavatkozhat különösen a „pénzügyi és gazdasági stabilitással" kapcsolatos területeken, amelyek körébe az adózás is besorolható.

92 A felperesek azon állításával kapcsolatban, miszerint az Egyesült Királyság a Gibraltár vonatkozásában megmaradt törvényhozási jogkörét sohasem gyakorolta adóügyekben, a Bizottság azt válaszolja, hogy a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet azt a kérdést teszi fel, hogy a tagállam központi hatóságainak van-e lehetőségük beavatkozni, nem pedig azt, hogy a gyakorlatban megteszik-e.

93 Elsőként rá kell mutatni arra, hogy – amint az a jelen ügyek irataiból és a fenti 15. pontban hivatkozott Government of Gibraltar kontra Bizottság ítéletből (53. pont) kitűnik – a vállalkozások adózása a meghatározott belügyi hatáskörök csoportjába tartozik. Nem vitatott, hogy az ilyen ügyekre vonatkozó végrehajtói hatásköröket a Gibraltári Minisztertanács gyakorolja. Ez utóbbi hatáskörébe tartozik a Gibraltár területén alkalmazandó adóintézkedések kidolgozása és a gibraltári törvényhozás elé elfogadásra terjesztése.

94 Másodikként arra kell rámutatni, hogy az 1969-es alkotmány 32. pontja alapján, és bizonyos fenntartásokkal, a gibraltári törvényhozás hatáskörébe tartozik a „Gibraltár békéjét, rendjét és megfelelő közigazgatását" szolgáló törvények elfogadása. Nem vitatott, hogy ebbe a hatáskörbe az adóintézkedések elfogadása is beletartozik. Az 1969-es alkotmány 33. cikkének (1) bekezdése alapján a törvényhozó hatalom gyakorlása főszabályként úgy valósul meg, hogy a House of Assembly megszavazza a törvényjavaslatot, és a királynő vagy a királynő nevében a kormányzó jóváhagyja azt.

Nem vitatott, hogy a House of Assembly tagjait demokratikus módon a gibraltári nép választja, amelyet az kizárólagosan képvisel. Az 1969-es alkotmány 33. cikkének (2) bekezdése alapján a kormányzó megtagadhatja az említett törvényjavaslatok jóváhagyását, vagy fenntarthatja egyes törvényjavaslatok jóváhagyását a királynő döntése számára. Ezenkívül az 1969-es alkotmány 34. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi, hogy a kormányzó meghatározott belügyi hatáskörök területén és Gibraltár pénzügyi és gazdasági stabilitásának fenntartása érdekében bizonyos feltételek mellett törvényjavaslatot nyújtson be a House of Assembly elé, és bizonyos feltételek mellett az említett törvényjavaslatokat jóváhagyásával elfogadja.

95 Harmadikként, az iratokból kitűnik, hogy az Egyesült Királyságnak Gibraltár vonatkozásában végül megmaradt a törvényhozási jogkör egy része, amelyet azonban csak kivételes módon gyakorolt, és sohasem adóügyekben. Az Egyesült Királyság egyetlen adójogszabálya sem vonatkozik vagy vonatkozott Gibraltárra.

96 Végül a Bizottság nem vitatja, hogy a jelen esetben az Egyesült Királyság hatóságai nem avatkoztak be, amikor a gibraltári hatóságok megalkották a gibraltári adóreformot.

97 Meg kell állapítani, hogy az 1969-es alkotmány 33. és 34. cikkében a kormányzó számára biztosított jogkörök, amelyeket egyébként sohasem gyakorolt adóügyekben, nem nyújtanak lehetőséget az Egyesült Királyság „központi kormányzata” általi „közvetlen” beavatkozásra a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt második feltétel értelmében. Annak ellenére, hogy a királynő – mint Gibraltár királynője – nevezi ki, és a királynőt képviseli Gibraltárban (az 1969-es alkotmány 18. cikke), az iratokból nem következik, hogy Gibraltár kormányzója az Egyesült Királyság központi kormányzatához lenne hasonlítható, és a Gibraltár törvényhozási rendjébe való beavatkozási lehetőségét

az Egyesült Királyság „központi kormányzata" általi „közvetlen beavatkozásnak" lehetne minősíteni a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 67. pontja értelmében.

98 Továbbá meg kell állapítani, hogy az Egyesült Királyság Gibraltár vonatkozásában megmaradt törvényhozási jogkörét, és az 1969-es alkotmány alapján a kormányzónak a jogalkotási folyamatban biztosított különböző részvételi jogköröket Gibraltár gyarmatként vagy az Egyesült Nemzetek Alapokmánya XI. fejezetének 73. cikkére tekintettel olyan „önkormányzattal nem rendelkező területként" betöltött jogállására figyelemmel kell értelmezni, amelynek külkapcsolataiért az Egyesült Királyság – mint az e rendelkezés értelmében vett „igazgató hatalom" – felel. Az Egyesült Királyság mint igazgató hatalom Gibraltár vonatkozásában fennálló kötelezettségeit a fent hivatkozott 73. cikk ismerteti, amelynek releváns része a következőképpen rendelkezik:

„Az Egyesült Nemzeteknek azok a tagjai, amelyek olyan területek igazgatásáért vállalták vagy készek vállalni a felelősséget, amely területek népei az önkormányzat teljes mértékét még nem érték el, elismerik e területek lakossága érdekei elsőbbségének alapelvét. Magasztos megbízatásnak tekintik azt a kötelességüket, hogy a nemzetközi békének és biztonságnak a jelen alapokmánnyal létesített rendje keretében e területek lakosságának jólétét tőlük telhetőleg előmozdítsák, és ebből a célból:

a) az érdekelt népek kultúrája tiszteletben tartásának kötelezettségével biztosítsák azok politikai, gazdasági, szociális előrehaladását, nevelésügyük fejlesztését, az igazságos bánásmódot velük szemben és védelmüket a visszaélések ellen;

b) az egyes területek és népeik különleges viszonyainak és előrehaladottságuk különböző fokának megfelelően kifejlesszék ezek önkormányzati képességét, vegyék tekintetbe a szóban levő népek politikai törekvéseit, és támogassák őket szabad politikai intézményeik fokozatos kifejlesztésében;

[…]”

99 A fentiekre tekintettel az Egyesült Királyság Gibraltár vonatkozásában megmaradt törvényhozási jogkörét és a kormányzónak biztosított különböző jogköröket mint olyan eszközt kell értelmezni, amely lehetővé teszi az Egyesült Királyság számára, hogy Gibraltár népével szemben felelősséget vállaljon, és nemzetközi jogi kötelezettségeinek eleget tegyen, nem pedig mint amely azt teszi lehetővé, hogy közvetlen beavatkozzon a gibraltári hatóságok által elfogadott adóintézkedések tartalmát illetően, különösen minthogy ezeket a megmaradt jogköröket soha nem is gyakorolták adóügyekben.

100 Ennélfogva azt kell megállapítani, hogy a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet második feltétele a jelen esetben teljesül.

c) Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet harmadik feltételének alkalmazásáról

101 A fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet harmadik feltételével kapcsolatban a jelen esetben azt kell megvizsgálni, hogy az adóreform bevezetésének Gibraltár számára esetlegesen bekövetkező pénzügyi következményeit nem kompenzálták-e más régióból vagy az Egyesült Királyság központi kormányzatától eredő hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal.

102 A Bizottság előadja, hogy ez a feltétel azt foglalja magában, hogy még potenciálisan sem áll semmilyen támogatás az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany rendelkezésére az általa hozott adóügyi döntések hatásainak kompenzálása céljából. Következésképpen vitatja, hogy ezen feltétel szerint összefüggésnek kell fennállnia valamennyi regionális adócsökkentési intézkedés és a központi kormányzattól vagy másik régióból eredő szubvenció között. A Bizottság szerint ez az értelmezés nem

egyeztethető össze a hivatkozott negyedik feltétellel, amely szerint az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanynak meghatározó szerepet kell játszania annak a politikai és gazdasági környezetnek a kialakításában, amelyben az illetékességi területén lévő vállalkozások működnek. Annak megítéléséhez ugyanis, hogy ez a feltétel teljesül-e, a központi kormányzattól eredő valamennyi pénzügyi forrást figyelembe kellene venni, mivel a pénz helyettesíthető dolog, és az a kifizetés, amely Gibraltár állami kiadásain könnyít, lehetővé teszi Gibraltár számára, hogy egy másik projektre több pénzt áldozzon vagy adót csökkentsen. Ennek az értelmezésnek a fényében a Bizottság az Egyesült Királyság által Gibraltárnak nyújtott állítólagos pénzügyi támogatások miatt vitatja, hogy a harmadik feltétel a jelen esetben teljesülne.

