WYROK SĄDU PIERWSZEJ INSTANCJI (trzecia izba w składzie powiększonym)

z dnia 18 grudnia 2008 r. *

W sprawach T-211/04 i T-215/04

Government of Gibraltar, reprezentowany przez M. Llamasa, barrister, J. Temple'a Langa, solicitor, oraz początkowo przez A. Petersena i K. Nordlandera, a następnie przez K. Karla, adwokatów,

strona skarżąca w sprawie T-211/04,

popierana przez

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane początkowo przez M. Bethella, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Andersona, QC, oraz H. Davies, barrister, a następnie przez E. Jenkinson oraz E. O'Neill, działające w charakterze pełnomocników,

interwenient,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane początkowo przez M. Bethella, E. Jenkinson, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Andersona, QC, oraz H. Davies, barrister,

* Język postępowania: angielski.

a następnie przez E. Jenkinson, E. O'Neill oraz S. Behzadi-Spencer, działające w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca w sprawie T-215/04,

przeciwko

Komisji Wspólnot Europejskich, reprezentowanej przez N. Khana oraz V. Di Bucciego, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad, abogado del Estado,

interwenient,

mającej za przedmiot wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku od spółek (Dz.U. 2005, L 85, s. 1),

SĄD PIERWSZEJ INSTANCJI
WSPÓLNOT EUROPEJSKICH (trzecia izba w składzie powiększonym),

w składzie: M. Jaeger, prezes, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (sprawozdawca) i O. Czúcz, sędziowie,

sekretarz: C. Kantza, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 marca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

Ramy prawne

I — *Uregulowania wspólnotowe*

1 Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez

sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

2 W pkt 2 komunikatu Komisji 98/C 384/03 w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384, s. 3, zwanego dalej „komunikatem dotyczącym pomocy państwa w dziedzinie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej") jest mowa o tym, że jego celem jest dostarczenie wyjaśnień dotyczących kwalifikowania instrumentów podatkowych jako pomocy zgodnie z art. 87 ust. 1 WE.

3 Zgodnie z pkt 16 komunikatu dotyczącego pomocy państwa w dziedzinie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej:

„Główne kryterium w stosowaniu art. [87] ust. 1 [WE] do środków [instrumentów] podatkowych jest takie, że środek [instrument], faworyzując niektórych przedsiębiorców w państwie członkowskim, zapewnia wyjątek od zastosowania systemu podatkowego. Odpowiedni wspólny system powinien być zatem wcześniej określony. […] Następnie należy zbadać, czy wyjątek od systemu albo zróżnicowanie w tym systemie są usprawiedliwiane »przez naturę albo ogólny układ« systemu podatkowego, to znaczy, czy pochodzą one bezpośrednio od podstawowych albo kierujących zasad systemu podatkowego w zainteresowanym państwie członkowskim. Jeżeli ten przypadek nie zachodzi, wtedy mówimy o pomocy publicznej [pomocy państwa]".

4 Artykuł 299 ust. WE przewiduje, że postanowienia traktatu stosują się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie.

II — *Status Gibraltaru*

5 Gibraltar jest kolonią (bądź terytorium zamorskim) Korony Brytyjskiej od roku 1713, a Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej jest odpowiedzialne za jego stosunki zewnętrzne. Gibraltar nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa.

6 W czasie zaistnienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy organizację władz publicznych Gibraltaru regulowały takie akty prawne jak Gibraltar Constitution Order 1969 (dekret z 1969 r. ustanawiający konstytucję Gibraltaru, zwany dalej „Konstytucją z 1969 r.") oraz Accompanying Despatch (nota przewodnia) z dnia 23 maja 1969 r.

7 Władzę wykonawczą w Gibraltarze sprawuje gubernator mianowany przez królową, której jest przedstawicielem oraz — w określonych sprawach wewnętrznych — Rada Ministrów Gibraltaru. W skład Rady Ministrów wchodzą Chief minister oraz ministrowie powoływani przez gubernatora spośród wybieralnych członków House of Assembly.

8 Władza ustawodawcza została podzielona między House of Assembly i gubernatora. W skład House of Assembly wchodzą: Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary oraz piętnastu wybieralnych członków. Wybory do House of Assembly odbywają się co do zasady co cztery lata.

9 Na Gibraltarze zostały ustanowione odrębne sądy. Możliwe jest jednak zaskarżenie wyroków sądu najwyższej instancji w Gibraltarze do Judicial Committee of the Privy Council (sądowej komisji prywatnej rady) Zjednoczonego Królestwa.

10 Ponieważ terytorium Gibraltaru jest terytorium europejskim w rozumieniu art. 299 ust. 4 WE, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest Zjednoczone Królestwo, postanowienia traktatu mają do niego zastosowanie. Podczas gdy zgodnie z art. 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowań w traktatach, załączonego do traktatu o przystąpieniu tych państw (Dz.U. 1972, L 73, s. 5), akty instytucji wspólnotowych dotyczące między innymi „harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru", jeśli Rada nie postanowi inaczej, przepisy wspólnotowego prawa konkurencji, w tym przepisy w sprawie pomocy przyznawanej przez państwa członkowskie, stosują się do Gibraltaru.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

I — *Okoliczności poprzedzające reformę rządu Gibraltaru dotyczącą podatku od spółek*

11 W dniu 11 lipca 2001 r. Komisja postanowiła wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 88 ust. 2 WE w przedmiocie dwóch uregulowań prawnych obowiązujących w Gibraltarze w zakresie podatku od spółek, dotyczących odpowiednio „spółek zwolnionych" (Dz.U. 2002, C 26, s. 13) oraz „spółek uprawnionych do ulgi" (Dz.U. 2002, C 26, s. 9).

12 Spółki zwolnione nie miały siedziby w Gibraltarze, natomiast spółki uprawnione do ulgi miały tam placówki handlowe (a bricks and mortar presence) i prowadziły działalność w różnych sektorach.

13 Aby korzystać ze statusu spółki zwolnionej, przedsiębiorstwo powinno spełniać wiele warunków; jednym z nich był zakaz wykonywania działalności gospodarczej lub jakiejkolwiek innej działalności w Gibraltarze, z wyjątkiem działalności prowadzonej z innymi spółkami zwolnionymi i spółkami uprawnionymi do ulgi. Obywatele Gibraltaru i rezydenci nie mogli posiadać żadnych udziałów ani praw z udziałów w spółce zwolnionej, chyba że za pośrednictwem spółki akcyjnej jako jej akcjonariusze. Z zastrzeżeniem kilku ograniczonych wyjątków spółka zwolniona była zwolniona z podatku dochodowego w Gibraltarze i miała jedynie obowiązek uiszczania rocznej opłaty zryczałtowanej w wysokości 225 funtów szterlingów (GBP).

14 Warunki korzystania ze statusu spółki uprawnionej do ulgi były zasadniczo takie same jak warunki konieczne do korzystania ze statusu spółki zwolnionej. Spółki uprawnione do ulgi uiszczały podatek według stawki wynegocjowanej z organami podatkowymi Gibraltaru, wahającej się między 2 a 10% ich zysków.

15 Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawach połączonych T-195/01 i T-207/01 Government of Gibraltar przeciwko Komisji, Rec. s. II-2309, Sąd z jednej strony stwierdził nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie spółek zwolnionych, a z drugiej strony oddalił wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie spółek uprawnionych do ulgi.

16 W dniu 27 kwietnia 2002 r., bez względu na problem ustalenia, czy zasady opodatkowania dotyczące spółek zwolnionych oraz spółek uprawnionych do ulgi stanowiły pomoc państwa, rząd Gibraltaru ogłosił zamiar uchylenia wszystkich przepisów prawnych regulujących opodatkowanie przedsiębiorstw i ustanowienie całkowicie nowego reżimu podatkowego dla wszystkich spółek Gibraltaru. Wyżej wymieniona reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek stanowi przedmiot niniejszego sporu.

II — *Reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek*

17 Pismem z dnia 12 sierpnia 2002 r. Zjednoczone Królestwo zgłosiło Komisji, zgodnie z art. 88 ust. 3 WE, dokonaną przez rząd Gibraltaru reformę podatku od spółek.

18 Ta reforma podatkowa obejmuje system opodatkowania, który ma zastosowanie do wszystkich spółek z siedzibą w Gibraltarze oraz podatek dodatkowy (lub karny) (top-up tax), któremu podlegają tylko spółki świadczące usługi finansowe i przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, przy czym do tych ostatnich zalicza się przedsiębiorstwa działające w sektorze telekomunikacji, energii elektrycznej i wody.

19 Reforma podatkowa zostanie wykonana za pomocą:

— Companies (Payroll Tax) Ordinance [zarządzenia w sprawie spółek (podatek od wynagrodzenia)];

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [zarządzenia w sprawie spółek (roczna opłata rejestracyjna)];

— Rates Ordinance (zarządzenia w sprawie stawek podatkowych);

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (zarządzenia w sprawie spółek [opodatkowanie wskazanych rodzajów działalności)].

20 Przepisy prawne związane z reformą podatkową będą stosowane przez rząd Gibraltaru po ich uchwaleniu przez House of Assembly. W ramach tej reformy zostaną uchylone ze skutkiem natychmiastowym przepisy regulujące spółki zwolnione i spółki uprawnione do ulgi.

A — *System podatkowy wprowadzany przez reformę podatkową*

21 System opodatkowania wprowadzany w drodze reformy podatkowej, który obowiązuje wszystkie spółki z siedzibą w Gibraltarze, obejmuje podatek od wynagrodzenia (payroll tax), podatek od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (business property occupation tax) oraz opłatę rejestracyjną (registration fee):

— podatek od wynagrodzenia: wszystkie spółki gibraltarskie zobowiązane będą uiszczać podatek od wynagrodzenia w wysokości 3000 GBP od każdego pracownika rocznie; każdy „pracodawca" w Gibraltarze będzie zobowiązany zapłacić podatek od wynagrodzenia od wszystkich swoich „pracowników" pracujących w pełnym i niepełnym wymiarze czasu pracy, którzy są „zatrudnieni w Gibraltarze"; akty prawne związane z reformą podatkową zawierają definicje wyżej wymienionych terminów;

— podatek od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (Business Property Occupation Tax, zwany dalej „BPOT"): wszystkie spółki korzystające z nieruchomości w Gibraltarze do celów prowadzenia działalności gospodarczej będą płacić podatek od zajmowania tych

nieruchomości według stawki odpowiadającej określonemu procentowi obowiązującej ich ogólnej stawki podatkowej naliczanej od nieruchomości na Gibraltarze;

— opłata rejestracyjna: wszystkie spółki gibraltarskie będą zobowiązane do uiszczania opłaty rejestracyjnej w wysokości 150 GBP rocznie w przypadku spółek nienastawionych na generowanie zysków oraz 300 GBP rocznie w przypadku spółek nastawionych na generowanie zysków.

22 Zobowiązanie w zakresie podatku od wynagrodzenia oraz BPOT zostanie ograniczone do 15% zysków. Z ustanowienia tego górnego pułapu wynika, że spółki będą płacić podatek od wynagrodzenia i BPOT jedynie wtedy, gdy wypracują zysk oraz że kwota podatku nie przekroczy 15% tych zysków.

B — *Podatek dodatkowy (lub karny)*

23 Niektóre rodzaje działalności, a konkretnie usługi finansowe i działalność przedsiębiorstw użyteczności publicznej, podlegać będą dodatkowemu podatkowi (lub karnemu) od zysków generowanych z tego typu działalności. Podatek dodatkowy będzie miał zastosowanie jedynie do zysków, które można przypisać tym rodzajom działalności.

24 W związku z powyższym spółki świadczące usługi finansowe, oprócz podatku od wynagrodzenia i BPOT, będą zobowiązane do zapłaty podatku dodatkowego (lub karnego) od zysków z działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych według stawki wynoszącej od 4 do 6% zysków (obliczanych zgodnie z przyjętymi

międzynarodowymi standardami rachunkowości); łączne zobowiązania podatkowe tych spółek (z tytułu podatku od wynagrodzenia, BPOT oraz podatku dodatkowego) będą ograniczone do 15% zysków.

25 W przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej, oprócz podatku od wynagrodzenia i BPOT, naliczany będzie również podatek dodatkowy (lub karny) od zysków z ich działalności, według stawki równej 35% zysków (obliczanych zgodnie z przyjętymi międzynarodowymi standardami rachunkowości). Przedsiębiorstwa te będą mogły odliczyć podatek od wynagrodzenia i BPOT od swojego podatku dodatkowego. Mimo iż w przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej również obowiązywać będzie ograniczenie łącznego rocznego zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzenia i BPOT do 15% zysków, sposób działania podatku dodatkowego w przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej zapewni, że przedsiębiorstwa te będą zawsze płacić podatek równy 35% zysków.

III — *Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja*

26 Pismem z dnia 16 października 2002 r. Komisja poinformowała władze Zjednoczonego Królestwa o swojej decyzji o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 88 ust. 2 WE w sprawie reformy podatkowej i wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag (Dz.U. C 300, s. 2). Zjednoczone Królestwo przedstawiło swoje uwagi w piśmie z dnia 13 grudnia 2002 r.

27 Komisja otrzymała uwagi od Confederación Española de Organizaciones Empresariales (hiszpańskiej konfederacji organizacji biznesowych), Ålands Landskapsstyrelse (organu wykonawczego Wysp Alandzkich należących do Finlandii), Królestwa Hiszpanii i rządu Gibraltaru. Komisja przekazała te uwagi Zjednoczonemu Królestwu, które z kolei przesłało jej swoje komentarze pismem z dnia 13 lutego 2003 r.

28 W dniu 30 marca 2004 r. Komisja wydała decyzję 2005/261/WE w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku od spółek (Dz.U. 2005, L 85, s. 1, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją").

29 Sentencja zaskarżonej decyzji brzmi następująco:

„*Artykuł 1*

Propozycje zgłoszone przez Zjednoczone Królestwo w odniesieniu do reformy systemu opodatkowania firm w Gibraltarze stanowią system pomocy państwa, który jest niezgody ze wspólnym rynkiem.

Stosownie, propozycje te nie mogą zostać wprowadzone w życie.

Artykuł 2

Niniejsza decyzja skierowana jest do Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej".