103 E tekintetben a Bizottság különösen arra hivatkozik, hogy az Egyesült Királyság finanszírozza a gibraltári társadalombiztosítási alapot, hogy Gibraltár így fizetni tudja azoknak a jelenleg Spanyolországban lakó spanyol állampolgároknak a nyugdíját, akik Gibraltáron dolgoztak azelőtt, hogy a spanyol hatóságok 1969-ben a spanyol-gibraltári határ lezárásáról döntöttek volna. Ezenkívül arra hivatkozik, hogy az Egyesült Királyság a Közösséghez történt csatlakozása óta több alkalommal nyújtott Gibraltárnak fejlesztési segélyt, az Egyesült Királyság finanszírozott egy, az Egyesült Királyságban és Gibraltáron székhellyel rendelkező kis- és középvállalkozások (KKV-k) számára kockázati tőkét biztosító programot, és az Egyesült Királyság védelmi minisztériuma támogatást nyújtott a gibraltári repülőtér működtetéséhez.

104 Ennek az érvelésnek nem adható hely.

105 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy nem megalapozott az az álláspont, miszerint a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 66. pontjában szerepel egy negyedik feltétel (lásd a fenti 87. pontot). Ezért a Bizottság tévesen hivatkozik erre érvelése alátámasztásául.

106 Továbbá meg kell jegyezni, hogy az, hogy a Bíróság az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 67. pontjában a „kompenzálni" igét használta, szükségszerűen azt feltételezi, hogy ok-okozati összefüggésnek kell fennállnia az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany által elfogadott, vitatott adóintézkedés és az érintett tagállam más régióiból vagy központi kormányzatától eredő pénzügyi támogatások között. A Bizottság által javasolt értelmezés kiüresítené a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt harmadik feltételt, mivel igen nehéz lenne az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő olyan jogalanyt elképzelni, amely semmilyen formában sem kap pénzügyi támogatást a központi kormányzat részéről.

107 Meg kell állapítani, hogy az Egyesült Királyság által Gibraltárnak nyújtott, a Bizottság által hivatkozott pénzügyi támogatások egyedi körülményekhez kapcsolódnak, és semmilyen ok-okozati összefüggést nem mutatnak az adóreformmal.

108 Először is, ahogyan az az iratokból kitűnik, a gibraltári társadalombiztosítási alapnak az Egyesült Királyság által 1985 óta történő finanszírozása azoknak a spanyol állampolgároknak a nyugdíjára vonatkozik, akik Gibraltáron dolgoztak azelőtt, hogy a spanyol hatóságok 1969 és 1985 között lezárták a spanyol–gibraltári határt.

109 Másodszor, amint az a Bizottság által állítása alátámasztásául hivatkozott dokumentumból kitűnik, az Egyesült Királyság által Gibraltárnak nyújtott fejlesztési segélyek az 1978 és 1986 közötti időszakra vonatkoznak, és a gibraltári infrastruktúra fejlesztésére vonatkozó, oktatási és lakásügyi projektekre irányulnak.

110 Harmadszor, amint az a Kis- és Középvállalkozások Vállalkozási Tőke és Hitel Alapról szóló, 2003. február 4-i bizottsági határozatból (N 620/2002 támogatás, HL C 110., 14. o.) kitűnik, az Egyesült Királyságban és Gibraltáron székhellyel rendelkező KKV-k számára kockázati tőkét biztosító program Egyesült Királyság részéről történő

finanszírozása, amelyet az Egyesült Királyság 2002. szeptember 11-én jelentett be, a fent hivatkozott KKV-kat és az érintett befektetőket részesíti előnyben.

111 Végül a gibraltári repülőtér működtetésére nyújtott támogatással kapcsolatban a felperesek a tárgyaláson előadták, és ezt a Bizottság sem vitatta, hogy ezt a repülőteret az Egyesült Királyság hadserege létesítette a második világháború alatt, és mindig is az Egyesült Királyság katonai repülőtere volt, amelyet polgári repülés céljából is rendelkezésre bocsátottak.

112 A fentiekben kifejtettekre tekintettel, és mivel a Bizottság nem terjesztett elő ellentétes bizonyítékot, meg kell állapítani, hogy a fent említett finanszírozások egyike sem irányul az adóreform Gibraltár számára esetlegesen bekövetkező pénzügyi következményei kompenzálására a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt harmadik feltétel értelmében.

113 Következésképpen, mivel nincsen olyan körülmény, amely alkalmas a felperesek azon állításának megcáfolására, miszerint Gibraltár semmilyen pénzügyi támogatást nem kap az Egyesült Királyságtól, amely kompenzálná az adóreform pénzügyi következményeit, meg kell állapítani, hogy a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt harmadik feltétel a jelen esetben teljesül.

114 Miután a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt három feltétel teljesül, azt kell megállapítani, hogy az Egyesült Királyság által a vállalkozások működésének színterét adó gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerep nem elegendő annak megállapításához, hogy az Egyesült Királyság területe minősüljön a jelen esetben megfelelő viszonyítási

alapnak. Ezért nem megalapozott a második tényező sem, amely alapján a Bizottság azt állapította meg, hogy az Egyesült Királyság területe minősül megfelelő viszonyítási alapnak (lásd a fenti 84. pontot).

115 Ilyen körülmények között azt a következtetést kell levonni, hogy ez a viszonyítási alap kizárólag Gibraltár területe földrajzi határainak felel meg, és nem szükséges a felpereseknek a Gibraltár Egyesült Királysághoz való tartozásának kérdésére és a Gibraltár és az Egyesült Királyság közötti közös adórendszer hiányára vonatkozó érveit vizsgálni. A viszonyítási alap ilyen meghatározása azt vonja maga után, hogy a Gibraltáron letelepedett vállalkozásoknak nyújtott szelektív előny megállapítása céljából nem lehet összehasonlítani a Gibraltárban és az Egyesült Királyságban letelepedett vállalkozásokra alkalmazandó adórendszert.

116 A fenti megállapításokból az következik, hogy a Bizottságnak az adóreform regionális szelektivitására vonatkozóan a megtámadott határozatban foglalt megállapítása téves jogalkalmazásnak és mérlegelési hibának minősül.

117 Az első jogalapnak következésképpen helyt kell adni.

II – *A tárgyi szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogalkalmazásra és mérlegelési hibákra alapított második jogalapról*

A – *A felek érvei*

118 A felperesek vitatják a reformmal bevezetett adórendszer következő három elemének tárgyi szelektivitására vonatkozóan a megtámadott határozatban foglalt bizottsági megállapítások jogszerűségét: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, (a megtámadott határozat (128)–(133) preambulumbekezdése); másodszor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát (a megtámadott határozat (134)–(141) preambulumbekezdése); harmadszor, a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó (a megtámadott határozat (142)–(144) és (150) preambulumbekezdése).

119 A gibraltári kormány úgy ítéli meg, hogy a fent hivatkozott három vitatott elem általánosan alkalmazandó Gibraltáron, és nem részesít előnyben sem meghatározott vállalkozásokat, sem egyes áruk termelését. A gibraltári kormány szerint a reform a foglalkoztatás és az ingatlanhasználat kritériumain alapuló, önálló adórendszernek minősül, és nem a nyereségen alapuló bármely adórendszertől való eltérésnek. A Bizottság nem határozta meg azt a viszonyítási pontot, amelyhez képest a reform szelektív előnyt nyújt. Összekeverte és eltorzította a reform két elemét, egyfelől a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót, másfelől a 15%-os felső korlátot: az egyik elemet általános szabálynak, a másik elemet pedig az általános szabály alóli kivételnek vette, vagy fordítva, nem pedig két olyan elemnek, amelynek egyforma jelentősége van a Gibraltár által javasolt adómechanizmus működésében. Az Egyesült Királyság hasonlóképpen előadja, hogy a reformmal bevezetett adórendszer alapján az adókötelezettséget keletkeztető esemény a munkavállaló nyereséges alkalmazása, illetve az ingatlan nyereséges használata.

120 Azzal a feltétellel kapcsolatban, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, a felperesek vitatják a tárgyi szelektív jelleget, és előadják, hogy azok a társaságok, amelyek nem nyereségesek, nem mentesülnek az általánosan alkalmazandó adóteher alól. A nyereségességre vonatkozó követelmény nem minősül közös adóztatási rendszer alóli mentesítésnek vagy attól való eltérésnek, és ezért nem tekinthető szelektívnek.

121 A felperesek ezenkívül kifogásolják, hogy a Bizottság nem az EK 87. cikk (1) bekezdésében foglalt követelményeknek megfelelően határozta meg a szóban forgó adóintézkedés kedvezményezettjeit. A jelen esetben a nyereségességre vonatkozó feltétellel előnyben részesített társaságok, vagyis azok, amelyek az adott év folyamán nem termelnek nyereséget, csak ideiglenes körülményeik vagy aktuális teljesítményük alapján határozhatók meg, ami a társaságok olyan változékony csoportját hozza létre, amely egyik évről a másikra jelentősen megváltozhat. Az ítélkezési gyakorlat szerint viszont ahhoz, hogy egy olyan általános adózási intézkedés, mint amilyen a nyereségesség követelménye, az EK 87. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozzon, az szükséges, hogy ez az intézkedés vállalkozások megfelelően meghatározható és előre látható csoportját részesítse előnyben.