30 W celu uzasadnienia swoich wniosków dotyczących selektywnego charakteru reformy podatkowej Komisja stwierdza, co do meritum, w motywach 98–152 zaskarżonej decyzji, że reforma jest selektywna zarówno pod względem regionalnym, jak

i przedmiotowym. Jest selektywna pod względem regionalnym, ponieważ przewiduje system opodatkowania spółek, w ramach którego spółki w Gibraltarze są opodatkowane, generalnie, według stawki niższej niż spółki w Zjednoczonym Królestwie (motyw 127 zaskarżonej decyzji). Komisja uważa, że następujące aspekty reformy podatkowej są selektywne pod względem przedmiotowym: po pierwsze, warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, ponieważ warunek ten faworyzuje przedsiębiorstwa, które nie wypracowują zysków (motywy 128–133 zaskarżonej decyzji); po drugie, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, ponieważ ograniczenie to faworyzuje przedsiębiorstwa, które w danym roku podatkowym mają niskie zyski w stosunku do liczby pracowników i zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (motywy 134–141 zaskarżonej decyzji); po trzecie, podatek od wynagrodzenia i BPOT, ponieważ te dwa podatki faworyzują z racji swej natury przedsiębiorstwa, które w rzeczywistości nie są fizycznie obecne na Gibraltarze i w konsekwencji nie są zobowiązane do zapłaty podatku od spółek (motywy 142–144 i 150 zaskarżonej decyzji). Komisja uznała, że „[ś]rodki [instrumenty] będące przedmiotem zgłoszenia wiążą się w związku z tym z selektywnością regionalną i materialną [przedmiotową], z których druga wynika zarówno z szeregu określonych cech proponowanego systemu, jak i z analizy systemu jako całości" (motyw 152 zaskarżonej decyzji).

Przebieg postępowania i żądania stron

31 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 9 czerwca 2004 r. rząd Gibraltaru, skarżący w sprawie T-211/04, oraz Zjednoczone Królestwo, skarżący w sprawie T-215/04, wniosły niniejsze skargi o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.

32 W piśmie złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 4 października 2004 r. Zjednoczone Królestwo wniosło o dopuszczenie go do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego żądania skarżącego w sprawie T-211/04.

33 W pismach złożonych w sekretariacie Sądu w dniu 7 października 2004 r. Królestwo Hiszpanii wniosło o dopuszczenie go do udziału w postępowaniu w sprawach T-211/04 i T-215/04 w charakterze interwenta po stronie Komisji.

34 W pismach złożonych w sekretariacie Sądu w dniu 1 grudnia 2004 r. strona skarżąca w sprawie T-211/04 złożyła wniosek na podstawie art. 116 § 2 regulaminu Sądu, o potraktowanie załącznika A 2 do skargi jako dokumentu poufnego w stosunku do interwenientów. Wniosek ten wycofała pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 26 kwietnia 2005 r.

35 Postanowieniami prezesa trzeciej izby Sądu z dnia 14 grudnia 2004 r. oraz z dnia 15 lutego 2005 r. wnioski o dopuszczenie interwencji w sprawach T-211/04 i T-215/04 zostały uwzględnione.

36 W piśmie złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 8 marca 2005 r. Zjednoczone Królestwo wniosło o połączenie spraw T-211/04 i T-215/04 do łącznego rozpoznania w procedurze ustnej i do wydania wyroku, na podstawie art. 50 regulaminu. Zainteresowane strony przedstawiły uwagi w sprawie tego wniosku w przepisanym terminie.

37 W pismach złożonych w sekretariacie Sądu odpowiednio w dniu 16 marca 2005 r. oraz w dniu 15 kwietnia 2005 r. skarżący w sprawach T-211/04 i T-215/04 złożyli wniosek o rozpoznanie tych spraw w pierwszej kolejności, na podstawie art. 55 § 2 regulaminu.

38 Królestwo Hiszpanii złożyło uwagi interwenienta w dniu 29 kwietnia 2005 r. w sprawie T-215/04 oraz w dniu 20 czerwca 2005 r. w sprawie T-211/04. Strony w tych sprawach przedstawiły swoje uwagi w wymaganym terminie. Zjednoczone Królestwo nie złożyło uwag interwenienta w sprawie T-211/04.

39 Postanowieniami z dnia 12 maja 2005 r. oraz z dnia 13 grudnia 2006 r. Sąd, na podstawie art. 55 § 2 regulaminu, zdecydował uwzględnić wniosek o rozpoznanie spraw T-211/04 i T-215/04 w pierwszej kolejności.

40 W dniu 6 czerwca 2005 r. Sąd zadecydował o przydzieleniu spraw T-211/04 i T-215/04 trzeciej izbie w składzie powiększonym.

41 Postanowieniem z dnia 18 grudnia 2006 r. sprawy T-211/04 oraz T-215/04 zostały połączone do łącznego rozpoznania w procedurze ustnej.

42 Na podstawie sprawozdania sędziego sprawozdawcy Sąd (trzecia izba w składzie powiększonym) zdecydował o otwarciu procedury ustnej oraz, w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 64 regulaminu, wezwał strony postępowania w sprawach połączonych T-211/04 i T-215/04 do przedłożenia uwag na piśmie na temat konsekwencji, jakie należałoby wyciągnąć z wyroku Trybunału z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115 (zwanego dalej „wyrokiem w sprawie systemu podatkowego Azorów") w odniesieniu do niniejszych spraw. Strony spełniły to żądanie w wyznaczonym terminie.

43 Na rozprawie, która odbyła się w dniu 14 marca 2007 r., wysłuchane zostały wystąpienia stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.

44 Sąd uznał, że należy połączyć obie sprawy do łącznego wydania wyroku, przy czym strony wyraziły zgodę w tej kwestii na rozprawie.

45 Skarżący w sprawie T-211/04 wnosi do Sądu o:

— stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

— obciążenie Komisji i Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

46 Skarżący w sprawie T-215/04 wnosi do Sądu o:

— stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

— obciążenie Komisji kosztami postępowania.

47 W sprawach T-211/04 i T-215/04 Komisja wnosi do Sądu o:

— oddalenie skargi;

— obciążenie skarżących kosztami postępowania.

48 W sprawach T-211/04 i T-215/04 Królestwo Hiszpanii wnosi do Sądu o:

— oddalenie skargi;

— obciążenie skarżących kosztami postępowania.

Co do prawa

49 Skarżący powołują in meriti trzy zarzuty. Pierwszy jest oparty na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności regionalnej, drugi opiera się na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności przedmiotowej, a trzeci — na naruszeniu istotnych wymogów proceduralnych w toku badania trzeciego aspektu reformy podatkowej uznanego za selektywny pod względem przedmiotowym, mianowicie chodzi o podatek

od wynagrodzenia i BPOT z racji ich natury. Ostatni zarzut dzieli się na dwie części, przy czym pierwsza dotyczy naruszenia prawa do bycia wysłuchanym, druga zaś obowiązku uzasadnienia.

I — *W przedmiocie zarzutu pierwszego opartego na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności regionalnej*

A — *Argumenty stron*

50 Skarżący utrzymują, że w rozpoznawanej sprawie Komisja błędnie zastosowała kryterium selektywności regionalnej, uznając terytorium Zjednoczonego Królestwa i jego reżim podatkowy dla przedsiębiorstw za właściwe ramy odniesienia do oceny reformy podatkowej Gibraltaru. Na poparcie swojej tezy powołują in meriti cztery argumenty.

51 Po pierwsze, skarżący argumentują, że w tym przypadku nie można zastosować kryterium selektywności regionalnej w taki sposób, jak zrobiła to Komisja, ponieważ Gibraltar nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa ani na mocy prawa krajowego, ani prawa międzynarodowego, ani prawa wspólnotowego. Orzecznictwo, komunikat dotyczący pomocy państwa w dziedzinie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej oraz rozumowanie, na którym oparła się Komisja w zaskarżonej decyzji, dotyczyły przepisów podatkowych mających zastosowanie do jednostki terytorialnej będącej częścią państwa członkowskiego. Tymczasem Gibraltaru nie można uznać za tego rodzaju jednostkę.

52 Po drugie, skarżący utrzymują, że nawet gdyby Gibraltar powinien być uważany za część Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania przepisów prawa wspólnotowego w zakresie pomocy państwa, Zjednoczone Królestwo nie mogłoby stanowić właściwych ram odniesienia ze względu na brak systemu podatkowego wspólnego dla

obydwu jednostek. Reforma podatkowa Gibraltaru nie stanowi „odstępstwa", „wyjątku" czy „ograniczenia" reżimu podatkowego dla przedsiębiorstw Zjednoczonego Królestwa; ten ostatni nie stanowiłby „normalnego" systemu podatkowego, który obowiązywałby w Gibraltarze, gdyby sporna reforma podatkowa nie miała miejsca. W związku z powyższym kryterium selektywności regionalnej nie powinno być stosowane.

53 W tym zakresie skarżący utrzymują, że, po pierwsze, władze publiczne Zjednoczonego Królestwa nie odgrywają żadnej roli w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska Gibraltaru. Na płaszczyźnie politycznej Gibraltar posiada własne władze publiczne obejmujące organy władzy wykonawczej, ustawodawczej i sądowniczej, które są odrębne od organów władzy Zjednoczonego Królestwa. Na płaszczyźnie gospodarczej Gibraltar nie otrzymuje żadnych subwencji ani żadnej innej pomocy finansowej od Zjednoczonego Królestwa. Jego dochody pochodzą w całości z podatków, które sam ustala. To on określa politykę gospodarczą, jaką uznaje za najbardziej odpowiednią dla swojego obszaru, nie biorąc pod uwagę polityki gospodarczej Zjednoczonego Królestwa. Bije własne monety i drukuje własne banknoty, ustala wielkość swojej masy pieniężnej i sam decyduje w sprawie zaciąganych pożyczek oraz wydatków. Zaskarżona decyzja zawiera błędy faktyczne dotyczące znaczenia dla Gibraltaru sprawowania władzy centralnej przez Zjednoczone Królestwo.

54 Po drugie, skarżący utrzymują, że Gibraltar oraz Zjednoczone Królestwo stanowią dwa całkowicie rozdzielne i odrębne obszary podatkowe. Rząd Gibraltaru i House of Assembly stworzyli reżim podatkowy obowiązujący na tym obszarze, biorąc pod uwagę wyłącznie szczególne warunki charakteryzujące gospodarkę Gibraltaru, nie ulegając żadnym wpływom lub ograniczeniom wynikającym z przepisów prawa podatkowego lub polityki podatkowej Zjednoczonego Królestwa. Przepisy prawa podatkowego Zjednoczonego Królestwa nigdy nie obowiązywały w Gibraltarze i nie obowiązywałyby nawet w braku gibraltarskich przepisów prawa podatkowego. Wobec tego nie istnieją żadne normy, z którymi można by porównać podatki stosowane w Gibraltarze lub od których mogłyby się one różnić. Zaskarżona decyzja zawiera błędy faktyczne w opisie Gibraltaru, przedstawiając go jako miejsce, gdzie kompetencje podatkowe są zdecentralizowane, ale nadal istnieje centralny system odniesienia (motyw 121 zaskarżonej decyzji); w opisie reformy podatkowej, przedstawiając ją jako obniżenie wysokości podatku pobieranego na poziomie krajowym (motyw 109 zaskarżonej decyzji) oraz w twierdzeniu Komisji, że „system [podatkowy] obecnie stosowany

w Gibraltarze w znacznym stopniu oparty jest na modelu [Zjednoczonego Królestwa], z wyjątkiem korzyści przyznawanych gospodarce zamorskiej" (motyw 112 zaskarżonej decyzji).

55 Według rządu Gibraltaru kryterium selektywności zakłada, że sporny środek podatkowy może być porównany z normalną stawką opodatkowania, która, w razie braku tego środka, obowiązuje dla danego rodzaju działalności w określonym regionie. To zaś musi oznaczać, że elementem użytym do porównania powinien być podatek lub inny środek obowiązujący w tej samej jurysdykcji podatkowej. Jednakże w rozpoznawanej sprawie Gibraltar i Zjednoczone Królestwo stanowią dwie odrębne jurysdykcje podatkowe; nawet w braku odrębnego reżimu opodatkowania przedsiębiorstw w Gibraltarze nie obowiązywałby tam reżim podatkowy Zjednoczonego Królestwa. Ten brak możliwości zastosowania go nie wynika z wyboru dokonanego przez Zjednoczone Królestwo, polegającego na przekazaniu lub zrzeczeniu się swoich kompetencji podatkowych na rzecz Gibraltaru, jak twierdzi Komisja w motywie 114 zaskarżonej decyzji. Zjednoczone Królestwo nie może bowiem podjąć decyzji o stosowaniu własnego ustawodawstwa podatkowego na terytorium jego kolonii i nigdy nie wykonywało władczych uprawnień w dziedzinie podatków w Gibraltarze.

56 Skarżący utrzymują po trzecie, że wbrew założeniu przyjętemu przez Komisję w zaskarżonej decyzji autonomia polityczna i podatkowa posiadana przez jednostkę niższego rzędu niż państwo stanowi istotne kryterium przy ocenie selektywnego charakteru środka podatkowego przyjętego przez tę jednostkę, ponieważ ta autonomia polityczna i podatkowa umożliwia uznanie danej jednostki niższego rzędu niż państwo za odpowiednie ramy odniesienia.

57 Po trzecie, w uwagach na piśmie na temat konsekwencji, jakie należałoby wyciągnąć z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, skarżący — podtrzymując nadal stanowisko w kwestii braku możliwości zastosowania w rozpoznawanej sprawie kryterium selektywności regionalnej, ponieważ Gibraltar nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa oraz z uwagi na brak reżimu podatkowego wspólnego dla obydwu jednostek — twierdzą posiłkowo, że ramy odniesienia w rozpoznawanej sprawie stanowi terytorium Gibraltaru zgodnie z metodą ustalania takich ram przedstawioną w pkt 67 i 68 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej.

58 Po czwarte, skarżący utrzymują, że nawet jeśli reforma podatkowa okaże się regionalnie selektywna, będzie ona jednak uzasadniona ze względu na swój charakter lub ogólną strukturę.

59 Komisja utrzymuje, że w rozpoznawanej sprawie nie jest istotna kwestia, czy Gibraltar jest częścią Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania prawa krajowego lub międzynarodowego, lecz czy jest częścią Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania prawa wspólnotowego, które ustanawia swój własny porządek prawny. Zdaniem Komisji tak właśnie jest.

60 Twierdzi ona również, że odrębność gospodarcza Gibraltaru i Zjednoczonego Królestwa nie ma wpływu na rozpoznawaną sprawę. Tego rodzaju kwestie nigdy nie były brane pod uwagę w decyzjach w dziedzinie pomocy państwa, ponieważ nawet wówczas, gdy istnieje rzeczywista odrębność gospodarcza między władzą centralną i autonomicznym regionem, przepisy dotyczące pomocy państwa na cele regionalne mają zastosowanie wyłącznie w przypadku występowania korzyści przyznanych niektórym przedsiębiorstwom ze względu na lokalizację ich siedziby lub wykonywanie działalności w części państwa członkowskiego.

61 Komisja w każdym razie kwestionuje istnienie autonomii gospodarczej i podatkowej Gibraltaru w stosunku do Zjednoczonego Królestwa, na którą powołują się skarżący, i podaje przykłady wsparcia finansowego ze strony Zjednoczonego Królestwa dla Gibraltaru.

62 Komisja utrzymuje także, iż — wbrew twierdzeniu skarżących — władze centralne Zjednoczonego Królestwa odgrywają podstawową rolę w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego Gibraltaru ze względu między innymi na fakt, iż Zjednoczone Królestwo odpowiada za stosowanie prawa wspólnotowego w Gibraltarze oraz na fakt, że jego stabilność walutowa zależy całkowicie od Zjednoczonego Królestwa (walutą obowiązującą w Gibraltarze jest funt szterling, tyle że pod inną nazwą). Podobnie Komisja twierdzi, iż pojęcie „określone sprawy wewnętrzne", które —

zdaniem skarżących — obejmuje sprawy podatkowe, ma niewielkie znaczenie w kontekście prawa wspólnotowego przede wszystkim z dwóch powodów: po pierwsze, Konstytucja z 1969 r. przewiduje, że władze centralne (w osobie gubernatora) mogą podejmować działania w szczególności w celu zapewnienia wykonania w Gibraltarze zobowiązań międzynarodowych, a po drugie, w odróżnieniu od Zjednoczonego Królestwa, Gibraltar nie uczestniczy w wydawaniu aktów wspólnotowych dotyczących jego określonych spraw wewnętrznych, a które mają być wprowadzone w życie na jego obszarze.

63 Jeśli chodzi o argumenty skarżących dotyczące braku reżimu podatkowego wspólnego dla Gibraltaru i Zjednoczonego Królestwa, Komisja uważa co do meritum, że od momentu wykazania, iż Gibraltar jest częścią Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania przepisów prawa wspólnotowego w zakresie pomocy państwa, właściwymi ramami odniesienia mogą być tylko ramy utworzone przez reżim podatkowy Zjednoczonego Królestwa.

64 Komisja podkreśla, iż w art. 87 WE jest mowa o pomocy „przyznawan[ej] przez państwo", która wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Utrzymuje ona, że determinującą kwestią nie jest to, czy Zjednoczone Królestwo i Gibraltar wchodzą w skład tej samej jurysdykcji podatkowej, lecz czy reżim podatkowy obowiązujący w Gibraltarze może stanowić pomoc przyznaną przez państwo członkowskie. Komisja uważa, iż odpowiedź na to pytanie powinna być twierdząca, ponieważ przepisy prawa wspólnotowego w zakresie pomocy państwa stosują się do Gibraltaru w całości, co przyznaje sam rząd Gibraltaru. Państwem członkowskim, które zamierza przyznać pomoc na obszarze Gibraltaru, może być tylko Zjednoczone Królestwo, a kwestia, czy system pomocy jest selektywny pod względem regionalnym, może być oceniana wyłącznie w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa jako państwa członkowskiego odpowiadającego za przestrzeganie prawa wspólnotowego w Gibraltarze.

65 Komisja utrzymuje także, że brak wspólnego (lub normalnego) systemu podatkowego, który obowiązywałby w Gibraltarze w przypadku, gdyby nie obowiązywał gibraltarski reżim podatkowy, nie wyłącza stosowania kryterium selektywności regionalnej. Ten brak wspólnego systemu podatkowego jest wynikiem wyboru dokonanego przez Zjednoczone Królestwo. Zdecydowało się ono stworzyć szczególnego rodzaju powiązanie konstytucyjne z Gibraltarem, a także postanowiło, że Gibraltar, na mocy

swojego aktu przystąpienia do Wspólnoty, będzie podlegał przepisom w zakresie pomocy państwa. Zjednoczone Królestwo zachowało także w Gibraltarze uprawnienia władcze wystarczające do tego, by zagwarantować, iż Gibraltar wprowadzi reżim podatkowy dla przedsiębiorstw zgodny z traktatem. Wynika stąd, iż nie może być innych ram odniesienia niż te, które zapewnia Zjednoczone Królestwo.

66 Komisja podważa ponadto znaczenie zakresu autonomii podatkowej jednostki niższego rzędu niż państwo dla potrzeb stosowania pojęcia pomocy państwa. Uważa ona, że ten argument jest również oparty na akceptacji założenia, iż Gibraltar jest częścią Zjednoczonego Królestwa. Wziąwszy pod uwagę to założenie, twierdzenie, jakoby stosowanie przepisów dotyczących pomocy państwa było uzależnione od zakresu autonomii, jaką dysponuje dany region, jest zdecydowanie pozbawione podstaw (wyjąwszy przypadek równoległego przekazania kompetencji podatkowych wspomniany w motywie 115 zaskarżonej decyzji).

67 W swoich uwagach na piśmie na temat konsekwencji, jakie należałoby wyciągnąć z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, Komisja wyraża pogląd, że Trybunał, z jednej strony, przyjął jej tezę, iż kryterium umożliwiającym ustalenie ram odniesienia dla potrzeb oceny selektywności regionalnej jest jednostka odgrywająca podstawową rolę w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym działają przedsiębiorstwa, lecz z drugiej strony odrzucił jej tezę, iż jednostką tą może być wyłącznie państwo członkowskie.

68 Zdaniem Komisji kwestia, czy w rozpoznawanej sprawie Gibraltar może, czy nie może stanowić ram odniesienia, zależy od przesłanek wymienionych w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, a nie od statusu konstytucyjnego Gibraltaru według prawa krajowego.

69 Komisja utrzymuje, że wymóg — o którym mowa w pkt 66 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów wymienionego w pkt 42 powyżej — by region odgrywał „podstawową rolę przy określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na terytorium objętym jego kompetencjami", oznacza czwartą przesłankę wstępną, odrębną od trzech przesłanek wymienionych w pkt 67 ww. wyroku, do celów ustalenia właściwych ram odniesienia.

70 Ta czwarta przesłanka zakłada zdaniem Komisji, że dany region posiada — w odniesieniu do środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na jego obszarze — zakres autonomii porównywalny z wpływem wywieranym przez rząd centralny państwa członkowskiego, którego konstytucja nie przewiduje autonomii regionalnej. Komisja wyjaśnia, że zgodnie z logiką, z której wynika ten wymóg, w świetle postanowień traktatu dotyczących pomocy państwa w celu ustalenia, czy niektóre przedsiębiorstwa odnoszą korzyści, należy porównać ich sytuację z sytuacją innych przedsiębiorstw działających w tym samym środowisku politycznym i gospodarczym.

71 Komisja uważa, że rząd Gibraltaru nie odgrywa podstawowej roli w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na terytorium Gibraltaru oraz że, w konsekwencji, terytorium Gibraltaru nie może stanowić właściwych ram odniesienia. Skoro ten wymóg wstępny nie jest spełniony, zbyteczne jest rozważanie trzech kryteriów wyliczonych w pkt 67 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej.

72 Posiłkowo Komisja bada trzy wyżej wymienione kryteria i twierdzi, że Gibraltar nie spełnia dwóch spośród nich, a mianowicie kryterium dotyczącego kompetencji rządu Zjednoczonego Królestwa do bezpośredniego ingerowania w dziedzinie przepisów podatkowych wydawanych przez władze Gibraltaru oraz kryterium dotyczącego

istnienia subwencji wyrównujących Gibraltarowi konsekwencje finansowe wynikające z jego reżimu podatkowego. W związku z powyższym obszar Gibraltaru nie stanowi właściwych ram odniesienia.

73 Królestwo Hiszpanii podkreśla, że jego interwencja po stronie Komisji nie może być interpretowana, explicite ani implicite, jako wyrażenie poparcia dla motywów zaskarżonej decyzji odnoszących się do selektywności regionalnej. Uważa ono, iż przypadek Gibraltaru należy odróżnić od przypadku systemów podatkowych obszarów autonomicznych Kraju Basków oraz Nawarry ze względu na istnienie na tych obszarach harmonizacji podatkowej w pewnym zakresie.

74 Równocześnie Królestwo Hiszpanii uważa, że niemożliwe jest stosowanie w Gibraltarze reżimu podatkowego całkowicie różnego od reżimu obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie bez żadnych ograniczeń lub zasad koordynacji, ponieważ oznaczałoby to, że w sprawach pomocy państwa obszar Gibraltaru jest traktowany jako odrębne państwo członkowskie, co Królestwo Hiszpanii uważa za istotne naruszenie międzynarodowego statusu tego obszaru.

75 W swoich uwagach na piśmie na temat konsekwencji, jakie należałoby wyciągnąć z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że do trzech przesłanek sformułowanych już przez Trybunał w ww. wyroku należy dodać czwartą w celu ustalenia, czy dana jednostka niższego rzędu niż państwo stanowi właściwe ramy odniesienia dla potrzeb oceny przepisów podatkowych wydanych przez tę jednostkę. W świetle tej czwartej przesłanki sporny przepis podatkowy nie jest selektywny, jeżeli jest ograniczony przez szereg kryteriów harmonizacji analogicznych do tych, które obowiązują, na mocy prawa wspólnotowego, w odniesieniu do przepisów podatkowych wydanych przez państwo członkowskie, w którego skład wchodzi dana jednostka, tzn. kryteriów mających na celu ochronę swobodnego przepływu osób, kapitału, towarów i usług oraz zapobieżenie zakłóceniom rynku wewnętrznego.

B — *Ocena Sądu*

76 Należy przypomnieć, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące pomocy przyznawanej przez państwa członkowskie stosują się do Gibraltaru (ww. w pkt 15 wyrok w sprawie Government of Gibraltar przeciwko Komisji, pkt 12). Zatem punkt wyjścia dla analizy Sądu stanowi art. 87 ust. 1 WE.

77 Artykuł ten zakazuje pomocy państwa, która „sprzyja […] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", tzn. pomocy selektywnej (wyrok Trybunału z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10901, pkt 94).

78 Jeśli chodzi o ocenę warunku selektywności, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, którzy w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyroki Trybunału: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 41; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 68; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 40).

79 Tego rodzaju analiza konieczna jest również w przypadku środka przyjętego nie przez ustawodawcę krajowego, lecz przez władze regionalne lub lokalne, ponieważ środek przyjęty przez jednostkę samorządu terytorialnego, a nie przez władzę centralną może stanowić pomoc państwa, jeśli spełnia warunki określone w art. 87 ust. 1 WE (wyrok z dnia 14 października 1987 r. w sprawie 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. 4013, pkt 17).

80 Z powyższego wynika, że dla celów dokonania oceny selektywności określonego środka należy zbadać, czy w ramach danego systemu prawego środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw, w porównaniu z innymi, znajdującymi się w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej. Określenie ram odniesienia nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym". Stawka normalnego opodatkowania to stawka obowiązująca na obszarze geograficznym stanowiącym ramy odniesienia (ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów, pkt 56).

81 W rozpoznawanej sprawie należy zbadać, czy obszar Zjednoczonego Królestwa stanowi właściwe ramy odniesienia dla celów dokonania oceny selektywności regionalnej reformy podatkowej. Odpowiedź przecząca na to pytanie musiałaby oznaczać, że to obszar Gibraltaru stanowi właściwe ramy odniesienia dla oceny reformy podatkowej, i powodowałaby nieważność wszelkich ustaleń co do selektywności regionalnej tej reformy.

82 Jak wynika w szczególności z motywów 104 i 125 zaskarżonej decyzji, w celu ustalenia, że terytorium Zjednoczonego Królestwa stanowiło właściwe ramy odniesienia dla oceny, czy reforma podatkowa była selektywna pod względem regionalnym, Komisja oparła się na dwóch elementach: po pierwsze, co do meritum uznała, że nie mogło być innych ram odniesienia niż terytorium danego państwa członkowskiego ze względu na ogólną strukturę traktatu, a w szczególności na postanowienia dotyczące pomocy państwa, oraz że zakres autonomii jednostki niższego rzędu niż państwo w stosunku do rządu centralnego nie był istotny dla ustalenia wyżej określonych ram; po drugie, Komisja oparła swój wniosek na roli odgrywanej przez władze Zjednoczonego Królestwa w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w jakim działają przedsiębiorstwa w Gibraltarze.

1. W przedmiocie znaczenia zakresu autonomii jednostki niższego rzędu niż państwo w stosunku do rządu centralnego danego państwa członkowskiego dla potrzeb ustalenia właściwych ram odniesienia

83 Jeśli chodzi o pierwszy element, na którym Komisja oparła swój wniosek dotyczący wskazania terytorium Zjednoczonego Królestwa jako właściwych ram odniesienia w rozpoznawanej sprawie (zob. pkt 82 powyżej), należy stwierdzić, że — jak to przyznała Komisja w uwagach na piśmie na temat konsekwencji, jakie należałoby wyciągnąć z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów — Trybunał nie uwzględnił jej analizy, stwierdzając w pkt 57 i 58 ww. wyroku, co następuje:

„57 [R]amy odniesienia niekoniecznie muszą być określone w granicach terytorium danego państwa członkowskiego, a środek przyznający korzyść tylko na jednej części terytorium kraju nie jest z tego tylko powodu selektywny w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

58 Nie można wykluczyć, że organ regionalny lub lokalny posiada status prawny i faktyczny dający mu wystarczającą autonomię w stosunku do rządu centralnego państwa członkowskiego, by dzięki przyjmowanym środkom ta jednostka, a nie rząd centralny, odgrywała podstawową rolę w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym działają przedsiębiorstwa. W tego rodzaju przypadku to właśnie terytorium, na którym sprawuje swoje kompetencje organ regionalny lub lokalny wprowadzający dany środek, a nie całość terytorium krajowego, stanowi właściwe tło dla badania, czy przyjęty przez ten podmiot środek sprzyja niektórym przedsiębiorstwom, w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, znajdującymi się w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej, ze względu na cel tego środka lub danego systemu prawnego”.

84 W związku z powyższym wystarczy zbadać zasadność drugiego elementu, który posłużył Komisji za podstawę wniosku dotyczącego wskazania Zjednoczonego

Królestwa jako ram odniesienia, a mianowicie chodzi o rolę odgrywaną przez władze Zjednoczonego Królestwa w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym działają przedsiębiorstwa w Gibraltarze (zob. pkt 82 powyżej).

2. W przedmiocie roli Zjednoczonego Królestwa w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska w Gibraltarze jako kryterium ustalenia ram odniesienia w rozpoznawanej sprawie

a) Wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów

85 W ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów (pkt 65), Trybunał, mówiąc o sytuacji, w której władze regionalne lub lokalne uchwalają, w ramach wykonywania kompetencji w wystarczającym stopniu autonomicznych względem władz centralnych, stawkę opodatkowania, która jest niższa niż stawka krajowa i która znajduje zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw działających na terytorium objętym ich kompetencjami, stwierdził między innymi, co następuje:

„66 W tej […] sytuacji ramy prawne właściwe dla dokonania oceny selektywności środka o charakterze podatkowym mogłyby ograniczać się do danego obszaru geograficznego, w przypadku gdy organ regionalny lub lokalny odgrywa, w szczególności z powodu swego statusu i kompetencji, podstawową rolę przy określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na terytorium objętym jego kompetencjami.

67 Zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 54 opinii, aby decyzja podjęta w podobnych okolicznościach mogła być uznana za podjętą w ramach wykonywania kompetencji w wystarczającym stopniu autonomicznych, konieczne jest przede wszystkim, aby została ona podjęta przez władze regionalne lub lokalne posiadające na gruncie konstytucyjnym status polityczny lub administracyjny odrębny od statusu rządu centralnego. Następnie decyzja ta powinna być podjęta bez możliwości ingerencji rządu centralnego w jej treść. Wreszcie konsekwencje finansowe obniżenia stawki opodatkowania mającej zastosowanie do przedsiębiorstw działających w danym regionie nie mogą być wyrównywane przy udziale lub za pomocą subwencji innych regionów lub rządu centralnego.