122 Másodlagosan a felperesek előadják, hogy a nyereségességre vonatkozó feltételt az adóreform jellege és általános felépítése indokolja, és ezért nem minősül állami támogatásnak. Konkrétabban kifejezve az adóreform azon az elven alapul, hogy a jövedelmet, és nem a saját tőkét kell megadóztatni. A nem nyereséges társaságok adóztatása a saját tőke megadóztatását eredményezné, ami ellentétes lenne az adóreform alapelvével.

123 A munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korláttal kapcsolatban a felperesek előadják, hogy az nem szelektív, mivel nem részesít előnyben sem bizonyos meghatározott vállalkozási kategóriákat, sem bizonyos áruk termelését. Ez a felső korlát minden gibraltári vállalkozásra általánosan alkalmazandó. E tekintetben is lehetetlen előre megállapítani, hogy egyes vállalkozásokat előnyben részesít-e ez a felső korlát, és ha igen, melyeket. Ez a felső

korlát ugyanúgy a közös adóztatási rendszer része, mint a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó, és nem minősül attól való eltérésnek.

124 Másodlagosan a felperesek előadják, hogy a nyereség 15%-át kitevő felső korlátot a rendszer jellege és általános felépítése indokolja. Ezt a felső korlátot az adóreformmal bevezetett rendszer degresszivitási tényezőjének tekintik, és előadják, hogy a Bizottságnak nem kellene az említett felső korlátot meghaladó adóösszegre irányuló adómentesítést állami támogatásnak minősítenie. A gibraltári kormány is azzal indokolja a felső korlát bevezetését, hogy el kell kerülni a társaságok túladóztatását, ami a ciklikusan ismétlődő piaci fluktuációs és válságidőszakokban elbocsátásokhoz és instabilitáshoz vezethet.

125 Végül a munkáltatói adóval és a vállalkozási ingatlanhasználati adóval kapcsolatban a felperesek előadják, hogy amikor a Bizottság a gibraltári kormánynak az adóztatás alapjaira (munkaerő és ingatlanhasználat) vonatkozó döntését bírálja, valójában a gibraltári kormány által megalkotott általános adórendszer lényegét kifogásolja, és ezzel jogtalanul bitorolja a tagállamok arra vonatkozó előjogait, hogy olyan adórendszert hozzanak létre, amely a legjobban megfelel számukra. Az a tény, hogy azokra a társaságokra, amelyek nem alkalmaznak munkavállalót, és nem használnak üzleti célú ingatlant Gibraltáron, nem vonatkozik az adókötelezettség, nem minősül az „általános" adótól való eltérésnek; ez a helyzet egyszerűen az általános gibraltári adórendszer jellegéből következik.

126 A felperesek szerint a megtámadott határozatból kitűnik, hogy a Bizottság szerint helyesen csak az a társasági adózási módszer tekinthető általánosnak, amely a társaságok nyereségének megadóztatásán alapul. Úgy tűnik, a Bizottság közösségi szempontból kíván „általános" adózási rendszert felállítani, méghozzá egy nyereségadóztatáson alapuló rendszert, hogy azt állapítsa meg, hogy az attól való minden eltérés állami támogatásnak tekinthető. Ez a bizottsági megközelítés illuzórikussá teszi

a tagállamok adóügyi hatásköreit, és téves jogalkalmazásnak, illetve indokolási kötelezettség megsértésének az eredménye.

127 Másodlagosan a felperesek azt állítják, hogy azt, hogy a munkaerőt és az üzleti célú ingatlan használatát tették az adóztatás alapjává, a gibraltári kormány által bevezetni kívánt adórendszer jellege és általános felépítése indokolja. Az Egyesült Királyság e tekintetben hangsúlyozza, hogy Gibraltár számára fontos, hogy egyszerű és a korlátozott létszámú adóhatóság által könnyen beszedhető adót vezessen be, a gibraltári kormány pedig a gibraltári gazdaság sajátos jellemzőit hozza fel, vagyis a korlátozott bérjövedelmeket, a Spanyolországból ingázó munkavállalóktól való jelentős függést és a korlátozott földrajzi területet.

128 A Bizottság elöljáróban előadja, hogy a tárgyi szelektivitás kritériumának olyan, esetlegesen széles körű alkalmazása, mint amelyet a megtámadott határozat foglal magában, indokolt az ítélkezési gyakorlatra tekintettel, amely szerint a látszólag minden gazdasági szereplő számára hozzáférhető intézkedések mégis szelektív jellegűek, ha *de facto* előnyben részesítenek egyes gazdasági szereplőket vagy a gazdasági szereplők egy adott kategóriáját. Az ítélkezési gyakorlatra tekintettel a Bizottság azt is vitatja, hogy pontosan és előre láthatóan meg kellene határozni az adóreform kedvezményezettjeit.

129 A nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség 15%-át kitevő felső korlát szelektív jellegével kapcsolatban a Bizottság vitatja a felperesek azon érvét, miszerint az adóreform egyik elemének nagyobb jelentőséget tulajdonított, mint a másiknak. Ezzel ellentétben úgy véli, hogy ez a reform hibrid rendszert hoz létre abban az értelemben, hogy a társaság által termelt nyereség az alkalmazás lényeges eleme, és csak látszólag a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó.

130 A Bizottság rámutat arra, hogy az említett rendszer minden eleme arra irányul, hogy egyes vállalkozások tekintetében megszüntesse az adóalanyiságot, amely egyébként a másik elemből következne. Konkrétabban: egy társaság rendkívül nyereséges lehet, de ha a jelenleg a „mentesített társaság" elnevezéssel jelölt formát választaná, nem lenne szüksége sem ingatlanra, sem munkavállalóra, és ezért gyakorlatilag nem adózna. Fordítva, egy társaságnak lehet munkavállalója, és használhat ingatlant, de ha nem nyereséges, az adóreform számára is lehetővé teszi, hogy ne fizessen adót.

131 Az adóreform hibrid jellege miatt felismerhetetlen az adóreform jellege és általános felépítése. Ha a felperesek szerint a munkaerő és a föld ritka termelési tényezőnek minősül Gibraltáron, akkor ebből azt a következtetést kell levonni, hogy ezeket az erőforrásokat mentesítés és küszöb alkalmazása nélkül kellene adóztatni, biztosítva ezáltal a leghatékonyabb kihasználásukat. Az adóreform ezen említett logikája alapján nem érthető sem az a feltétel, miszerint a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt bármilyen adó alanyává válna, sem a nyereség 15%-át kitevő felső korlát, így az adóreform ezen két eleme nem indokolható az adóreform jellegével és általános felépítésével.

132 A Bizottság azt is vitatja, hogy nyereség 15%-át kitevő felső korlát technikai jellegű kiigazításként indokolható, amelynek célja a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó degresszív jellegének biztosítása.

133 A Bizottság vitatja továbbá azt az állítást is, hogy a társaság jövedelmét, nem pedig a tőkéjét kell megadóztatni, valamint hogy az adóztatás szintje nem haladhatja meg az adóalany fizetési hajlandóságát.

134 Az első indokot illetően a Bizottság értetlenségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy miért választotta a gibraltári kormány azt a megoldást, hogy a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra a nyereség 15%-át kitevő felső korlátot alkalmaz. Ezeknek az adóknak jellegüknél fogva korlátozott a jelentősége, és a 15%-os szabállyal még kisebb mértékben járulhatnak hozzá a gibraltári vállalkozásoktól beszedett adóbevételekhez.

135 A második indokkal kapcsolatban a Bizottság előadja, hogy az adóalanyok korlátozott adófizetési hajlandóságából eredő, adóbeszedésre vonatkozó kötelezettségeket az adóztatási szint változtatásával enyhítik. Ha a foglalkoztatottanként fizetett évi 3000 font a ritka erőforrásra – mint amilyennek Gibraltáron a munkaerő minősül – kivetett adó esetében megfelelő szintnek tekinthető, az adóreform bejelentésében semmi nem magyarázza azt, hogy miért kell a munkaerőt nem hatékony módon alkalmazó munkáltatót a munkáltatói adó fizetése alól 15%-os nyereségadóért cserében ténylegesen mentesíteni.

136 Azzal az állítással kapcsolatban, hogy a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó jellegénél fogva szelektív, a Bizottság megjegyzi, hogy az az érv, miszerint a gibraltári kormány által bevezetni kívánt adórendszer lényegét próbálja támadni, csupán azt a jelen esetben alapvető kérdést veti fel, hogy az adóreform valóban általános adóztatási rendszer-e. Emlékeztet arra, hogy a megtámadott határozat szerint az adóreform tárgyi szelektív jellegű, mivel a társasági adó alapjának a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót teszi meg egy olyan gazdaságban, mint Gibraltáré, ahol a munkavállalókkal és helyiséggel nem rendelkező társaságokból álló, jelentős offshore ágazat van jelen.