68 Z powyższego wynika, że autonomia polityczna i podatkowa w stosunku do rządu centralnego, która byłaby wystarczająca dla zastosowania wspólnotowych zasad dotyczących pomocy państwa, zakłada, jak to podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, że organ regionalny lub lokalny posiada nie tylko kompetencje do przyjęcia, w odniesieniu do terytorium objętym tymi kompetencjami, środków polegających na obniżeniu stawki opodatkowania, niezależnie od jakichkolwiek względów związanych z postawą władz centralnych, lecz również ponosi polityczne i finansowe konsekwencje tego rodzaju środka".

86 W rozpoznawanej sprawie należy w związku z powyższym zbadać, czy reforma podatkowa spełnia wszystkie trzy przesłanki sformułowane w pkt 67 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej. I tak należy po pierwsze zbadać, czy projekt reformy podatkowej został opracowany przez organ regionalny lub lokalny posiadający, z konstytucyjnego punktu widzenia, status polityczny i administracyjny odrębny od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa, po drugie zaś, czy reforma podatkowa została przygotowana bez możliwości bezpośredniej ingerencji w jej treść ze strony rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa oraz, po trzecie, czy konsekwencje finansowe dla Gibraltaru z tytułu wprowadzenia reformy podatkowej nie są wyrównywane przez pomoc lub subwencje pochodzące z innych regionów lub od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa.

87 Teza Komisji, jakoby pkt 66 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej, zawierał czwartą przesłankę, wstępną i odrębną od trzech przesłanek sformułowanych w pkt 67, a mianowicie wymóg, by jednostka niższego rzędu niż państwo odgrywała podstawową rolę w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na terytorium objętym jej kompetencjami, nie może być uwzględniona. Powyższa teza nie znajduje bowiem żadnego poparcia ani w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, ani w opinii rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda przedstawionej w tej sprawie (Zb.Orz. s. I-7119, pkt 54, 55).

88 Podobnie Sąd nie może uwzględnić tezy wysuniętej przez Królestwo Hiszpanii co do istnienia czwartej przesłanki obok trzech przesłanek sformułowanych przez Trybunał w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, związanej z ograniczeniem spornego przepisu podatkowego przez kryteria harmonizacji wymagane przez prawo wspólnotowe w odniesieniu do przepisów podatkowych wydanych przez państwo członkowskie, w którego skład wchodzi dana jednostka. Niezależnie od niejasnego charakteru tej tezy, jeśli chodzi o wyodrębnienie oraz treść wspomnianych kryteriów harmonizacji, nie znajduje ona żadnego poparcia w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wobec czego ona również musi zostać odrzucona.

b) W przedmiocie zastosowania przesłanek pierwszej i drugiej sformułowanych w wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów

89 Co się tyczy pierwszej przesłanki z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wystarczy stwierdzić, iż — jak to przyznały strony — właściwe organy Gibraltaru, które przygotowały reformę podatkową, posiadają, z konstytucyjnego punktu widzenia, status polityczny i administracyjny odrębny od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa oraz że, w związku z tym, ta pierwsza przesłanka jest spełniona.

90 Jeśli chodzi o drugą przesłankę z wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, należy w rozpoznawanej sprawie zbadać, czy reforma podatkowa została przygotowana w taki sposób, że rząd centralny Zjednoczonego Królestwa nie mógł ingerować bezpośrednio w jej treść.

91 Komisja utrzymuje, że w rozpoznawanej sprawie przesłanka ta nie jest spełniona, ponieważ zgodnie z art. 33 i 34 Konstytucji z 1969 r. Zjednoczone Królestwo ma prawo ingerować bezpośrednio, poprzez gubernatora, w sprawy związane w szczególności ze „stabilnością finansową i gospodarczą", do których należy zaliczyć sprawy podatkowe.

92 Co do twierdzenia skarżących, jakoby szczątkowe kompetencje Zjednoczonego Królestwa do stanowienia prawa w Gibraltarze nigdy nie były wykonywane w dziedzinie podatków, Komisja odpiera je, argumentując, że druga przesłanka z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów wymaga odpowiedzi na pytanie, czy centralne organy władzy państwa członkowskiego mają możliwość ingerowania, a nie, czy robią to w praktyce.

93 Należy po pierwsze zauważyć, że — jak wynika z akt rozpoznawanej sprawy oraz z ww. w pkt 15 wyroku w sprawie Government of Gibraltar przeciwko Komisji (pkt 53) — opodatkowanie przedsiębiorstw zalicza się do kategorii określonych spraw wewnętrznych. Nie ulega wątpliwości, iż kompetencje wykonawcze w zakresie tych spraw znajdują się w gestii rady ministrów Gibraltaru. Radzie ministrów przysługują kompetencje w zakresie przygotowywania projektów przepisów podatkowych obowiązujących na terytorium Gibraltaru i przedstawiania ich władzy ustawodawczej Gibraltaru w celu uchwalenia.

94 Po drugie, należy zaznaczyć, że — zgodnie z art. 32 Konstytucji z 1969 r. i pod pewnymi zastrzeżeniami — organ ustawodawczy Gibraltaru ma kompetencje do uchwalania ustaw „w sprawach pokoju, porządku publicznego oraz prawidłowego administrowania Gibraltarem". Nie ulega wątpliwości, że kompetencja ta obejmuje uchwalanie przepisów podatkowych. Zgodnie z art. 33 ust. 1 Konstytucji z 1969 r. wykonywanie władzy ustawodawczej oznacza zasadniczo głosowanie nad projektami ustaw w House of Assembly, które są zatwierdzane przez królową lub gubernatora w imieniu królowej.

Nie ulega wątpliwości, że członkowie House of Assembly są demokratycznie wybierani przez naród Gibraltaru i tylko jego reprezentują. Artykuł 33 ust. 2 Konstytucji z 1969 r. przewiduje także możliwość odmowy przez gubernatora zatwierdzenia tych projektów ustaw lub możliwość zastrzeżenia zgody na niektóre projekty ustaw do uznania królowej. Ponadto art. 34 ust. 2 Konstytucji z 1969 r. przewiduje, że w zakresie określonych spraw wewnętrznych oraz w celu utrzymania stabilności finansowej i gospodarczej Gibraltaru gubernator może, pod pewnymi warunkami, wnosić projekty ustaw do House of Assembly oraz, pod pewnymi warunkami, przyjmować takie projekty, wyrażając na nie zgodę.

95 Po trzecie, z akt sprawy wynika, że Zjednoczone Królestwo zachowuje, niejako w ostatniej instancji, szczątkowe kompetencje do stanowienia prawa w Gibraltarze, lecz że kompetencje te były wykonywane tylko wyjątkowo i nigdy w sprawach podatkowych. Żadne przepisy prawa podatkowego Zjednoczonego Królestwa nie mają zastosowania i nigdy nie miały zastosowania w Gibraltarze.

96 Wreszcie Komisja nie przeczy, iż w rozpoznawanej sprawie reforma podatkowa Gibraltaru została przygotowana przez władze Gibraltaru bez ingerencji władz Zjednoczonego Królestwa.

97 Należy stwierdzić, że uprawnienia nadane gubernatorowi na mocy art. 33 i 34 Konstytucji z 1969 r., z których zresztą nigdy nie korzystał w dziedzinie podatków, nie wskazują na możliwość „bezpośredniej" ingerencji „rządu centralnego" Zjednoczonego Królestwa w treść reformy podatkowej, w rozumieniu drugiej przesłanki z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów. Mimo iż gubernator jest mianowany przez królową — działającą jako królowa Gibraltaru — oraz że jest on jej przedstawicielem w Gibraltarze (art. 18 Konstytucji z 1969 r.), z akt sprawy nie wynika wcale, że gubernatora Gibraltaru można traktować na równi z rządem centralnym Zjednoczonego Królestwa oraz że jego zdolność ingerowania w gibraltarski

proces legislacyjny można uznać za „bezpośredni[ą] ingerencj[ę]" „rządu centralnego" Zjednoczonego Królestwa w rozumieniu pkt 67 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej.

98 Ponadto należy stwierdzić, że szczątkowe kompetencje, jakie zachowuje Zjednoczone Królestwo do stanowienia prawa w Gibraltarze, oraz różnego rodzaju uprawnienia do uczestniczenia w procesie legislacyjnym przyznane gubernatorowi na mocy Konstytucji z 1969 r. powinny być interpretowane w świetle statusu Gibraltaru jako kolonii lub „obszaru nierządzącego się samodzielnie", w świetle rozdziału XI, art. 73 Karty Narodów Zjednoczonych, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest Zjednoczone Królestwo jako „władza administrująca" w rozumieniu tego postanowienia. Obowiązki Zjednoczonego Królestwa jako władzy administrującej Gibraltaru są przedstawione w ww. art. 73, który w części istotnej dla sprawy stanowi:

„Członkowie Narodów Zjednoczonych, którzy ponoszą odpowiedzialność za zarząd obszarami, których ludność nie dojrzała jeszcze do pełnego stopnia samorządu, uznają zasadę, że interesy mieszkańców tych obszarów górują nad innymi, i przyjmują jako święty obowiązek popierać ze wszystkich sił dobrobyt mieszkańców tych obszarów, w ramach systemu międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa, stworzonego przez niniejszą Kartę; w tym celu obowiązują się:

a) zapewnić, szanując należycie kulturę tych odnośnych ludów, ich postęp w dziedzinie politycznej, gospodarczej, społecznej i oświatowej, ich sprawiedliwe traktowanie oraz ich ochronę przed nadużyciami;

b) rozwijać samorząd, mieć należycie na względzie aspiracje polityczne tych ludów oraz pomagać im w stopniowym rozwoju ich wolnych instytucji politycznych, biorąc w rachubę szczególne warunki każdego obszaru i jego ludności tudzież różny stopień ich rozwoju;

[…]”.

99 W świetle powyższego szczątkowe kompetencje, jakie zachowuje Zjednoczone Królestwo do stanowienia prawa w Gibraltarze, oraz różnego rodzaju uprawnienia przyznane gubernatorowi powinny być interpretowane jako środki umożliwiające Zjednoczonemu Królestwu wypełnianie jego obowiązków wobec mieszkańców Gibraltaru oraz obowiązków wynikających z prawa międzynarodowego, a nie jako zapewniające zdolność bezpośredniego ingerowania w treść przepisów podatkowych wydawanych przez władze Gibraltaru, tym bardziej że te szczątkowe kompetencje nigdy nie były wykonywane w dziedzinie podatków.

100 Należy w związku z tym stwierdzić, że druga przesłanka z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów jest w rozpoznawanej sprawie spełniona.

c) W przedmiocie stosowania trzeciej przesłanki z wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów

101 Jeśli chodzi o trzecią przesłankę z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, należy zbadać w rozpoznawanej sprawie, czy ewentualne konsekwencje finansowe dla Gibraltaru z tytułu wprowadzenia reformy podatkowej nie są wyrównywane przez pomoc lub subwencje pochodzące z innych regionów lub od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa.

102 Komisja utrzymuje, że przesłanka ta oznacza, iż żadna pomoc nie może być nawet potencjalnie dostępna dla jednostki niższego rzędu niż państwo w celu wyrównania skutków decyzji podjętych przez tę jednostkę w dziedzinie podatków. W konsekwencji kwestionuje to, że przesłanka ta wymaga istnienia związku między dowolnym przepisem regionalnym obniżającym podatek a dowolną subwencją od rządu centralnego lub pochodzącą z innego regionu. Zdaniem Komisji taka wykładnia jest

niezgodna z rzekomą czwartą przesłanką, według której jednostka niższego rzędu niż państwo powinna odgrywać podstawową rolę w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na jego terytorium. Aby bowiem ustalić, czy przesłanka ta jest spełniona, należałoby uwzględnić wszystkie źródła finansowania pochodzące od rządu centralnego, zważywszy, że pieniądze zaliczają się do rzeczy zamiennych i że otrzymane środki, które uwalniają Gibraltar od jakiegoś wydatku publicznego, umożliwiają mu przeznaczenie większej ilości pieniędzy na inny projekt lub na obniżenie podatków. W świetle tej wykładni Komisja kwestionuje to, że trzecia przesłanka jest spełniona w rozpoznawanej sprawie z powodu pomocy finansowej podobno przyznanej Gibraltarowi przez Zjednoczone Królestwo.

103 W tym miejscu Komisja wymienia w szczególności finansowanie przez Zjednoczone Królestwo funduszu ubezpieczeń społecznych Gibraltaru, aby mógł on wypłacać emerytury obywatelom hiszpańskim zamieszkałym aktualnie w Hiszpanii, a którzy pracowali w Gibraltarze, zanim władze hiszpańskie postanowiły w 1969 r. zamknąć granicę między Hiszpanią a Gibraltarem. Komisja przytacza ponadto pomoc na rozwój przyznawaną Gibraltarowi przez Zjednoczone Królestwo przy różnych okazjach od czasu przystąpienia Zjednoczonego Królestwa do Wspólnoty, finansowanie przez Zjednoczone Królestwo programu zapewnienia kapitału podwyższonego ryzyka dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i w Gibraltarze oraz subwencję na funkcjonowanie portu lotniczego Gibraltaru od ministerstwa obrony Zjednoczonego Królestwa.

104 Ta argumentacja nie może zostać uwzględniona.

105 W tym względzie należy najpierw przypomnieć, że teza o istnieniu czwartej przesłanki zawartej w pkt 66 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej, nie jest zasadna (zob. pkt 87 powyżej). Wobec tego Komisja niesłusznie powołuje się na nią w celu uzasadnienia swojej argumentacji.

106 Następnie należy zaznaczyć, że użycie przez Trybunał czasownika „wyrównywać" w pkt 67 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej, zakłada konieczność istnienia związku przyczynowo-skutkowego między spornym przepisem podatkowym wydanym przez jednostkę niższego rzędu niż państwo a pomocą finansową pochodzącą z innych regionów lub od rządu centralnego danego państwa członkowskiego. Wykładnia zaproponowana przez Komisję przekształciłaby trzecią przesłankę sformułowaną w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów w martwą literę, ponieważ bardzo trudno wyobrazić sobie jednostkę niższego rzędu niż państwo, która nie otrzymuje żadnego wsparcia finansowego, w jakiejkolwiek bądź postaci, ze strony rządu centralnego.

107 Należy stwierdzić, że pomoc finansowa Zjednoczonego Królestwa dla Gibraltaru wspomniana przez Komisję jest związana ze szczególnymi okolicznościami i nie ma żadnego związku przyczynowo-skutkowego z reformą podatkową.

108 Po pierwsze — jak wynika bowiem z akt sprawy — finansowanie przez Zjednoczone Królestwo od roku 1985 funduszu ubezpieczeń społecznych Gibraltaru wiąże się z wypłacaniem emerytur obywatelom hiszpańskim, którzy pracowali w Gibraltarze, zanim władze hiszpańskie postanowiły zamknąć granicę między Hiszpanią a Gibraltarem w okresie od 1969 do 1985 r.

109 Po drugie — jak wynika z dokumentu, na który powołuje się Komisja w celu uzasadnienia swojego twierdzenia — pomoc na rozwój przyznana Gibraltarowi przez Zjednoczone Królestwo dotyczyła okresu od 1978 do 1986 r. i była przeznaczona na projekty związane z rozwojem infrastruktury Gibraltaru, projekty edukacyjne i projekty mieszkaniowe.

110 Po trzecie — jak wynika z decyzji Komisji z dnia 4 lutego 2003 r. w sprawie funduszu kapitału podwyższonego ryzyka i pożyczkowego dla MŚP (pomoc N 620/2002, Dz.U. C 110, s. 14) — finansowanie przez Zjednoczone Królestwo programu zapewnienia kapitału podwyższonego ryzyka dla MŚP mających siedzibę w Zjedno-

czonym Królestwie i w Gibraltarze, zgłoszonego przez Zjednoczone Królestwo w dniu 11 września 2002 r., przynosi korzyści wyżej wymienionym MŚP oraz zainteresowanym inwestorom.

111 Wreszcie jeśli chodzi o subwencję na funkcjonowanie portu lotniczego Gibraltaru, skarżący twierdzili na rozprawie, Komisja zaś im nie zaprzeczyła, że ten port lotniczy został wybudowany przez armię Zjednoczonego Królestwa w czasie II wojny światowej i wciąż jest lotniskiem wojskowym Zjednoczonego Królestwa, udostępnianym także użytkownikom cywilnym.

112 Mając na uwadze powyższe wywody i wobec nieprzedstawienia przez Komisję przeciwnego dowodu, należy stwierdzić, że żaden z wyżej wymienionych przypadków finansowania nie służy do wyrównania ewentualnych konsekwencji finansowych, jakie może pociągnąć za sobą dla Gibraltaru reforma podatkowa, w rozumieniu trzeciej przesłanki z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów.

113 W rezultacie, wobec braku dowodów zdolnych podważyć twierdzenia skarżących, że Gibraltar nie otrzymuje żadnej pomocy finansowej od Zjednoczonego Królestwa wyrównującej konsekwencje finansowe wynikające z reformy podatkowej, należy uznać, że w rozpoznawanej sprawie trzecia przesłanka z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów jest spełniona.

114 Zważywszy na spełnienie trzech przesłanek sformułowanych w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów należy stwierdzić, że rola odgrywana przez Zjednoczone Królestwo w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa w Gibraltarze, nie wystarcza, aby można było uznać, że terytorium Zjednoczonego Królestwa stanowi w rozpoznawanej sprawie

właściwe ramy odniesienia. Zatem drugi element, na którym Komisja oparła swój wniosek dotyczący wskazania jako ram odniesienia terytorium Zjednoczonego Królestwa (zob. pkt 84 powyżej), jest także bezzasadny.

115 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że ramy odniesienia obejmują wyłącznie granice geograficzne obszaru Gibraltaru i nie ma potrzeby badania argumentów skarżących dotyczących kwestii przynależności Gibraltaru do Zjednoczonego Królestwa oraz braku systemu podatkowego wspólnego dla Gibraltaru i Zjednoczonego Królestwa. Takie zdefiniowanie ram odniesienia oznacza, że nie można robić żadnych porównań między reżimem podatkowym obowiązującym dla przedsiębiorstw mających siedzibę w Gibraltarze a reżimem obowiązującym dla przedsiębiorstw mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, w celu wykazania istnienia selektywnych korzyści dla tych pierwszych.

116 Z całości powyższych rozważań wynika, że wniosek Komisji zawarty w zaskarżonej decyzji, dotyczący regionalnej selektywności reformy podatkowej jest dotknięty wadą naruszenia prawa oraz błędem w ocenie.

117 W związku z powyższym należy uwzględnić zarzut pierwszy.

II — *W przedmiocie zarzutu drugiego opartego na naruszeniu prawa i na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności przedmiotowej*

A — *Argumenty stron*

118 Skarżący kwestionują zgodność z prawem wniosków Komisji zawartych w zaskarżonej decyzji, dotyczących selektywności przedmiotowej trzech aspektów systemu podatkowego wprowadzonego w drodze reformy, a mianowicie: po pierwsze, warunku, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT (motywy 128–133 zaskarżonej decyzji); po drugie, ograniczenia opodatkowania do 15% zysków zastosowanego do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT (motywy 134–141 zaskarżonej decyzji) i po trzecie, podatku od wynagrodzenia i BPOT z racji ich natury (motywy 142–144 i 150 zaskarżonej decyzji).

119 Rząd Gibraltaru uważa, że wszystkie trzy wyżej wymienione sporne aspekty mają powszechne zastosowanie w Gibraltarze i nie faworyzują ani określonych przedsiębiorstw, ani produkcji pewnych towarów. Według rządu Gibraltaru reforma wprowadza rządzący się własnymi prawami reżim podatkowy, oparty na kryteriach zatrudnienia oraz zajmowania nieruchomości, i nie stanowi odstępstwa od jakiegokolwiek reżimu podatkowego opartego na zyskach. Komisja nie wskazała punktu odniesienia, w stosunku do którego reforma przyznaje selektywną korzyść. Pomieszała i wypaczyła dwa elementy reformy, tzn. podatek od wynagrodzenia i BPOT z jednej strony oraz ograniczenie opodatkowania do 15% z drugiej strony, traktując jeden element, jakby stanowił zasadę ogólną, a drugi zaś, jakby chodziło o wyjątek od tej zasady ogólnej lub odwrotnie, oraz nie traktując ich jako dwóch elementów o równym znaczeniu dla funkcjonowania mechanizmu podatkowego zaproponowanego przez Gibraltar. Podobnie Zjednoczone Królestwo twierdzi, że w systemie podatkowym wprowadzonym przez reformę zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest rentowne zatrudnienie pracownika lub rentowne wykorzystanie nieruchomości.

120 Jeśli chodzi o warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, skarżący kwestionują jego selektywny charakter pod względem przedmiotowym, utrzymując, że spółki, które nie osiągają zysków, nie są zwolnione z żadnego obciążenia podatkowego, któremu normalnie by podlegały. Wymóg dotyczący zysku nie stanowi zwolnienia lub odstępstwa od wspólnego systemu podatkowego, nie może więc być uważany za selektywny.

121 Skarżący zarzucają ponadto Komisji, że nie zidentyfikowała beneficjentów spornego przepisu podatkowego zgodnie z wymogami art. 87 ust. 1 WE. W rozpoznawanej sprawie przedsiębiorstwa korzystające z warunku dotyczącego zysków, tj. takie, które nie wypracowały zysków w danym roku, mogłyby zostać zidentyfikowane tylko na podstawie przejściowych okoliczności, z jakimi się stykają, albo na podstawie ich aktualnych wyników, co spowodowałoby powstanie grupy spółek o zmiennym składzie podlegającej znacznym zmianom z roku na rok. Tymczasem orzecznictwo wymaga, by grupa przedsiębiorstw, którą można wystarczająco zdefiniować i przewidzieć, była traktowana w sposób uprzywilejowany przez przepis podatkowy o charakterze generalnym taki jak wymóg wypracowania zysku, aby dany przepis wchodził w zakres stosowania art. 87 ust. 1 WE.

122 Skarżący podnoszą tytułem ewentualnym, że warunek wypracowania zysków jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą reformy podatkowej i w związku z tym nie może być zakwalifikowany jako pomoc państwa. Dokładniej rzecz ujmując, reforma podatkowa opiera się na zasadzie, że podatek ma być uiszczany od dochodu, a nie od kapitału zakładowego spółki. Opodatkowanie spółek, które nie mają zysków, prowadziłoby do obciążenia podatkiem ich kapitału zakładowego, wbrew podstawowej zasadzie reformy podatkowej.

123 Jeśli chodzi o ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, skarżący utrzymują, że nie jest ono selektywne, ponieważ nie traktuje w sposób uprzywilejowany niektórych przedsiębiorstw ani produkcji niektórych towarów. To ograniczenie ma powszechne zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw Gibraltaru. Również w tym zakresie nie można z góry przewidzieć, czy niektóre przedsiębiorstwa będą korzystały z tego ograniczenia stawki, a w razie odpowiedzi twierdzącej, które to będą przedsiębiorstwa.

To ograniczenie opodatkowania jest częścią wspólnego reżimu podatkowego na takiej samej zasadzie, jak zatrudnienie pracowników i zajmowanie nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej, i nie stanowi odstępstwa od tegoż reżimu.

124 Tytułem ewentualnym skarżący utrzymują, że ograniczenie opodatkowania do 15% zysków jest uzasadnione charakterem i ogólną strukturą systemu. Uważają oni to ograniczenie za element degresywności systemu wprowadzonego przez reformę podatkową i utrzymują, że Komisja nie powinna kwalifikować jako pomoc państwa zwolnienia obejmującego kwotę podatku przekraczającą wyżej wymienioną górną granicę. Rząd Gibraltaru uzasadnia także wprowadzenie tego ograniczenia potrzebą uniknięcia nadmiernego obciążenia spółek podatkami, co mogłoby prowadzić do zwalniania pracowników i niestabilności w cyklicznych okresach wahań rynkowych lub recesji.

125 Jeśli chodzi wreszcie o podatek od wynagrodzenia i BPOT, skarżący utrzymują, że Komisja, krytykując wybór podstaw opodatkowania dokonany przez rząd Gibraltaru, tj. zatrudnianie siły roboczej i użytkowanie gruntów, w rzeczywistości podważa sam charakter ogólnego reżimu podatkowego opracowanego przez rząd Gibraltaru, naruszając tym samym prerogatywy państw członkowskich w zakresie tworzenia takiej polityki fiskalnej, jaka najbardziej im odpowiada. Fakt, iż spółki, które nie zatrudniają pracowników i nie zajmują nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej w Gibraltarze, nie podlegają opodatkowaniu, nie stanowi odstępstwa od „normalnego" podatku; taka sytuacja wynika po prostu z charakteru ogólnego reżimu podatkowego w Gibraltarze.

126 Zdaniem skarżących z zaskarżonej decyzji wynika, że według Komisji jedyną metodą opodatkowania spółek, która może być słusznie uważana za ogólną, jest system oparty na opodatkowaniu zysków spółek. Komisja, jak się wydaje, chce wprowadzić reżim podatkowy, „normalny" ze wspólnotowego punktu widzenia, tj. system oparty na opodatkowaniu zysków, aby stwierdzić, że jakiekolwiek odejście od niego może być uznane za pomoc państwa. Takie podejście Komisji sprawia, że kompetencje państw

członkowskich w dziedzinie podatków stają się iluzoryczne, ponadto jest ono dotknięte wadą naruszenia prawa oraz brakiem uzasadnienia.

127 Tytułem ewentualnym skarżący podnoszą argument, że wybór podstaw opodatkowania w postaci korzystania z siły roboczej oraz zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego, jaki rząd Gibraltaru zamierza ustanowić. W tym względzie Zjednoczone Królestwo podkreśla konieczność ustanowienia dla Gibraltaru podatku prostego i łatwego do ściągnięcia przez organy administracji podatkowej zatrudniające ograniczoną liczbę pracowników, natomiast rząd Gibraltaru kładzie nacisk na szczególne cechy charakteryzujące gospodarkę Gibraltaru, a mianowicie ograniczone zasoby siły roboczej, znaczne uzależnienie od pracowników migrujących codziennie z Hiszpanii oraz niewielkie terytorium.

128 Komisja twierdzi na wstępie, że potencjalnie szerokie zastosowanie kryterium selektywności przedmiotowej, jakie zostało przyjęte w zaskarżonej decyzji, jest uzasadnione w świetle orzecznictwa, z którego wynika, że środki pozornie dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych z danego obszaru mogą mieć jednak charakter selektywny, faworyzując de facto niektóre z tych podmiotów albo szczególną kategorię tych podmiotów. Komisja kwestionuje także, w świetle orzecznictwa, twierdzenie, iż konieczne jest zidentyfikowanie w sposób dokładny i przewidywalny beneficjentów reformy podatkowej.

129 Jeśli chodzi o selektywny charakter warunku dotyczącego wypracowania zysków oraz ograniczenia opodatkowania do 15% zysków, Komisja podważa argument skarżących, jakoby przypisała jednemu z elementów reformy podatkowej większe znaczeniu niż innemu. Komisja, wręcz przeciwnie, uważa, iż reforma ta tworzy system hybrydowy w takim znaczeniu, że zysk wypracowany przez spółkę jest elementem zasadniczym dla stosowania czegoś, co pozornie jest podatkiem od wynagrodzenia oraz BPOT.

130 Komisja zwraca uwagę, że każdy element omawianego systemu skutkuje zniesieniem dla niektórych przedsiębiorstw obowiązku podatkowego, który normalnie by powstał z tytułu innego elementu. Dokładniej rzecz ujmując, spółka może przynosić ogromne zyski, lecz jeśli przybrała formę tego, co się obecnie określa nazwą „spółka zwolniona", nie będzie potrzebowała ani pomieszczeń, ani pracowników i w związku z tym praktycznie nie będzie opodatkowana. Na odwrót, spółka może zatrudniać pracowników i zajmować pomieszczenia, lecz jeśli nie wypracuje zysków, reforma podatkowa również jej pozwoli na niepłacenie podatku.

131 Hybrydowy charakter reformy podatkowej sprawia zdaniem Komisji, że jej charakter i ogólna struktura stają się niezrozumiałe. Skoro — według skarżących — siła robocza i grunty stanowią dwa czynniki produkcji rzadkie w Gibraltarze, należałoby stąd wyciągnąć wniosek, że te ograniczone zasoby powinny być opodatkowane bez zwolnień ani progów, w taki sposób, żeby zagwarantować ich jak najbardziej efektywne wykorzystanie. Zgodnie z tą rzekomą logiką reformy podatkowej warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty jakiegokolwiek podatku oraz warunek dotyczący ograniczenia opodatkowania do 15% zysków są niezrozumiałe i w związku z tym selektywny charakter obydwu aspektów reformy podatkowej nie może być uzasadniony charakterem i ogólną strukturą tejże reformy.

132 Komisja nie zgadza się również z twierdzeniem, że ograniczenie opodatkowania do 15% zysków może być uzasadnione jako korekta techniczna, której celem jest zapewnienie degresywnego charakteru podatku od wynagrodzenia oraz BPOT.

133 Komisja podważa ponadto zarówno rzekomą konieczność zapewnienia, by podatek był pobierany od dochodów, a nie od kapitału spółki, jak i rzekomą konieczność zapewnienia, by obciążenie z tytułu podatków nie przekraczało gotowości podatnika do ich zapłacenia.

134 Jeśli chodzi o pierwszy z powyższych względów uzasadniających, Komisja przyznaje, że nie jest w stanie zrozumieć powodu, dla którego rząd Gibraltaru zdecydował się na rozwiązanie w postaci podatku od wynagrodzenia oraz BPOT podlegających ograniczeniu do 15% zysków. Podatki te mają z natury ograniczony zasięg, a ich możliwości przyczynienia się do wzrostu przychodów podatkowych uzyskiwanych od przedsiębiorstw gibraltarskich są jeszcze ograniczone zasadą 15%.