137 Nem helytálló az az állítás, hogy az ilyen társaságok csak ideiglenes körülmények vagy a gazdasági ciklusok esetlegessége alapján határozhatók meg. A Bizottság előadja, hogy ha az adóreform következtében a mentesített társaság jogállása el is tűnik, a reform megtartja ugyanazokat a jellemzőket, amelyek alapján jelenleg vonzó lehet mentesített

társaságot létrehozni. A Bizottság szerint nincsen semmi ideiglenes azoknak a társaságoknak a helyzetében, amelyek jellegüknél fogva fizikai jelenlét és munkavállalók nélkül működnek.

138 A Bizottság ezenkívül úgy ítéli meg, hogy a rendszer előnyei nem állnak ténylegesen valamennyi vállalkozásnak egyformán a rendelkezésére, és vitatja a rendszer jellegére és általános felépítésére alapított indokolást. Kifejti, hogy ezt a hivatkozott indokot nem lehetett a megtámadott határozatban vizsgálni, tekintettel arra a megállapításra, amely szerint az adóreform hibrid jellege miatt nem fedezhető fel általános rendszer. Véleménye szerint az a tény, hogy a reform eredményeképpen különböző vállalkozástípusokra vonatkozóan eltérő adókulcsot állapítanak meg, nem teszi lehetővé, hogy a reformot jellegével és általános felépítésével lehessen indokolni. A Bizottság a felperesek által az ezen indok alátámasztására vonatkozóan előadott többi érvet is vitatja, és azt állapítja meg, hogy az adóreform jellege és általános felépítése egyáltalán nem indokolja azt, hogy ilyen sok gibraltári székhelyű társaságot szelektív módon mentesítsenek a társasági adó fizetése alól.

139 A Spanyol Királyság támogatja a Bizottság álláspontját, miszerint a Gibraltár által javasolt reform tárgyi szempontból szelektív jellegű. Lényegében azt tekinti szelektívnek, hogy az adóreform különböző jellemzői nem vonatkoznak ugyanúgy valamennyi gazdasági tevékenységi ágazatra, és ez azt eredményezi, hogy egyes előre meghatározható ágazatokra alacsonyabb általános adókulcs alkalmazandó, mint a többire.

140 A Spanyol Királyság arra is hivatkozik, hogy a nyereségességre vonatkozó feltétel idegen a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó jellegétől, amiből arra lehet következtetni, hogy ez a feltétel arra irányul, hogy a Gibraltár által javasolt adórendszerbe szelektív elemet vigyen be. Azt az állítást is vitatja, amely szerint az adóreform állítólagos szelektív jellege a rendszer jellegével és általános felépítésével indokolható.

B – *Az Elsőfokú Bíróság álláspontja*

141 A vitatott adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegére vonatkozó feltétellel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszerűen azokkal összehasonlíthatók (lásd a fenti 78. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

142 A Bizottság vonatkozó értékelése főszabályként teljes körű bírósági felülvizsgálat alá tartozik, mivel az állami támogatás fogalma, amelynek egyik alkotóeleme a szelektivitás feltétele, a Szerződésben meghatározottak szerint jogi fogalom, és azt objektív tények alapján kell értékelni (ebben az értelemben lásd a a Bíróság C-83/98. P. sz., Franciaország kontra Ladbroke Racing és Bizottság ügyben 2000. május 16-án hozott ítéletének [EBHT 2000., I-3271. o.] 25. pontját; az Elsőfokú Bíróság T-296/97. sz., Alitalia kontra Bizottság ügyben 2000. december 12-én hozott ítéletének [EBHT 2000., II-3871. o.] 95. pontját, és T-98/00. sz., Linde kontra Bizottság ügyben 2002. október 17-én hozott ítéletének [EBHT 2002., II-3961. o.] 40. pontját).

143 Ahogyan a Bizottság maga is kimondja a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény 16. pontjában, ahhoz, hogy a Bizottság valamely adóintézkedést szelektívnek minősítsen, először is előzőleg meg kell határoznia és meg kell vizsgálnia az adott viszonyítási alapot képező földrajzi területen hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell a Bizottságnak ezután értékelnie és megállapítania, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e, ehhez pedig azt kell bizonyítania, hogy ez az intézkedés eltér a közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között (ebben az értelemben lásd a Bíróság fenti 77. pontban hivatkozott, Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítéletének 100. pontját;

C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben 2006. június 22-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-5479. o.] 120. pontját, és a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletének 56. pontját; Darmon főtanácsnoknak a Bíróság C-72/91. és C-73/91. sz., Sloman Neptun egyesített ügyekben 1993. március 17-én hozott ítéletére [EBHT 1993., I-887. o.] vonatkozó indítványa [EBHT 1993., I-903. o.] 50–72. pontját).

144 Amennyiben a Bizottság értékelésének a fenti 143. pontban ismertetett első két lépésében megvizsgálta és bizonyította a közös vagy „általános" adórendszertől való eltérést, amely különbségtételt eredményez a vállalkozások között, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az ilyen különbségtétel mégsem szelektív jellegű, ha annak a tehermegosztási rendszernek a jellegéből vagy felépítéséből következik, amelynek része. Ilyen helyzetben a Bizottságnak harmadik lépésként azt kell megvizsgálnia, hogy a kérdéses állami intézkedés nem szelektív jellegű-e annak ellenére, hogy előnyhöz juttatja azokat a vállalkozásokat, amelyek élhetnek az intézkedésben biztosított lehetőséggel (ebben az értelemben lásd a Bíróság fenti 78. pontban hivatkozott, Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítéletének 42. pontját; a C-409/00. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2003. február 13-án hozott ítéletének [EBHT 2003., I-1487. o.] 52. pontját, és a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 52. pontját). E tekintetben figyelemmel arra, hogy a közös vagy „általános" adórendszerrel szembeni különbségtétel eltérést jelent, és eleve szelektív jellegű, a tagállamnak kell bizonyítania, hogy a különbségtételt az adózási rendszerének jellege és felépítése indokolja, mivel az adózási rendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye. Ebben a tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívül álló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez (ebben az értelemben lásd a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 81. pontját).

145 Ehhez azonban hozzá kell tenni, hogy amennyiben a Bizottság nem hajtotta végre az intézkedések szelektív jellegére vonatkozó vizsgálat első és második lépését (lásd a fenti 143. pontot), nem foghat neki az értékelés harmadik és negyedik lépésének, különben túllépné a felülvizsgálat kereteit. Ez a megközelítés ugyanis egyrészt lehetővé tehetné a Bizottság számára, hogy a tagállam helyett ő határozza meg a tagállam adózási rendszerét és közös vagy „általános" adórendszerét, ideértve annak céljait, a célok elérésére irányuló, rendszeren belüli mechanizmusokat és az adózási alapjait, másrészt így lehetetlenné tenné a tagállam számára, hogy az adott különbségtételt a bejelentett

adózási rendszer jellegével és felépítésével indokolja, mivel a Bizottság előzőleg nem határozta meg, mi minősül közös vagy „általános” adórendszernek, és nem bizonyította, hogy az említett különbségtétel eltérést jelent ettől.

146 A szóban forgó adózási rendszer meghatározásával kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a közösségi jog jelenlegi állapota szerint a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak. Így kizárólag ez utóbbiak, és az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanyok, amelyek a központi kormányzathoz viszonyítva elegendő autonómiával rendelkeznek a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet értelmében, rendelkeznek hatáskörrel olyan társaságiadó-rendszer létrehozására, amely gazdasági szükségleteiknek a legjobban megfelel (ebben az értelemben lásd a Bíróság C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletének [EBHT 1992., I-249. o.] 23. pontját és C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-11673. o.] 50. pontját; az Elsőfokú Bíróság T-67/94. sz., Ladbroke Racing kontra Bizottság ügyben 1998. január 27-én hozott ítéletének [EBHT 1998., II-1. o.] 54. pontját; lásd továbbá Poiares Maduro főtanácsnoknak a Bíróság C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítéletére [EBHT 2005., I-10837. o.] vonatkozó indítványa [EBHT 2005., I-10839. o.] 23. és 24. pontját). Továbbá amint az lényegében a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény 13. pontjából is következik, az állami támogatásokra vonatkozó közösségi szabályok alkalmazása nem korlátozza a tagállamok arra vonatkozó jogkörét, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és ezen belül adózási rendszerről és közös vagy „általános” rendszerről, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön és gazdasági ágazatokon az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik.

147 Jelenleg azt kell ebben az ügyben vizsgálni, hogy a Bizottság eleget tett-e ezeknek az elveknek, amikor a szóban forgó intézkedés szelektív jellegét értékelte.

1. A megtámadott határozat releváns preambulumbekezdései

148 Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság azt állapította meg, hogy a reformmal bevezetett adórendszer három eleme előnyben részesíti a kedvezményezett társaságokat, és ezért állami támogatásnak minősülhet: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, másodszor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát; és harmadszor, önmagában a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó.

149 Elsőként, a nyereségességre vonatkozó feltételre vonatkozóan a megtámadott határozat (128) preambulumbekezdésében a Bizottság kimondja, hogy ez a feltétel „valójában kivételt jelent a nem nyereséges társaságok számára, és olyan előnyt valósít meg, amely ezen társaságokat felmenti a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó megfizetése alól, amelyek szokásosan költségvetésüket terhelnék”.

150 A Bizottság hozzáfűzte, hogy a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alóli mentesítés szelektív jellegű, mivel csak azokra a társaságokra vonatkozik, amelyek nem termelnek nyereséget (a megtámadott határozat (129) preambulumbekezdése).

151 Az Egyesült Királyság azon érvére válaszul, miszerint még ha szelektív jellegűnek is lenne tekinthető a nem nyereséges vállalkozások mentesítése, akkor is indokolható a rendszer jellegével és általános felépítésével, a Bizottság a megtámadott határozat (131) preambulumbekezdésében a következőket fejtette ki:

„Miközben a nem nyereséges társaságok mentesítése a nyereség adóztatására épülő rendszer lényegi vonása, ez nem így van akkor, amikor az adót a munkavállalók száma vagy a vállalkozási ingatlanhasználat alapján szedik be. Az ilyen rendszereket olyan

módon alakították ki, amely teljesen más alapot teremt a társasági jogalanyok számára az adófizetéshez. Például a munkáltatói adó rendszerének belső logikája azt tartalmazza, hogy minden egyes munkavállaló megteremti a megfelelő munkáltatóiadó-fizetési kötelezettséget annak a vállalatnak a számára, amely foglalkoztatja őket. […] Még akkor is, ha a munkáltatói adó bevezetése a nyereségadó helyettesítéseképpen történne (ez nem olyan érv, amelyet az Egyesült Királyság hozott volna fel), a munkáltatói adó rendszerének logikájában még mindig benne lenne az, hogy a nem nyereséges társaságoknak meg kell fizetniük ezt az adót. A bérjegyzéknek a jövedelmezőség helyettesítésére való felhasználása szükségtelenné teszi a nyereség megállapítását, vagy túlteszi magát az azzal kapcsolatos nehézségeken. Nem ez a helyzet Gibraltáron, ahol a reform szerint a társaság eredményének mérése a szabályok egyik vonása, mind a munkáltatói adó, mind a maximált adó [helyesen: kiegészítő adó] esetében."

152 Válaszul továbbá az Egyesült Királyság azon állítására, miszerint a reformmal bevezetett adózási rendszer a munkaerő nyereséges felhasználásán alapul, és ezért koherens, a Bizottság a megtámadott határozat (132) preambulumbekezdésében a következőket adja elő:

„Ez [az állítás] egy hibrid rendszer fennállására utal, ahol két különböző adóalapot használnak, a társaságok helyzetének megfelelően. Ilyen körülmények között lehetetlenné válik a rendszer jellegének és általános felépítésének feltárása és ennek az indoklásnak az alkalmazása. Különösen nem tekinthető úgy, hogy az ilyen rendszer bármelyik adott vonása egy általános séma részét képezi, hiszen ez azzal lenne egyenértékű, hogy elfogadjuk egy ilyen rendszer automatikus indokoltságát."

153 Másodikként, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korláttal kapcsolatban a Bizottság kijelentette, hogy ennek bevezetése azzal a következménnyel jár, hogy „azok a nyereséges társaságok, amelyeknek adófizetési kötelezettsége egyébként meghaladná ezt a küszöböt, mentesülnek az adó alól, amelyet ezen a küszöbön felül fizetniük kellene". A Bizottság szerint „[e]z az adócsökkentés előnyt valósít meg azoknak a társaságoknak a számára, amelyek oly módon húznak belőle hasznot, hogy

mentesülnek egy olyan megterheléstől, amelyet egyébként viselniük kellene költségvetésükből (a megtámadott határozat (134) preambulumbekezdése).”

154 A Bizottság ezután azzal az állítással folytatja, hogy ez a 15%-os felső korlát szelektív jellegű, mivel csak korlátozott számú társaság részesült alkalmazása révén adócsökkentésben. A Bizottság szerint „[a] kedvezményezettek az élőmunka-intenzív társaságok lesznek, vagyis azok, amelyeknek az adott adóévben alacsony a nyereségük a munkavállalóik számához és az üzleti célú ingatlanhasználatukhoz képest”, és „[a] tisztán munkáltatói és vállalkozási ingatlanhasználati adón alapuló rendszer alkalmazása nagyon magas adózási szintet eredményezhet az ilyen társaságok számára (a megtámadott határozat (135) preambulumbekezdése).”

155 A megtámadott határozat (137) preambulumbekezdésében a Bizottság a következőkkel utasította el az Egyesült Királyság azon érvét, amely szerint még ha szelektív is lenne a 15%-os felső korlát, akkor is indokolható lenne annak a rendszernek a jellegével vagy általános felépítésével, amelynek része:

„Nincs semmi olyan lényegi vonás egy, a munkaerő és az ingatlan nyereséges használatán alapuló adórendszerben, ami megkövetelné, hogy legyen korlátozás az eredmény azon részére, amelyet egy társaságnak fizetnie kell ezeknek az adóköteles tényezőknek a használatából következően. Az ilyen rendszer belső logikája az, hogy minél több embert foglalkoztat a társaság, és minél több ingatlant használ, annál nagyobb az adófizetési kötelezettsége.”

156 A fent idézett (137) preambulumbekezdést a (136) preambulumbekezdéssel összefüggésben kell értelmezni, amelyben a Bizottság többek között azt állapította meg, hogy először is „[m]íg a társasági adó szokványos rendszerei az adókra kifizetett nyereség arányát az adókulcsok megállapításával korlátozzák (a sávos rendszerek tartalmaznak egy felső értéket vagy adókulcs-maximumot), az ezzel egyenértékű technikai intézkedés a munkáltatói adón alapuló rendszerben a munkavállalónkénti adókulcs, amit Gibraltár

esetében az egységes 3000 fontban állapítottak meg", másodszor hogy „[e]gy munkáltatói adón és ingatlanhasználati adón alapuló rendszerben egy felső korlát bevezetése, amely egy más kritériumhoz kapcsolódik, nevezetesen a nyereség színvonalához [helyesen: szintjéhez], nem hasonlítható össze a nyereség megadóztatásának progresszív rendszerében szereplő változó kulcsokkal, amelyeket a rendszer jellege és általános felépítése indokol", harmadszor pedig hogy „a felső korlát nem a munkaerő vagy az üzleti célú ingatlanhasználat költségeihez kapcsolódik közvetlenül, hanem inkább a társaságok jövedelmezőségéhez", és „[ez] utóbbi külső elem a munkáltatói és a vállalkozási ingatlanhasználati adóhoz képest".

157 Harmadikként, a munkáltatói adóval és a vállalkozási ingatlanhasználati adóval kapcsolatban a Bizottság a következő szempontok alapján állapította meg, hogy ezek szelektív előnyt biztosítanak:

158 Először is a megtámadott határozat (143) preambulumbekezdésében a Bizottság lényegében azt mondja ki, hogy a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó akkor tekintető szelektívnek, ha általános társaságiadó-rendszer rendszer hiányában, és olyan gazdaságban alkalmazzák, mint amilyen a gibraltári gazdaság, amelyre a fizikai jelenlét nélküli, jelentős offshore ágazat jellemző, amely mentesülne a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alapján történő bármely adófizetés alól. A hivatkozott két adónem által alkotott adózási rendszer még akkor is, ha formálisan megkülönböztetés nélkül, minden vállalatra alkalmazandó, ténylegesen a jelenlegi mentesített társaságokat részesíti előnyben, és konkrét előnyt jelent ezeknek a Gibraltárban valós jelenléttel nem rendelkező vállalkozásoknak a javára, amelyek így nem kötelesek társasági adó fizetésére.

159 A Bizottság ezután a megtámadott határozat (144) preambulumbekezdésében többek között hozzáteszi, hogy „az ilyen rendszer, amely csak a munkavállalók számát vagy az ingatlan üzleti célú felhasználását veszi célba, olyan környezetben, ahol a társaságok nagy száma nem rendelkezik munkavállalókkal, nem rendelkezik ingatlannal, nem ugyanolyan általános jellegű, mint a társaságok eredményének megadóztatása, amelynek az a célja, hogy a gazdasági tevékenység egészének eredményét adóztassa

meg", és „[e]zért kivételezőnek [helyesen: szelektívnek] tekinthető, legalábbis olyan körülmények között, amilyenek a jelenlegi ügyben vannak".