135 Jeśli chodzi o drugi z powyższych względów uzasadniających, Komisja utrzymuje, że ograniczenia nałożone na pobieranie należności podatkowych, które wynikają z ograniczonej gotowości podatników do płacenia podatków, są łagodzone przez dostosowywanie poziomu opodatkowania. Jeżeli kwota 3000 GBP rocznie od jednego pracownika jest uważana za poziom odpowiedni dla podatku pobieranego od rzadkich zasobów, do jakich zalicza się siłę roboczą w Gibraltarze, to nic w zgłoszeniu reformy podatkowej nie wyjaśnia, dla jakiej przyczyny pracodawca, który wykorzystuje siłę roboczą w sposób nieefektywny, miałby być nagradzany przez faktyczne zwolnienie z podatku od wynagrodzenia w zamian za 15% podatek od zysków.

136 Jeśli chodzi o selektywny charakter podatku od wynagrodzenia oraz BPOT z racji ich natury, Komisja zauważa, że argument, iż stara się zaatakować samą istotę reżimu podatkowego, który rząd Gibraltaru chce wprowadzić, porusza jedynie podstawową kwestię w rozpoznawanej sprawie, to jest, czy reforma podatkowa rzeczywiście stanowi ogólny reżim podatkowy. Komisja przypomina, że — według zaskarżonej decyzji — reforma podatkowa jest z racji swej natury selektywna pod względem przedmiotowym, ponieważ wykorzystuje podatek od wynagrodzenia i BPOT jako podstawy opodatkowania przedsiębiorstw w gospodarce takiego rodzaju jak gospodarka Gibraltaru, tj. posiadającej rozbudowany sektor offshore składający się ze spółek niezatrudniających pracowników ani nieużytkujących pomieszczeń.

137 Nie jest prawdą, iż takie spółki są możliwe do zidentyfikowania jedynie dzięki przejściowym okolicznościom lub zmianom w cyklu koniunktury. Komisja utrzymuje, że wprawdzie w następstwie reformy podatkowej miałaby zniknąć kategoria spółek zwolnionych, jednak reforma zachowuje te same cechy, które obecnie sprawiają, że

zawiązanie spółki zwolnionej jest atrakcyjne. Według Komisji nie ma nic tymczasowego w sytuacji spółek, które z racji ich natury funkcjonują bez obecności fizycznej i bez pracowników.

138 Komisja uważa ponadto, że korzyści oferowane przez system nie są w rzeczywistości dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw w równym stopniu, i kwestionuje uzasadnienie oparte na charakterze i ogólnej strukturze systemu. Dodaje, że to rzekome uzasadnienie nie mogło zostać zbadane w zaskarżonej decyzji, mając na uwadze stwierdzenie zawarte w tej decyzji, że nie można było wykryć istnienia ogólnego reżimu z powodu hybrydowego charakteru reformy podatkowej. Komisja uważa, że fakt, iż reforma prowadzi do ustalenia różnych stawek podatkowych dla różnych typów przedsiębiorstw, wyklucza możliwość, by reforma mogła być uzasadniona jej charakterem i ogólną strukturą. Komisja podważa również pozostałe argumenty wysunięte przez skarżących w celu poparcia tego uzasadnienia i formułuje wniosek, iż nic w charakterze ani w ogólnej strukturze reformy podatkowej nie uzasadnia selektywnego nieobjęcia podatkiem od spółek tak dużej liczby spółek mających siedzibę w Gibraltarze.

139 Królestwo Hiszpanii popiera stanowisko Komisji, że reforma zaproponowana przez Gibraltar jest selektywna pod względem przedmiotowym. Za selektywne uważa ono w istocie nieobowiązywanie poszczególnych elementów reformy podatkowej w taki sam sposób we wszystkich sektorach działalności gospodarczej, na skutek czego niektóre sektory, a priori możliwe do zidentyfikowania, byłyby opodatkowane według stawek całkowitych niższych niż inne sektory.

140 Królestwo Hiszpanii twierdzi także, że warunek związany z wypracowaniem zysku jest elementem obcym dla konstrukcji podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, co prowadzi do wniosku, że warunek ten ma na celu wprowadzenie elementu selektywności przedmiotowej do systemu podatkowego zaproponowanego przez Gibraltar. Kwestionuje ono również uzasadnienie rzekomo selektywnego charakteru reformy podatkowej charakterem i strukturą systemu.

B — *Ocena Sądu*

141 Jeśli chodzi o warunek związany z selektywnym charakterem korzyści przyznanej przez sporny przepis podatkowy, należy przypomnieć, że art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt 78 powyżej).

142 Kontrola sądowa ocen dokonanych przez Komisję w tym zakresie jest, co do zasady, pełną kontrolą, zważywszy, że pojęcie pomocy — tak jak zostało zdefiniowane w traktacie i dla którego przesłanka selektywności jest częścią składową — ma charakter prawny i powinno być interpretowane na podstawie obiektywnych elementów (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-83/98 P Francja przeciwko Ladbroke Racing i Komisji, Rec. s. I-3271, pkt 25; wyroki Sądu: z dnia 12 grudnia 2000 r. w sprawie T-296/97 Alitalia przeciwko Komisji, Rec. s. II-3871, pkt 95; z dnia 17 października 2002 r. w sprawie T-98/00 Linde przeciwko Komisji, Rec. s. II-3961, pkt 40).

143 Natomiast — jak stwierdza sama Komisja w pkt 16 komunikatu dotyczącego pomocy państwa w dziedzinie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej — do uznania przez Komisję instrumentu podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie przez nią wspólnego lub „normalnego" reżimu systemu podatkowego obowiązującego na obszarze geograficznym stanowiącym właściwe ramy odniesienia. Właśnie w stosunku do tego wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego Komisja powinna następnie ocenić i ustalić ewentualny, selektywny charakter korzyści przyznanych przez sporny instrument podatkowy, wykazując, że instrument ten stanowi odstępstwo od wspólnego reżimu, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie ww. w pkt 77 wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 100; wyrok Trybunału z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 120; ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego

Azorów, pkt 56; opinia rzecznika generalnego M. Darmona przedstawiona do wyroku Trybunału z dnia 17 marca 1993 r. w sprawach połączonych C-72/91 i C-73/91 Sloman Neptun, Rec. s. I-887, I-903, pkt 50–72).

144 W przypadku gdy Komisja zbadała i wykazała — w trakcie dwóch pierwszych etapów oceny, o których mowa w pkt 143 powyżej — istnienie odstępstw od wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego prowadzących do zróżnicowania przedsiębiorstw, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem tego rodzaju zróżnicowanie nie jest jednak selektywne, jeżeli wynika z charakteru lub struktury systemu obciążeń, w który się wpisuje. W takiej sytuacji Komisja powinna bowiem zbadać w następnej kolejności, czy rozpatrywany środek państwowy nie jest selektywny, mimo iż przysparza korzyści przedsiębiorstwom, które mogą sobie rościć do niego prawo (zob. podobnie ww. w pkt 78 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 42; wyrok Trybunału z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-1487, pkt 52; ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów, pkt 52). W tym względzie, z uwagi na to, iż zróżnicowanie przewidziane w stosunku do wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego stanowi odstępstwo i jest a priori selektywne, do państwa członkowskiego należy wykazanie, że to zróżnicowanie jest uzasadnione charakterem i strukturą jego systemu podatkowego, ponieważ wynika ono bezpośrednio z zasad leżących u podstaw tegoż systemu. W tym kontekście należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, celami wyznaczonymi szczególnemu reżimowi podatkowemu, które są względem niego zewnętrzne a, z drugiej strony, mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów (zob. podobnie ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów, pkt 81).

145 Jednakże należy dodać, że w przypadku gdy Komisja nie przeprowadziła pierwszego i drugiego etapu kontroli w zakresie selektywnego charakteru środka (zob. pkt 143 powyżej), nie może ona rozpocząć trzeciego i ostatniego etapu oceny pod groźbą przekroczenia granic tej kontroli. Taki sposób działania mógłby bowiem, po pierwsze, umożliwić Komisji wstąpienie w prawa państwa członkowskiego w zakresie określenia jego systemu podatkowego oraz jego wspólnego lub „normalnego" reżimu, włącznie z jego celami, mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część systemu podatkowego służącymi do osiągania tych celów oraz z przyjętymi w nim podstawami opodatkowania, a po drugie, mógłby sprawić, że państwo członkowskie straciłoby możliwość

uzasadnienia spornego zróżnicowania charakterem i strukturą zgłoszonego systemu podatkowego, dlatego że Komisja wcześniej nie zidentyfikowała wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach tego systemu ani nie ustaliła, że dane zróżnicowanie stanowi odstępstwo od tego reżimu.

146 Jeśli chodzi o określenie spornego systemu podatkowego, należy stwierdzić, że na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich. W związku z powyższym wyłącznie państwa członkowskie i jednostki niższego rzędu niż państwo, które posiadają wystarczającą autonomię w stosunku do rządu centralnego, określoną w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, są właściwe do tworzenia systemów opodatkowania przedsiębiorstw, jakie uważają za najlepiej dostosowane do potrzeb swojej gospodarki (zob. podobnie wyroki Trybunału: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 23; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 50; wyrok Sądu z dnia 27 stycznia 1998 r. w sprawie T-67/94 Ladbroke Racing przeciwko Komisji, Rec. s. II-1, pkt 54; zob. także opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura do wyroku Trybunału z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, I-10839, pkt 23, 24). Ponadto — jak wynika także zasadniczo z pkt 13 komunikatu dotyczącego pomocy państwa w dziedzinie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej — stosowanie przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa jest bez uszczerbku dla kompetencji państw członkowskich do wyboru ich polityki gospodarczej, a w związku z tym systemu podatkowego i wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach tego systemu, jakie uznają za najbardziej odpowiednie, a w szczególności do rozłożenia obciążeń podatkowych według własnej koncepcji na poszczególne czynniki produkcji i sektory gospodarki.

147 Teraz należy zbadać, czy w rozpoznawanej sprawie Komisja zastosowała się do tych zasad, kiedy dokonywała oceny selektywnego charakteru spornego środka.

1. Motywy zaskarżonej decyzji istotne dla sprawy

148 Należy przypomnieć, iż w zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że trzy aspekty systemu podatkowego wprowadzonego w drodze reformy przyznają selektywne korzyści spółkom, które z nich korzystają, a zatem mogą one stanowić pomoc państwa, to jest po pierwsze, warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT; po drugie, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT i po trzecie, podatek od wynagrodzenia i BPOT z racji ich natury.

149 Po pierwsze, co się tyczy warunku wypracowania zysku, w motywie 128 zaskarżonej decyzji, Komisja stwierdziła, że warunek ten „działa jak zwolnienie dla spółek nierentownych i stanowi korzyść zwalniającą takie spółki ze zobowiązań z tytułu podatku od wynagrodzenia i [BPOT], które normalnie obciążałyby ich budżet".

150 Komisja dodała, że tego typu zwolnienie z podatku od wynagrodzenia i BPOT ma charakter selektywny, jako że stosuje się jedynie do spółek, które nie wypracowują zysku (motyw 129 zaskarżonej decyzji).

151 W odpowiedzi na argument Zjednoczonego Królestwa, iż nawet przy założeniu, że zwolnienie obejmujące przedsiębiorstwa nierentowne jest selektywne, jest ono uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, Komisja dodała w motywie 131 zaskarżonej decyzji, co następuje:

„Podczas gdy zwolnienie nierentownych spółek z podatku stanowi nieodłączną cechę systemu opartego na opodatkowaniu zysków, sytuacja ta nie ma miejsca w przypadku, kiedy podatek naliczany jest od liczby pracowników lub od […] wykorzystania

nieruchomości [do celów prowadzenia działalności gospodarczej]. Systemy takie zostały opracowane w sposób tworzący całkowicie inną podstawę dla podmiotów gospodarczych podlegających opodatkowaniu. Na przykład, system podatku od wynagrodzeń opiera się na wewnętrznej logice, zgodnie z którą każdy poszczególny pracownik powinien powodować powstanie odpowiedniego zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia po stronie zatrudniającego go przedsiębiorstwa. […] Nawet jeśli podatek od wynagrodzeń zostałby wprowadzony jako czynnik zastępczy dla podatku od zysków (nie jest to argument przedłożony przez Zjednoczone Królestwo), w ramach logiki systemu podatku od wynagrodzeń spółki nierentowne wciąż byłyby zobowiązane do zapłaty podatku. Wykorzystanie płac jako czynnika zastępczego dla rentowności likwiduje potrzebę [ustalania] zysków lub pokonuje trudności w tym względzie. Sytuacja ta nie ma miejsca w Gibraltarze, gdzie na mocy reformy pomiar zysków spółki jest cechą zasad zarówno naliczania podatku od wynagrodzeń, jak i podatku wyrównawczego".

152 Ponadto w odpowiedzi na twierdzenie Zjednoczonego Królestwa, że system podatkowy wprowadzony w drodze reformy opiera się na rentownym wykorzystaniu siły roboczej i jako taki jest spójny, w motywie 132 zaskarżonej decyzji Komisja przedstawiła następującą argumentację:

„[Twierdzenie to] [s]ugeruje […] obecność systemu hybrydowego, w którym zależnie od sytuacji spółek stosowane są dwie różne podstawy opodatkowania. W tej sytuacji niemożliwe staje się wykrycie [poznanie] charakteru i generalnej koncepcji [ogólnej struktury] systemu oraz zastosowanie tego uzasadnienia. W szczególności nie można uznać, że każda dana cecha takiego systemu stanowi część generalnej koncepcji [ogólnej struktury], jako że sprowadzałoby się to do uznania automatycznego uzasadnienia dla takiego systemu".

153 Po drugie, jeśli chodzi o ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, Komisja stwierdziła, że konsekwencją jego wprowadzenia „jest fakt, że rentowne spółki, których zobowiązania podatkowe przekraczałyby w przeciwnym razie ten próg, są zwolnione z podatku, który musiałyby zapłacić ponad ten próg". Według Komisji, „[t]ego typu obniżenie podatku

stanowi korzyść dla spółek z niego korzystających, poprzez zwolnienie ich z opłaty, która zwykle obciążyłaby ich budżety" (motyw 134 zaskarżonej decyzji).

154 Następnie Komisja stwierdziła, że 15% ograniczenie jest selektywne, ponieważ dzięki jego zastosowaniu tylko ograniczona liczba spółek korzysta z obniżenia swoich zobowiązań podatkowych. Według Komisji „[b]eneficjentami będą […] spółki [zatrudniające dużą siłę roboczą], czyli spółki, które w danym roku podatkowym mają niższe zyski w stosunku do liczby pracowników i zajmowania [nieruchomości]", a „[z]astosowanie czystego systemu podatku od wynagrodzeń i od [nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej] mogłoby oznaczać bardzo wysoki poziom opodatkowania dla takich spółek" (motyw 135 zaskarżonej decyzji).