160 Végül a megtámadott határozat (150) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejti, hogy az adóreform a korábbi adójogi szabályozásnak megfelelően továbbra is kedvező adójogi bánásmódban részesíti a mentesített társasági formában működő társaságokat. Abból a feltevésből kiindulva, hogy főszabályként ezek a társaságok nem rendelkeznek fizikai jelenléttel Gibraltáron, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a pénzügyi szolgáltatási ágazaton kívüli, mentesített társaságok továbbra is ténylegesen nulla adókulccsal adóznak majd, míg a pénzügyi szolgáltatási ágazatban a mentesített társaságoknak a nyereségük 5%-át kitevő adót kell fizetniük; ez az adókulcs a kiegészítő adó e társaságok vonatkozásában történő alkalmazásából következik (lásd a fenti 24. pontot). Ezzel szemben a gibraltári gazdaság többi részére az elért nyereség 15%-át vagy 35%-át kitevő felső korlát vonatkozik majd.

161 Negyedikként végül rá kell meg kell említeni, hogy a megtámadott határozat (147) preambulumbekezdésében a Bizottság a következő táblázatot vette alapul:

„1. táblázat: A gibraltári vállalkozásokra vonatkozó adatok

		Adókulcs	
	Száma	Jelenleg	A reform után
Minden társaság (ágazati bontásban)	29 000		
Pénzügyi szolgáltatások	179	0–35%	5–15% ([3])
Közművek	23	35%	35%
Más	28 798	0–35%	0–15%
Minden társaság (ágazati [helyesen: jövedelem szerinti] bontásban)	29 000		

Jövedelemmel	10 400	0–35%	0–15% ([1])
Nincs jövedelem	18 600	–	–
Jövedelemmel rendelkező társaságok (bontás jogállás szerint)	10 400		
Nem mentesített	1400	0–35%	0–15% ([1])
Mentesített	9000	0%	0–5% ([2]) ([3])
Nem mentesített, jövedelemmel rendelkező (bontás az eredmény alapján)	1400		
Nyereséget termel	[900]	0–35%	0–15% ([1])
Nincs nyereség	500	–	–
Nem mentesített, jövedelemmel rendelkező (bontás a jogállás alapján)	1400		
Kötelezett	140	2–10% ([4])	0–15%
Nem kötelezett	1260	35% ([5])	0–15%
Közművek	23	35%	35%
Mentesített, jövedelemmel rendelkező (bontás ágazat szerint)	9000		
Pénzügyi szolgáltatások	70	0%	5% ([2]) ([3])
Nem pénzügyi szolgáltatások	8930	0%	0% ([2])

([1]) Feltételezve, hogy a pénzügyi szolgáltatásokra a maximált adó [helyesen: kiegészítő adó] 5% lenne.
([2]) A közművek figyelmen kívül hagyásával, amelyek adóztatása 35% lenne.
([3]) Feltételezve, hogy a mentesített társaságok nem rendelkeznek fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért nem lenne kötelezettségük a munkáltatói vagy a vállalkozási ingatlanhasználati adó megfizetésére.
([4]) A kötelezett társaságok többsége. Néhánynak az adókulcsa ezen a sávon kívül esik.
([5]) Feltételezve, hogy a teljes, szokásos társasági adókulcs szerint adóznak.”

162 A Bizottság ebből a megtámadott határozat (148) preambulumbekezdésében a következőket állapította meg:

„Az 1. táblázat megmutatja, hogy a gibraltári gazdaság bizonyos, világosan meghatározható ágazataira hogyan hatna a reform megvalósítása az adózás szempont-

jából. Bár a Bizottság elismeri, hogy a reform szerint az offshore és az onshore gazdaság közötti formális különbségtétel eltűnne, az adózás összehasonlítása illusztrációul szolgál a javasolt adórendszer lényegéből adódóan kivételező [helyesen: szelektív] jellegéről. A társaságok különböző fajtáira különböző adókulcsok vonatkoznak majd, ami további elem annak megerősítésére, hogy a javasolt rendszer kivételező [helyesen: szelektív] előnyöket juttat azoknak az ágazatoknak, amelyek hasznot húznak az alacsonyabb kulcsokból."

2. A reform vitatott elemei által nyújtott szelektív előny

163 Az adózási rendszer és azon belül a közös vagy „általános" rendszer jelen ügyben történő meghatározásával kapcsolatban az iratokból és a megtámadott határozat (5), (6), (10), (12) és (13) preambulumbekezdéséből az következik, hogy Gibraltár úgy döntött, hogy az adóreformmal – a közművekre és a pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó társaságokra kivetett kiegészítő adó kivételével – eltörli a vállalkozások nyereségadóját, és a helyébe a két vitatott adónemet, a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót lépteti. Ezzel egy időben a két hivatkozott adónem tekintetében az adókötelezettség felső korlátját 15%-ban határozta meg. A gibraltári kormánynak az igazgatási eljárásban előadott állításai szerint így a két vitatott adónem minősül az adóreformmal bevezetett új „általános" társaságiadó-rendszernek.

164 Az igazgatási eljárás során és az Elsőfokú Bíróság elé terjesztett beadványaiban a gibraltári kormány előadta, hogy a gibraltári gazdaság sajátos jellemzőire (a Spanyolországból ingázó munkavállalóktól való jelentős függésre, a kisvállalkozások nagy számára, és arra, hogy a gibraltári hatóságok korlátozott működőképessége miatt egyszerű adókra van szükség) tekintettel nélkülözhetetlen volt az a döntés, hogy a munkaerőt és az üzleti célú ingatlan használatát tegyék az adóztatás alapjává. A Bizottság egyébként nem vonta kétségbe a vitatott adókkal érintett két termelési tényezőnek, a munkaerőnek és a földnek a ritka voltát.

165 A gibraltári kormány az igazgatási és a peres eljárásban azt is előadta, hogy a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlátot az a szándék indokolta, hogy az adózás alapjául a teherviselési képesség elvét tegyék, és elkerüljék a társaságok túladóztatását, ami elbocsátásokat és instabilitást idézhet elő egy olyan kisméretű gazdaságban, mint amilyen Gibraltár gazdasága, következésképpen adóbevétel-kiesést eredményezhet.

166 Megállapítható, hogy a nyereség 15%-át kitevő felső korlát hallgatólagosan előfeltételt állapít meg a fenti adónemekre vonatkozó adófizetési kötelezettség tekintetében, méghozzá azt, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt az említett adók alanyává válna. A gibraltári kormány az igazgatási és a peres eljárásban arra hivatkozott, hogy a nyereségesség minden adófizetési kötelezettség elengedhetetlen feltétele, de nem képezi az adózás alapját. Ezekben az eljárásokban arra is hivatkozott, hogy ennek a küszöbnek a bevezetését az a szándék vezette, hogy az adózást a társaságok fizetési képességének az elvére alapítsák, és elkerüljék azt, hogy a társaságok tőkéjére kivetett adóvá alakuljon át.

167 Az Elsőfokú Bíróság elé terjesztett beadványaiban a gibraltári kormány továbbá úgy írja le az adóreformot, mint amely két pilléren alapszik: az egyik, hogy a föld és a munka képezi adózás alapját, a másik pedig a nyereség 15%-át kitevő mértékű adókötelezettség-korlátozás, és arra hivatkozik, hogy ha a reform két pillére közül az egyiket eltörölnék, akkor a Gibraltár által javasolt adómechanizmus összeomlana.

168 Következésképpen a gibraltári kormány lényegében azt állítja, hogy az adóreform említett elemei, vagyis a munkáltatói adó, a vállalkozási ingatlanhasználati adó, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát, és a nyereség 15%-át kitevő felső korlát bevezetésében hallgatólagosan benne rejlő feltétel, miszerint a munkáltatói adóra

és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra vonatkozó adófizetési kötelezettség előfeltétele, hogy a társaság nyereséget termeljen, összességükben olyan önálló adózási rendszert alkotnak, amelyet az adóreform által Gibraltár területén bevezetett közös vagy „általános" adórendszernek kell tekinteni. Ezen az adórendszeren belül nincsen „rendes" adókulcs, „főadó" és „másodlagos" vagy „kivételes" adó. A társaságok adott évre vonatkozó adóterhe a következő két, egymással kölcsönhatásban álló elem alapján kerül megállapításra: a társaság által foglalkoztatott munkavállalók száma és az általa használt földterület, valamint a társaság által termelt nyereség.

169 Az Egyesült Királyság lényegében támogatja a gibraltári kormánynak a reformmal bevezetett közös vagy „általános" adórendszerre vonatkozó álláspontját, és többek között azt adja elő, hogy ezen adórendszer szerint az adókötelezettséget keletkeztető esemény a munkavállaló nyereséges alkalmazása, illetve az ingatlan nyereséges használata (lásd a fenti 119. pontot).