155 W motywie 137 zaskarżonej decyzji Komisja w następujących słowach odrzuciła argument Zjednoczonego Królestwa uważającego, że nawet jeśli 15% ograniczenie ma charakter selektywny, jest ono uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, którego część stanowi:

„System opodatkowania rentownego wykorzystania siły roboczej i [rentownego zajmowania nieruchomości] nie wiąże się nierozerwalnie z niczym, co mogłoby wymagać ograniczenia proporcji zysków, jakie spółka musi zapłacić w wyniku wykorzystania tych podlegających opodatkowaniu czynników. System taki oparty jest na wewnętrznej logice, zgodnie z którą im więcej osób zatrudnia spółka i im więcej [nieruchomości] zajmuje, tym większe są jej zobowiązania podatkowe".

156 Cytowany powyżej motyw 137 powinien być analizowany razem z motywem 136 zaskarżonej decyzji, w którym Komisja między innymi stwierdziła, że po pierwsze, „[p]odczas gdy konwencjonalne systemy podatku od przedsiębiorstw ograniczają proporcję zysków płaconych w podatkach poprzez ustalanie stawek podatku (systemy grupowe obejmują najwyższą lub maksymalną stawkę podatku), odpowiadającym im środkiem technicznym w systemie podatku od wynagrodzeń jest stawka podatku na

pracownika, w przypadku Gibraltaru ustalona na jednolitym poziomie 3000 GBP", po drugie, że „[w]prowadzenie do systemu podatku od wynagrodzeń lub podatku od [nieruchomości] ograniczenia powiązanego z innym kryterium, a mianowicie z poziomem zysków, nie może zostać porównane ze stosowaniem zmiennych stawek w progresywnym systemie opodatkowania zysków, który jest uzasadniony charakterem i ogólną koncepcją [strukturą] systemu" i po trzecie, że „[o]graniczenie nie jest bezpośrednio powiązane z kosztami siły roboczej lub [nieruchomości], a raczej z rentownością spółek" i że „[t]en [ostatni] czynnik jest elementem zewnętrznym w stosunku do podatku od wynagrodzeń i podatku od [nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej]".

157 Po trzecie, jeśli chodzi o podatek od wynagrodzenia i BPOT, Komisja stwierdziła istnienie korzyści o selektywnym charakterze przez niego przysparzanych na podstawie następujących ustaleń.

158 Przede wszystkim w motywie 143 zaskarżonej decyzji Komisja oświadczyła co do meritum, że podatek od wynagrodzenia oraz podatek od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej mogą zostać uznane za selektywne, jeżeli są stosowane w braku ogólnego systemu opodatkowania zysków przedsiębiorstw i funkcjonują w gospodarce takiej, jak gospodarka Gibraltaru, którą charakteryzuje istnienie dużego sektora offshore, pozbawionego obecności fizycznej, niepodlegającego żadnemu opodatkowaniu z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz podatku od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej. System podatkowy utworzony przez dwa wyżej wymienione podatki, nawet jeśli formalnie stosuje się bez dyskryminacji do wszystkich przedsiębiorstw, de facto przysparza on korzyści obecnym spółkom zwolnionym i stanowi określoną korzyść dla przedsiębiorstw nieposiadających rzeczywistej siedziby w Gibraltarze, które w konsekwencji nie płacą podatku od spółek.

159 Następnie w motywie 144 zaskarżonej decyzji Komisja dodała między innymi, że „system taki, skoncentrowany jedynie na liczbie pracowników lub komercyjnym wykorzystaniu nieruchomości w kontekście, gdzie znaczna liczba spółek nie posiada pracowników i nieruchomości, nie posiada takiego samego charakteru ogólnego jak

opodatkowanie zysków spółek, mające na celu opodatkowanie wyników działalności gospodarczej jako całości" i że „[d]latego też może on zostać uznany za selektywny przynajmniej w okolicznościach takich, jakie cechują niniejszą sprawę".

160 Wreszcie w motywie 150 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że reforma podatkowa zapewniłaby traktowanie w sposób uprzywilejowany spółkom, które mają formę prawną spółki zwolnionej, w rozumieniu przepisów podatkowych sprzed reformy. Wychodząc z założenia, że zazwyczaj spółki te nie są fizycznie obecne w Gibraltarze, Komisja uznała, że spółki zwolnione spoza sektora usług finansowych nadal będą opodatkowywane według efektywnej stawki zerowej, podczas gdy spółki zwolnione z sektora usług finansowych będą podlegały opodatkowaniu w wysokości 5% swoich zysków, przy czym stawka ta wynika z zastosowania do nich podatku dodatkowego (zob. pkt 24 powyżej). Natomiast reszta gibraltarskiej gospodarki będzie podlegać wyższemu limitowi podatku w wysokości 15% lub 35% wypracowanych zysków.

161 Po czwarte i ostatnie, należy zwrócić uwagę na to, że w motywie 147 zaskarżonej decyzji Komisja oparła się na poniższej tabeli:

„Tabela 1: Dane dotyczące przedsiębiorstw gibraltarskich

		Stawka podatku (w %)	
	Liczba	Aktualnie	Po reformie
Wszystkie spółki (w rozbiciu według sektorów)	29 000		
Usługi finansowe	179	0–35	5–15 ([3])
Usługi [użyteczności publicznej]	23	35	35
Inne	28 798	0–35	0–15
Wszystkie spółki (w rozbiciu według dochodów)	29 000		

Wypracowujące dochód	10 400	0–35	0–15 ([1])
Niewypracowujące dochodu	18 600	—	—
Spółki wypracowujące dochód (w rozbiciu według statusu)	10 400		
Nie[zwolnione]	1400	0–35	0–15 ([1])
[Zwolnione]	9000	0	0–5 ([2]) ([3])
Nie[zwolnione] wypracowujące dochód (w rozbiciu według zysków)	1400		
Wypracowujące zysk	[900]	0–35	0–15 ([1])
Niewypracowujące zysku	500	—	—
Nie[zwolnione] wypracowujące dochód (w rozbiciu według statusu)	1400		
[Uprawnione do ulgi]	140	2–10 ([4])	0–15
[Nieuprawnione]	1260	35 ([5])	0–15
Spółki [użyteczności publicznej]	23	35	35
Spółki [zwolnione] wypracowujące dochód (w rozbiciu według sektorów)	9000		
Usługi finansowe	70	0	5 ([2]) ([3])
Usługi pozafinansowe	8930	0	0 ([2])

([1]) Przy założeniu, że podatek dodatkowy z tytułu usług finansowych wynosi 5%.
([2]) Z wyłączeniem spółek użyteczności publicznej opodatkowanych według stawki 35%.
([3]) Przy założeniu, że [spółki zwolnione] nie są fizycznie obecne w Gibraltarze i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzenia ani podatkiem od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej.
([4]) Większość [spółek uprawnionych do ulgi]. W przypadku niektórych stawka podatku nie mieści się w tym przedziale.
([5]) Przy założeniu, że są opodatkowane według pełnej, standardowej stawki podatku od spółek".

162 Na tej podstawie Komisja w motywie 148 zaskarżonej decyzji stwierdziła, co następuje:

„Tabela 1 pokazuje, w jaki sposób wdrożenie reformy wpłynęłoby na określone jasno zdefiniowane sektory gibraltarskiej gospodarki w kontekście opodatkowania. Mimo że

Komisja przyjmuje do wiadomości, że zgodnie z reformą zniesione zostałoby formalne rozróżnienie pomiędzy gospodarką zamorską a lądową, porównanie opodatkowania służy zobrazowaniu nieodłącznego selektywnego charakteru proponowanego systemu podatkowego. Różne rodzaje spółek podlegać będą różnym stawkom opodatkowania, co dodatkowo potwierdza, że proponowany system przyznaje selektywne korzyści sektorom korzystającym z niższych stawek".

2. W przedmiocie przyznania selektywnych korzyści przez sporne aspekty reformy

163 Jeśli chodzi o określenie w rozpoznawanej sprawie systemu podatkowego i jego reżimu wspólnego lub „normalnego", to z akt sprawy oraz z motywów 5, 6, 10, 12 i 13 zaskarżonej decyzji wynika, że Gibraltar postanowił znieść, w drodze reformy podatkowej, podatek od zysków przedsiębiorstw, z wyjątkiem podatku dodatkowego obciążającego przedsiębiorstwa użyteczności publicznej i spółki świadczące usługi finansowe, i zastąpić go dwoma spornymi podatkami, tj. podatkiem od wynagrodzenia oraz BPOT. Równocześnie postanowił ograniczyć obciążenie z tytułu tych dwóch podatków do 15% zysków. Według twierdzeń rządu Gibraltaru przedstawionych w toku postępowania administracyjnego oba sporne podatki tworzą w ten sposób nowy „ogólny" reżim opodatkowania przedsiębiorstw wprowadzony przez reformę podatkową.

164 W toku postępowania administracyjnego oraz w pismach przedłożonych Sądowi rząd Gibraltaru twierdził, że wybór zatrudnienia oraz zajmowania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej jako podstaw opodatkowania uznano za istotny, biorąc pod uwagę cechy charakteryzujące gospodarkę Gibraltaru, a mianowicie ograniczone zasoby siły roboczej, znaczne uzależnienie od pracowników migrujących codziennie z Hiszpanii, dużą liczbę małych przedsiębiorstw oraz konieczność wprowadzenia prostych podatków ze względu na ograniczone możliwości funkcjonalne administracji Gibraltaru. Komisja nie zaprzeczyła zresztą, iż oba czynniki produkcji, których dotyczą sporne podatki, a mianowicie siła robocza i grunty, stanowią rzadkie zasoby.

165 Rząd Gibraltaru twierdził również w toku postępowania administracyjnego oraz postępowania sądowego, że ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT wynika z zamiaru oparcia opodatkowania na zasadzie zdolności podatkowej oraz unikania nadmiernego obciążenia przedsiębiorstw podatkami, co mogłoby prowadzić do zwalniania pracowników i poważnej niestabilności w gospodarce tak małej jak gospodarka Gibraltaru, oraz do dodatkowych strat na poziomie przychodów podatkowych.

166 Nie ulega wątpliwości, iż ograniczenie opodatkowania do 15% zysków wprowadza w sposób dorozumiany warunek wstępny powstania wspomnianego wyżej obowiązku podatkowego, a mianowicie warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty danego podatku. Rząd Gibraltaru twierdził, w toku postępowania administracyjnego oraz postępowania sądowego, że przynoszenie zysków jest warunkiem sine qua non podlegania jakiemukolwiek opodatkowaniu, ale że nie stanowi ono podstawy opodatkowania. Podnosił również w toku tych postępowań, że wprowadzenie takiego progu wynika z woli oparcia opodatkowania na zasadzie zdolności płatniczej przedsiębiorstw oraz chęci zapobieżenia, żeby nie przekształciło się w opodatkowanie kapitału spółek.

167 Ponadto w pismach przedłożonych Sądowi rząd Gibraltaru opisał reformę podatkową jako opartą na dwóch filarach: gruncie i zatrudnieniu jako podstawach opodatkowania z ograniczeniem wysokości zobowiązania podatkowego do 15% zysków i zaznaczył, że gdyby jeden z tych dwóch filarów reformy został usunięty, rozpadłby się cały mechanizm podatkowy zaproponowany przez Gibraltar.

168 W ramach konkluzji rząd Gibraltaru utrzymuje co do meritum, że wszystkie wspomniane powyżej elementy reformy podatkowej, tj. podatek od wynagrodzenia, BPOT, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków oraz warunek — wywiedziony w dorozumiany sposób z faktu wprowadzenia ograniczenia opodatkowania do 15% zysków — tj. wymóg osiągnięcia zysku jako warunek wstępny powstania zobowiązania

z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, stanowią rządzący się własnymi prawami system podatkowy, który należy traktować jak wspólny lub „normalny" reżim podatkowy, wprowadzony w drodze reformy podatkowej na terytorium Gibraltaru. W ramach tego reżimu nie ma „normalnej" stawki opodatkowania ani nie występuje podatek „główny" i podatek „pomocniczy" lub „o charakterze odstępstwa". Wysokość zobowiązania podatkowego spółki w danym roku jest ustalana na podstawie dwóch następujących elementów, które wzajemnie na siebie oddziałują: jeden to liczba zatrudnionych pracowników oraz powierzchnia gruntu zajmowanego przez spółkę, a drugi to wypracowane przez nią zyski.

169 Zjednoczone Królestwo popiera, co do meritum, stanowisko rządu Gibraltaru w sprawie wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego wprowadzonego w drodze reformy, twierdząc między innymi, że zgodnie z tym reżimem zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest rentowne zatrudnienie pracownika lub rentowne wykorzystanie nieruchomości (zob. pkt 119 powyżej).

170 W świetle powyższych wyjaśnień przedstawionych przez rząd Gibraltaru i przez Zjednoczone Królestwo, od czasu postępowania administracyjnego, Komisja nie mogła zrezygnować z wypełnienia swojego obowiązku, opisanego w pkt 143 powyżej, uprzedniego zidentyfikowania wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego oraz, w razie potrzeby, zakwestionowania kwalifikacji tego reżimu dokonanej przez władze Gibraltaru. Z powodu niezidentyfikowania i niezbadania wspomnianego reżimu Komisja nie mogła bowiem ustalić w sposób wymagany prawem, że niektóre elementy zgłoszonego systemu podatkowego stanowią odstępstwa i są w związku z tym a priori selektywne w stosunku do jego wspólnego lub „normalnego" reżimu. Podobnie w takiej sytuacji Komisja nie miała również możliwości, by prawidłowo ocenić, czy ewentualne zróżnicowanie przedsiębiorstw, wynikające z zastosowania instrumentu podatkowego stanowiącego odstępstwo od wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego, może być uzasadnione charakterem lub strukturą systemu podatkowego danego państwa członkowskiego, ponieważ wcześniej ani nie zidentyfikowała, ani nie zbadała jego wspólnego reżimu.

171 Z żadnego motywu zaskarżonej decyzji nie wynika, by Komisja przeprowadziła wcześniej niezbędne badanie, o którym mowa w pkt 170 powyżej, polegające na ustaleniu, czy poszczególne sporne aspekty systemu podatkowego wprowadzonego przez reformę mogą tworzyć rządzący się własnymi prawami wspólny lub „normalny" reżim podatkowy.

172 Wręcz przeciwnie, jeśli chodzi o warunek dotyczący wypracowania zysków i 15% ograniczenia, Komisja ograniczyła się do natychmiastowego stwierdzenia, że te dwa aspekty reformy stanowią odstępstwa i są w związku z tym a priori selektywne w stosunku do podatku od wynagrodzenia oraz BPOT (motywy 128, 129, 134 i 135 zaskarżonej decyzji), które zatem uznała, w sposób dorozumiany, ale pewny, za tworzące wspólny lub „normalny" reżim wprowadzony przez reformę.

173 Ponadto, co się tyczy podatku od wynagrodzenia i BPOT, z zaskarżonej decyzji (zob. pkt 157–160 powyżej) wynika, że Komisja nie przeprowadziła żadnego z etapów analizy dotyczącej ustalenia selektywności, zaniechawszy, po pierwsze, zidentyfikowania i zbadania wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego, od którego odstępstwem byłyby te dwa podatki, po drugie, wykazania, że ewentualnie stanowią one odstępstwa i po trzecie, dokonania oceny ewentualnego uzasadnienia tych domniemanych odstępstw charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego wprowadzonego w drodze reformy.