170 A gibraltári kormány és az Egyesült Királyság által az igazgatási eljárástól kezdve szolgáltatott magyarázatokra tekintettel a Bizottság nem tekinthet el attól, hogy eleget tegyen a fenti 143. pontban ismertetett, arra irányuló feladatának, hogy előzőleg meghatározza, mi minősül a bejelentett adózási rendszerben közös vagy „általános" adórendszernek, és adott esetben megkérdőjelezze a gibraltári hatóságok ilyen minősítését. Az említett adórendszer meghatározása és vizsgálata hiányában a Bizottság ugyanis nem állapíthatja meg jogilag megkövetelt módon azt, hogy a bejelentett adózási rendszer egyes elemei a közös vagy „általános" adórendszerhez képest eltérésnek minősülnek, és ezért eleve szelektívek. Ugyanígy ilyen feltételek mellett a Bizottság azt sem tudja megfelelően megállapítani, hogy a vállalkozások között fennálló, a közös vagy „általános" adórendszertől eltérő adóintézkedés alkalmazásából eredő esetleges különbségek indokolhatók-e az érintett tagállam adózási rendszerének jellegével vagy felépítésével, mivel a Bizottság előzőleg nem határozta meg és nem vizsgálta meg a közös adórendszert.

171 A megtámadott határozat indokolásából azonban nem tűnik ki, hogy a Bizottság lefolytatta volna az elengedhetetlenül szükséges előzetes vizsgálatot, amelyről a fenti 170. pontban szó volt, és amelynek annak megállapítására kell irányulnia, hogy a reformmal bevezetett különböző vitatott elemek önmagukban közös vagy „általános" adórendszert alkothatnak-e.

172 Ezzel szemben a nyereségességre vonatkozó feltétellel és a 15%-os felső korláttal kapcsolatban a Bizottság csupán annak azonnali megállapítására szorítkozott, hogy a reform ezen két eleme a munkáltatói adóhoz és a vállalkozási ingatlanhasználati adóhoz képest eltérésnek minősül, és ezért szelektív jellegű (a megtámadott határozat (128), (129), (134) és (135) preambulumbekezdése), amelyekről így hallgatólagosan, de szükségszerűen azt állapította meg, hogy ezek alkotják a reformmal bevezetett közös vagy „általános" rendszert.

173 Ezenkívül a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó tekintetében a megtámadott határozatból az tűnik ki (lásd a fenti 157–160. pontot), hogy a Bizottság nem végezte el a szelektivitás megállapítására vonatkozó vizsgálat egyik lépését sem, mivel először is nem határozta meg és nem vizsgálta meg azt a közös vagy „általános" adórendszert, amelytől ez a két adónem eltér, másodszor nem bizonyította ezek esetleges eltérésnek minősülését, harmadszor pedig nem értékelte azt, hogy ez az állítólagos eltérésnek minősülés igazolható-e a reformmal bevezetett adózási rendszer jellegével vagy általános felépítésével.

174 A Bizottság csak az Egyesült Királyságnak a vállalkozások között fennálló, a fent hivatkozott adózási elemek alkalmazásából eredő állítólagos különbségek lehetséges indokolására vonatkozó érveire válaszul – vagyis a szelektivitás megállapítására vonatkozó vizsgálat harmadik és negyedik lépése keretében (lásd a fenti 144. pontot) – mondta ki a megtámadott határozat (131), (136) és (137) preambulumbekezdésében, hogy a nyereségességre vonatkozó feltétel és a 15%-os felső korlát lényegében idegen a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón alapuló adózási rendszer belső logikájától, és hivatkozott másrészt a megtámadott határozat (132) preambulumbekezdésében röviden és homályosan olyan „hibrid rendszer fennállására", amelyből „lehetetlenné válik a rendszer jellegének és általános felépítésének feltárása", és állította azt, hogy „nem tekinthető úgy, hogy az ilyen rendszer bármelyik adott vonása egy általános séma részét képezi, hiszen ez azzal lenne egyenértékű, hogy elfogadjuk egy ilyen rendszer automatikus indokoltságát". A fenti 145. és 146. pontban foglaltak alapján tehát az következik, hogy az állami adóügyi hatáskörre tekintettel a Bizottság túllépte a felülvizsgálat kereteit.

175 Másfelől azonkívül, hogy a Bizottság nem tartotta be a szelektivitás megállapítására vonatkozó vizsgálat kereteit, ahogyan az a fentiekben megállapításra került, sem a megtámadott határozatban kifejtett, a fenti 174. pontban ismertetett megállapítások, sem a Bizottság és a Spanyol Királyság által a jelen eljárásban előadott érvek alapján nem vonható kétségbe a bejelentett adózási rendszer szerinti közös vagy „általános" rendszer meghatározásának a megalapozottsága.

176 Először is a Bizottság azon állításai, miszerint a munkáltatói adón vagy a vállalkozási ingatlanhasználati adón alapuló adózási rendszer logikájában benne rejlik az, hogy a nem nyereséges társaságoknak meg kell fizetniük ezt az adót (a megtámadott határozat (131) preambulumbekezdése), vagy hogy az adókötelezett társaságok adóterhe a felhasznált munkaerőhöz és a használt földterülethez viszonyítva lineárisan nő, és az adótehernek a termelt nyereség alapján történő bármely korlátozása eltérésnek minősül (a megtámadott határozat (136) és (137) preambulumbekezdése), önmagában nem alkalmas arra, hogy ennek a meghatározásnak a megalapozottságát megkérdőjelezze.

177 E tekintetben ugyanis a Bizottság nem cáfolta jogilag megkövetelt módon a gibraltári kormány azon érvét, miszerint a nyereségességre vonatkozó feltétel benne rejlik a munkavállalók számán és a használt földterületen alapuló adózási rendszer logikájában, mivel megfelel az adózási rendszer azon alapvető céljának, hogy a nem nyereséges társaságok ne legyenek adókötelesek. A Bizottság így nem bizonyította azt, hogy az adókötelezettség ezen hiánya nem tekinthető a bejelentett adózási rendszer közös vagy „általános" rendszere szerves részének.

178 Ezenkívül hasonló indokokból a Bizottság azt sem bizonyította, hogy a gibraltári hatóságoknak nem volt alapos okuk arra, hogy a területükön, adóügyi hatásköreiket gyakorolva olyan közös vagy „általános" adórendszert hozzanak létre, amely a nyereség 15%-ában megállapított mértékű felső adózási korlát általános alkalmazását írja elő annak elkerülése érdekében, hogy a társaságok a nyereségük túl nagy részét fizessék meg adó címén. E tekintetben a Bizottság puszta kijelentése alapján, miszerint az olyan adózási rendszerben, mint amilyet a gibraltári hatóságok javasoltak, minél több embert foglalkoztat a társaság, és minél több ingatlant használ, annál nagyobb az adófizetési kötelezettsége (a megtámadott határozat (137) preambulumbekezdése), még nem lehet

kétségbe vonni azt, hogy megalapozott-e a gibraltári hatóságoknak az említett adózási rendszer közös vagy „általános” rendszerét alkotó elemeire vonatkozó döntése.

179 Másodszor, amikor a Bizottság a megtámadott határozat (132) preambulumbekezdésében és beadványaiban a reformmal bevezetett adózási rendszert „hibridnek” minősíti, az csupán az említett, több alkotóelemből álló rendszer leírásának tekinthető. Ez a minősítés önmagában nem bizonyítja, hogy az ilyen rendszer nem minősülhet közös vagy „általános” adórendszernek Gibraltár területén, mivel egyrészt ez a rendszer lényegében két olyan célkitűzésen alapul – a Gibraltáron ritkának minősülő két termelési tényező használatának adóztatásán és a társaságok teherviselési képességének tiszteletben tartásán –, amelyet a gibraltári hatóságok adóügyi hatásköreik gyakorlása során határoztak meg, másrészt mert a közösségi jogfejlődés jelenlegi állapotában nincsen harmonizált mérték arra vonatkozóan, mi minősül egy nemzeti adózási rendszer „közös” vagy „általános” rendszerének.

180 Ebben az összefüggésben a Bizottság és a Spanyol Királyság nem hivatkozhat pusztán hipotetikusan érvényesen arra, hogy bizonyos esetekben a reformmal bevezetett adózási rendszernek és annak közös vagy „általános” rendszerének a célkitűzései (lásd a fenti 179. pontot) nem egyeztethetők össze egymással, például abban az esetben, ha egy sok nyereséget termelő társaság nem lesz alanya a munkáltatói adónak és a vállalkozási ingatlanhasználati adónak, mert fizikailag nincsen jelen Gibraltáron, vagy ha egy olyan társaság, amely jelentős munkáltató Gibraltáron, mégsem lesz alanya ennek a két adónak, mert nem termel nyereséget. Ezek a hipotetikus esetek ugyanis nem elegendők annak bizonyítására, hogy a fent hivatkozott adózási rendszer és annak közös vagy „általános” rendszere nem felel meg a gibraltári hatóságok által meghatározott két különböző célkitűzésnek.