174 Dopiero odpowiadając na argumenty Zjednoczonego Królestwa dotyczące ewentualnego uzasadnienia domniemanego zróżnicowania przedsiębiorstw wynikającego z zastosowania wspomnianych powyżej aspektów podatkowych systemu — to jest w ramach trzeciego i ostatniego etapu analizy dotyczącej ustalenia selektywności (zob. pkt 144 powyżej) — Komisja, po pierwsze, oświadczyła w motywach 131, 136 i 137 zaskarżonej decyzji, że warunek wypracowania zysków i 15% ograniczenie są elementami obcymi wewnętrznej logice systemu podatkowego opartego na podatku od wynagrodzenia i na BPOT, a po drugie, w motywie 132 zaskarżonej decyzji napomknęła w sposób lakoniczny i mglisty o „obecnoś[ci] systemu hybrydowego", w przypadku którego „niemożliwe staje się wykrycie [poznanie] charakteru i generalnej koncepcji [ogólnej struktury]", i stwierdziła, że „nie można uznać, że każda dana cecha takiego systemu stanowi część generalnej koncepcji [ogólnej struktury], jako że sprowadzałoby się to do uznania automatycznego uzasadnienia dla takiego systemu". Tymczasem z rozważań przedstawionych w pkt 145 i 146 powyżej wynika, że — wziąwszy pod uwagę kompetencje państw w sprawach podatkowych — działając w ten sposób, Komisja przekroczyła granice kontroli, do jakiej jest uprawniona.

175 Ponadto, pomijając fakt nierespektowania przez Komisję ram analizy dotyczącej ustalenia selektywności, co stwierdzono powyżej, ani rozważania przytoczone w zaskarżonej decyzji, o których mowa w pkt 174 powyżej, ani argumenty wysunięte przez Komisję i przez Królestwo Hiszpanii w toku postępowania sądowego nie wystarczają do podważenia zasadności definicji wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego.

176 Po pierwsze, twierdzenia Komisji, że zgodnie z wewnętrzną logiką systemu podatkowego opartego na podatku od wynagrodzenia lub na BPOT spółki nierentowne powinny podlegać opodatkowaniu (motyw 131 zaskarżonej decyzji) lub że wielkość zobowiązania spółek podlegających opodatkowaniu powinna rosnąć liniowo do wzrostu liczby zatrudnionych pracowników i powierzchni zajmowanego gruntu, a wszelkie ograniczenia tego zobowiązania w zależności od wypracowanych zysków należałoby uznawać za odstępstwo (motywy 136 i 137 zaskarżonej decyzji), same w sobie nie są w stanie podważyć zasadności tej definicji.

177 W tym względzie Komisja nie odparła bowiem w sposób wymagany prawem argumentu rządu Gibraltaru, że warunek wypracowania zysków jest nieodłącznym elementem logiki systemu opodatkowania z tytułu wynagrodzenia i użytkowania zajmowanej powierzchni gruntu, ponieważ jest on zgodny z podstawowym celem tegoż systemu, mianowicie nieobciążaniem podatkiem nierentownych spółek. Komisja nie wykazała zatem, że nieobciążanie podatkiem nie może być uważane za stanowiące integralną część wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego.

178 Ponadto z analogicznych powodów Komisja nie wykazała także, że władze Gibraltaru nie mają prawa stworzyć na swoim terytorium, w ramach wykonywania kompetencji w dziedzinie podatków, wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego, który obejmuje powszechne zastosowanie ograniczenia opodatkowania do 15% zysków, żeby przedsiębiorstwa nie płaciły z tytułu podatków nadmiernie dużej części swoich zysków. W tym zakresie samo twierdzenie Komisji, że w systemie podatkowym, takim jak zaproponowany przez władze Gibraltaru, im więcej osób zatrudnia spółka i im więcej pomieszczeń zajmuje, tym większe powinny być jej zobowiązania podatkowe (motyw

137 zaskarżonej decyzji), nie wystarcza do podważenia zasadności wyboru dokonanego przez te władze w odniesieniu do elementów tworzących wspólny lub „normalny" reżim w ramach tegoż systemu podatkowego.

179 Po drugie, zakwalifikowanie przez Komisję, w motywie 132 zaskarżonej decyzji oraz w jej pismach procesowych, systemu podatkowego wprowadzonego przez reformę jako „hybrydowego" stanowi jedynie sposób opisania tegoż systemu, który składa się z różnego rodzaju elementów składowych. Ta kwalifikacja nie wykazuje bowiem sama w sobie, że taki system nie może stanowić wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego obowiązującego na terytorium Gibraltaru, ponieważ, z jednej strony, system ten opiera się zasadniczo na dwóch celach — a mianowicie: opodatkowaniu wykorzystania dwóch czynników produkcji rzadkich na obszarze Gibraltaru oraz uwzględnieniu zdolności podatkowej spółek — ustalonych przez władze Gibraltaru w ramach wykonywania kompetencji w dziedzinie podatków, zaś z drugiej strony, na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego nie ma zharmonizowanych standardów w zakresie „wspólnego" lub „normalnego" reżimu w ramach krajowego systemu podatkowego.

180 W tym kontekście Komisja i Królestwo Hiszpanii nie mogą skutecznie twierdzić, w sposób czysto hipotetyczny, że w niektórych przypadkach obydwa cele wyznaczone systemowi podatkowemu i jego wspólnemu lub „normalnemu" reżimowi wprowadzonemu przez reformę (zob. pkt 179 powyżej) są ze sobą niezgodne, np. w przypadku spółki, która osiąga wysokie zyski, ale ze względu na fakt, iż fizycznie nie jest obecna w Gibraltarze, nie będzie podlegać opodatkowaniu z tytułu podatku od wynagrodzenia i BPOT albo w przypadku spółki, która zatrudnia wielu pracowników w Gibraltarze, lecz ona także nie będzie obciążona tymi dwoma podatkami, ponieważ nie przynosi zysków. Te hipotetyczne przypadki nie wystarczają do wykazania, że wspomniany powyżej system podatkowy i jego wspólny lub „normalny" reżim nie mogą odpowiadać dwóm różnym celom określonym przez władze Gibraltaru.

181 Powyższej oceny nie podważa niejasne twierdzenie Komisji, jakoby nie można uważać, że każda dana cecha systemu stanowi część ogólnej struktury, jako że sprowadzałoby się to do uznania automatycznego uzasadnienia dla takiego systemu (motyw 132 zaskarżonej decyzji). W tym względzie wystarczy przypomnieć, że przy tego rodzaju podejściu poszczególne etapy analizy, o których mowa w pkt 143 i 144 powyżej, nie są przestrzegane i w związku z tym następuje przekroczenie granic kontroli, do jakiej zobowiązana jest Komisja, wziąwszy pod uwagę kompetencje państw w dziedzinie podatków (zob. pkt 145 i 146 powyżej).

182 Po trzecie, należy przypomnieć, że Komisja w swoich pismach procesowych zastanawiała się nad powodem, dla którego Gibraltar zdecydował się na rozwiązanie obejmujące podatek od wynagrodzenia oraz BPOT z ograniczeniem opodatkowania do 15% zysków, wziąwszy pod uwagę niewielki zakres wynikającego stąd opodatkowania. W tym względzie w motywie 144 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że system podatkowy utworzony przez dwa wyżej wymienione podatki „nie posiada takiego samego charakteru ogólnego jak opodatkowanie zysków spółek, mające na celu opodatkowanie wyników działalności gospodarczej jako całości". Ponadto zarzuciła rządowi Gibraltaru, że nie dostarczył wyjaśnień w kwestii, z jakiego powodu 15% ograniczenie odzwierciedla zdolność podatkową przedsiębiorstw, i zastanawiała się, dlaczego takie ograniczenie zostało przyjęte, choć rząd Gibraltaru zamierzał opodatkować wykorzystanie rzadkich zasobów. Na koniec zasugerowała, że można by respektować zdolność podatkową opodatkowanych spółek, dostosowując z roku na rok wysokość podatku od wynagrodzenia, w zależności od lokalnej koniunktury.

183 Należy stwierdzić, że Komisja nie zdołała, za pomocą tych pytań oraz mglistych i ogólnikowych hipotez, podważyć zasadności dokonanej przez władze Gibraltaru kwalifikacji wspólnego lub „normalnego" reżimu w ramach zgłoszonego systemu podatkowego oraz jego elementów składowych.

184 Jak wynika zatem z pkt 170–183 powyżej, z powodu nierespektowania ram analizy dotyczącej ustalenia selektywności, rozważania Komisji przytoczone w zaskarżonej

decyzji nie wystarczają do podważenia definicji wspólnego lub „normalnego reżimu" w ramach systemu podatkowego, przedstawionej przez władze Gibraltaru. Wynika stąd również, że nie przestrzegając wspomnianych ram analizy, Komisja przekroczyła granice kontroli, do jakiej jest zobowiązana, zważywszy na zakres kompetencji władz Gibraltaru do określania swojego systemu podatkowego i jego wspólnego lub „normalnego" reżimu. Z toku rozumowania przedstawionego między innymi w motywach 131, 132, 136, 137 i 144 zaskarżonej decyzji wynika bowiem, że przez nieprzyjęcie w swojej analizie dotyczącej selektywności przedmiotowej jako punktu wyjścia reżimu, który w rozpoznawanej sprawie skarżący określili jako wspólny lub „normalny" reżim podatkowy oraz przez zaniechanie zidentyfikowania tegoż reżimu i zbadania jego zasadności, Komisja, zamiast przeprowadzić kontrolę, o której mowa w pkt 143 i 144 powyżej, narzuciła swoją własną logikę w kwestii zawartości i funkcjonowania zgłoszonego systemu podatkowego.

185 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, iż żadnego z trzech spornych aspektów systemu podatkowego, jaki został zgłoszony, nie można uznać, że przyznaje selektywne korzyści w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, ponieważ Komisja nie wykazała w sposób wymagany prawem, że stanowią one odstępstwa od wspólnego lub „normalnego" reżimu podatkowego, wprowadzonego w Gibraltarze w drodze reformy, powodujące zróżnicowanie przedsiębiorstw pod względem obciążeń podatkowych.

186 Na koniec należy podkreślić, że porównanie domniemanych skutków systemu podatkowego wprowadzonego przez reformę ze skutkami systemu podatkowego sprzed reformy, jakie zostało dokonane przez Komisję w tabeli nr 1 oraz w motywie 150 zaskarżonej decyzji, nie może być uwzględnione w rozpoznawanej sprawie dla celów zastosowania art. 87 ust. 1 WE. Nie ma bowiem znaczenia, czy sytuacja domniemanego beneficjenta spornego środka poprawiła się bądź pogorszyła w stosunku do wcześniejszego stanu prawnego, bądź też przeciwnie nie uległa żadnej zmianie z biegiem czasu (ww. w pkt 78 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41). Ważne jest natomiast, żeby wiedzieć, czy sporny

system podatkowy, badany niezależnie od poprzedniego systemu, sprzyja niektórym przedsiębiorstwom w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 7 czerwca 1988 r. w sprawie 57/86 Grecja przeciwko Komisji, Rec. s. 2855, pkt 10).

187 Z całości powyższych rozważań wynika, że Komisja nie wykazała istnienia selektywnych korzyści wynikających z trzech spornych aspektów reformy podatkowej. W związku z powyższym Komisja, uznając omawiane sporne elementy za pomoc państwa, naruszyła prawo przy stosowaniu art. 87 ust. 1 WE.

188 Z powyższych względów należy uwzględnić zarzut drugi.

189 Ponieważ zarzuty pierwszy i drugi podlegają uwzględnieniu, należy stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji w całości, bez potrzeby badania zarzutu dotyczącego naruszenia istotnych wymogów proceduralnych.

W przedmiocie kosztów

190 Zgodnie z art. 87 § 2 regulaminu Sądu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, zgodnie z żądaniem skarżących należy obciążyć ją kosztami.

191 Zgodnie z art. 87 § 4 akapit pierwszy regulaminu państwa członkowskie, które wstąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. W związku z powyższym Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, jako interwenient w sprawie T-211/04, oraz Królestwo Hiszpanii, jako interwenient w sprawach T-211/04 i T-215/04, pokrywają własne koszty.

SĄD (trzecia izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

1) Sprawy T-211/04 i T-215/04 zostają połączone do celów wydania wyroku.

2) Stwierdza się nieważność decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku dochodowego od spółek.

3) Komisja pokrywa koszty poniesione przez rząd Gibraltaru i koszty poniesione przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie T-215/04 oraz własne koszty.

4) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, jako interwenient w sprawie T-211/04, pokrywa własne koszty.**

5) **Królestwo Hiszpanii, jako interwenient w sprawach T-211/04 i T-215/04, pokrywa własne koszty.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 18 grudnia 2008 r.

Podpisy

Spis treści

Ramy prawne . . . . . II - 3750

I — Uregulowania wspólnotowe . . . . . II - 3750

II — Status Gibraltaru . . . . . II - 3752

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu . . . . . II - 3753

I — Okoliczności poprzedzające reformę rządu Gibraltaru dotyczącą podatku od spółek . . . . . II - 3753

II — Reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek . . . . . II - 3755

A — System podatkowy wprowadzany przez reformę podatkową . . . . . II - 3756

B — Podatek dodatkowy (lub karny) . . . . . II - 3757

III — Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja . . . . . II - 3758

Przebieg postępowania i żądania stron . . . . . II - 3760

Co do prawa . . . . . II - 3764

I — W przedmiocie zarzutu pierwszego opartego na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności regionalnej . . . . . II - 3765

A — Argumenty stron . . . . . II - 3765

B — Ocena Sądu . . . . . II - 3773

1. W przedmiocie znaczenia zakresu autonomii jednostki niższego rzędu niż państwo w stosunku do rządu centralnego danego państwa członkowskiego dla potrzeb ustalenia właściwych ram odniesienia . . II - 3775

2. W przedmiocie roli Zjednoczonego Królestwa w określaniu politycznego i gospodarczego środowiska w Gibraltarze jako kryterium ustalenia ram odniesienia w rozpoznawanej sprawie . . . . . II - 3776

a) Wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów . . . . . II - 3776

b) W przedmiocie zastosowania przesłanek pierwszej i drugiej sformułowanych w wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów . . . . . II - 3778

c) W przedmiocie stosowania trzeciej przesłanki z wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów . . . . . II - 3782

II — W przedmiocie zarzutu drugiego opartego na naruszeniu prawa i na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności przedmiotowej II - 3787

A — Argumenty stron . . . . . II - 3787

B — Ocena Sądu . . . . . II - 3794

1. Motywy zaskarżonej decyzji istotne dla sprawy . . . . . II - 3797

2. W przedmiocie przyznania selektywnych korzyści przez sporne aspekty reformy . . . . . II - 3803

W przedmiocie kosztów . . . . . II - 3811