181 Ezt az értékelést nem kérdőjelezi meg a Bizottság azon homályos kijelentése, miszerint nem tekinthető úgy, hogy valamely rendszer bármelyik adott vonása az általános rendszer részét képezi, hiszen ez azzal lenne egyenértékű, hogy elfogadjuk az ilyen rendszer automatikus indokoltságát (a megtámadott határozat (132) preambulumbekezdése). E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy az ilyen megközelítés nem tartja be a vizsgálat különböző, a fenti 143. és 144. pontban ismertetett lépéseit, és ezért túllépi a Bizottság felülvizsgálatának az állami adóügyi hatáskörök által kijelölt kereteit (lásd a fenti 146. pontot).

182 Harmadszor, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság beadványaiban azt a kérdést tette fel, hogy Gibraltár miért döntött a munkáltatói adónak és a vállalkozási ingatlanhasználati adónak a nyereség 15%-át kitevő felső korláttal történő bevezetése mellett, amikor ez korlátozott körű adózást eredményez. E tekintetben a megtámadott határozat (144) preambulumbekezdésében azt állapította meg, hogy a fent hivatkozott két adónemből álló adózási rendszer „nem ugyanolyan általános jellegű, mint a társaságok eredményének megadóztatása, amelynek az a célja, hogy a gazdasági tevékenység egészének eredményét adóztassa meg". Kifogásolta továbbá, hogy a gibraltári kormány nem szolgáltatott magyarázatot arra vonatkozóan, hogy miért tükrözi a 15%-os felső korlát a vállalkozások teherviselési képességét, és azt szerette volna megtudni, hogy miért fogadták el ezt a felső korlátot annak ellenére, hogy a gibraltári kormány szándéka a ritka erőforrások használatának megadóztatására irányult. Végül azt sejtette, hogy a megadóztatott társaságok teherviselési képességét úgy is tiszteletben lehetne tartani, hogy a munkáltatói adó szintjét a helyi gazdasági helyzet függvényében évről-évre kiigazítják.

183 Meg kell állapítani, hogy a Bizottság ezekkel a homályos és általános jellegű kérdéseivel és feltételezéseivel nem tudta megkérdőjelezni azt, hogy a gibraltári hatóságok megalapozottan minősítették a bejelentett adózási rendszert és alkotóelemeit közös vagy „általános" rendszernek.

184 A fenti 170–183. pontból kitűnik, hogy mivel a Bizottság nem tartotta be a szelektivitás meghatározására vonatkozó vizsgálat kereteit, a megtámadott határozatban foglalt megállapításai alapján nem vonható kétségbe az adózási rendszer szerinti közös vagy

„általános” rendszernek a gibraltári hatóságok által adott meghatározása. Ebből az is következik, hogy miután a Bizottság nem tartotta be az említett vizsgálati kereteket, a gibraltári hatóságoknak a gibraltári adózási rendszer és annak közös vagy „általános” rendszere meghatározására vonatkozó hatáskörének terjedelmére tekintettel túllépte a felülvizsgálata korlátait. A megtámadott határozatnak különösen a (131), (132), (136), (137) és (144) preambulumbekezdésében kifejtett indokolásából kitűnik, hogy a Bizottság azáltal, hogy a tárgyi szelektivitásra vonatkozó elemzése kiindulópontjául nem a felperesek által a jelen ügyben közös vagy „általános” adórendszernek minősített rendszert használta, és elmulasztotta meghatározni ezt a rendszert és a megalapozottságát megvizsgálni, a fenti 143. és 144. pontban ismertetett felülvizsgálat lefolytatása helyett a bejelentett adózási rendszer tartalmát és működését illetően saját logikáját követte.

185 A fenti megállapításokra tekintettel azt a következtetést kell levonni, hogy a bejelentett adózási rendszer három vitatott eleme közül egyik sem tekinthető olyannak, amely az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt nyújt, mivel a Bizottság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy ezek a gibraltári reformmal bevezetett közös vagy „általános” adórendszertől való olyan eltérésnek minősülnek, amely az adóteher tekintetében különbségeket eredményez a vállalkozások között.

186 Végül rá kell mutatni arra, hogy a reformmal bevezetett adózási rendszer állítólagos hatásainak a reform előtti adózási rendszer hatásaival történő összehasonlítása, ahogyan azt a Bizottság a megtámadott határozat 1. táblázatában és (150) preambulumbekezdésében tette, a jelen ügyben nem fogadható el az EK 87. cikk alkalmazásának szempontjából. E tekintetben ugyanis közömbös, hogy a vitatott intézkedés feltételezett kedvezményezettjének helyzete javult vagy romlott a korábbi jogi helyzethez képest, vagy ellenkezőleg, nem változott az idővel (a fenti 78. pontban hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontja).

Annak van jelentősége, hogy a szóban forgó rendszer – a korábbitól függetlenül vizsgálva – bizonyos vállalkozásokat előnyben részesít-e (lásd ebben az értelemben az 57/86. sz., Görögország kontra Bizottság ügyben 1988. június 7-én hozott ítélet [EBHT 1988., 2855. o.] 10. pontját).

187 A fenti megállapítások összességéből az következik, hogy a Bizottság nem bizonyította az adóreform vitatott három eleméből eredő szelektív előnyök fennállását. Így a Bizottság azáltal, hogy az említett vitatott elemeket állami támogatásnak minősítette, az EK 87. cikk (1) bekezdésének alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot.

188 A második jogalapot következésképpen el kell utasítani.

189 Mivel az első és a második jogalapnak helyt kell adni, a megtámadott határozatot egészében meg kell semmisíteni, anélkül hogy szükséges lenne vizsgálni a lényeges eljárási szabályok megsértésére alapított harmadik jogalapot.

A költségekről

190 Az eljárási szabályzat 87. cikkének 2. §-a alapján az Elsőfokú Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság pervesztes lett, a felperesek kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

191 Az eljárási szabályzat 87. cikke 4. §-ának első bekezdése értelmében az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, mint beavatkozó a T-211/04. sz. ügyben, és a Spanyol Királyság, mint beavatkozó a T-211/04. sz. és T-215/04. sz. ügyekben, maga viseli saját költségeit.

Az ELSŐFOKÚ BÍRÓSÁG (kibővített harmadik tanács)

a következőképpen határozott:

1) Az Elsőfokú Bíróság a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyeket ítélethozatal céljából egyesíti.

2) Az Elsőfokú Bíróság megsemmisíti a támogatási rendszerről, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében [helyesen: az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társasági adóreformja tekintetében megvalósítani tervezett támogatási programról] szóló, 2004. március 30-i 2005/261/EK bizottsági határozatot.

3) A Bizottság viseli a Government of Gibraltar, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága költségeit a T-215/04. sz. ügyben, továbbá saját költségeit.

4) **Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, mint beavatkozó a T-211/04. sz. ügyben, maga viseli saját költségeit.**

5) **A Spanyol Királyság, mint beavatkozó a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyben, maga viseli saját költségeit.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Kihirdetve Luxembourgban, a 2008. december 18-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

Jogi háttér . . . . . II - 3750

I – Közösségi szabályozás . . . . . II - 3750

II – Gibraltár státusa . . . . . II - 3752

A jogvita alapját képező tényállás . . . . . II - 3753

I – A gibraltári kormány által kivetett társasági adó reformjának előzményei . . . . . II - 3753

II – A gibraltári kormány által bevezetett társaságiadó-reform . . . . . II - 3755

A – Az adóreformmal bevezetett adóztatási rendszer . . . . . II - 3756

B – Kiegészítő (vagy büntető-) adó . . . . . II - 3757

III – Az igazgatási eljárás és a megtámadott határozat . . . . . II - 3758

Eljárás és a felek kérelmei . . . . . II - 3760

A jogkérdésről . . . . . II - 3764

I – A regionális szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogértelmezésre és mérlegelési hibákra alapított első jogalapról . . . . . II - 3765

A – A felek érvei . . . . . II - 3765

B – Az Elsőfokú Bíróság álláspontja . . . . . II - 3773

1. Arról, hogy milyen jelentősége van a megfelelő viszonyítási alap megállapítása szempontjából annak, hogy milyen fokú autonómiát élvez az érintett tagállam központi kormányzatához viszonyítva az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalany . . . . . II - 3775

2. Az Egyesült Királyság által a gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerepről mint a jelen esetben a viszonyítási alap meghatározásának kritériumáról . . . . . II - 3776

a) az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet . . . . . II - 3776

b) Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt első és második feltétel alkalmazásáról . . . . . II - 3778

c) Az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet harmadik feltételének alkalmazásáról . . . . . II - 3782

II – A tárgyi szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogalkalmazásra és mérlegelési hibákra alapított második jogalapról . . . . . II - 3787

A – A felek érvei . . . . . II - 3787

B – Az Elsőfokú Bíróság álláspontja . . . . . II - 3794

1. A megtámadott határozat releváns preambulumbekezdései . . . . . II - 3797

2. A reform vitatott elemei által nyújtott szelektív előny . . . . . II - 3803

A költségekről . . . . . II - 3811