

T?211/04. és T?215/04. sz. egyesített ügyek

Government of Gibraltar és Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága

kontra

az Európai Közösségek Bizottsága

„Állami támogatások – Az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társaságiadó?reformjára vonatkozóan bejelentett támogatási program – A támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethetlenségét megállapító határozat – Regionális szelektivitás – Tárgyi szelektivitás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Az államinál alacsonyabb szintet képvisel? jogalany által hozott adóintézkedés*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

2. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Az általános vagy „normál” adórendszert?l való eltérés*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

1. Az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy a nemzeti intézkedés az adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas?e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]” el?nyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszer?en azokkal összehasonlíthatók. Ugyanilyen értékelést kell elvégezni a nem a nemzeti jogalkotó, hanem az államinál alacsonyabb szintet képvisel? hatóság által hozott intézkedés esetén is, mivel a területi önkormányzat, nem pedig a központi hatalom által hozott intézkedés is állami támogatásnak min?sülhet, amennyiben az e rendelkezés szerinti feltételek fennállnak. A viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az el?ny fennállását csupán az ún. „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Az általános adókulcs a viszonyítási alapot képez? földrajzi területen hatályban lév? adókulcs.

Az államinál alacsonyabb szintet képvisel? jogalany által hozott olyan intézkedés szelektív jellegének értékelése során, amely a tagállam területének csupán egy része számára állapít meg a tagállam többi részében hatályban lév?höz képest alacsonyabb adókulcsot, el?ször is azt kell vizsgálni, hogy az említett intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság hozta?e, amely alkotmányos szempontból a központi kormányzattól eltér? politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik, másodszor azt, hogy az intézkedés meghozatala során a központi kormányzat nem avatkozhatott?e be közvetlenül annak tartalmát illet?en, harmadszor pedig azt, hogy nem kompenzálták?e más régióból vagy a központi kormányzattól ered? hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal azokat a pénzügyi következményeket, amelyek az államinál alacsonyabb szintet képvisel? jogalanyt az említett intézkedés meghozatala miatt érik.

(vö. 78–80., 86. pont)

2. Az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy a nemzeti intézkedés az adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas?e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy

bizonyos áruk termelésé[t]” el?nyben részesítse olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel jogilag és tényszer?en azokkal összehasonlíthatók. Ahhoz, hogy a Bizottság valamely adóintézkedést szelektívnek min?sítsen, el?ször is el?z?leg meg kell határoznia és meg kell vizsgálnia az adott, viszonyítási alapot képez? földrajzi területen hatályban lév? adózási rendszer szerinti általános vagy „normál” rendszert. Ehhez az általános vagy „normál” adórendszerhez képest kell a Bizottságnak ezután értékelnie és megállapítania, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított el?ny szelektív jelleg??e, ehhez pedig azt kell bizonyítania, hogy ez az intézkedés eltér az általános adórendszert?l, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kit?zött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lév? gazdasági szerepl?k között.

Amennyiben a Bizottság ebben az els? két lépésében megvizsgálta és bizonyította az általános vagy „normál” adórendszert?l való eltérést, amely különbséget tesz a vállalkozások között, az ilyen különbségtétel mégsem szelektív jelleg?, ha annak a közteher?viselési rendszernek a jellegéb?l vagy felépítéséb?l következik, amelynek része. Ilyen helyzetben ugyanis a Bizottságnak harmadik lépésként azt kell megvizsgálnia, hogy a kérdéses állami intézkedés nem szelektív jelleg??e annak ellenére, hogy el?nyhöz juttatja azokat a vállalkozásokat, amelyek élhetnek az intézkedésben biztosított lehet?séggel. E tekintetben figyelemmel arra, hogy az általános vagy „normál” adórendszerhez képest tett különbség eltérést jelent, és eleve szelektív jelleg?, a tagállamnak kell bizonyítania, hogy a különbségtételt az adózási rendszerének jellege és felépítése indokolja, mivel az adózási rendszer alapelveinek vagy vezérl? elveinek közvetlen következménye. Ebben a tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívül álló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejl? mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez.

Amennyiben a Bizottság nem hajtotta végre az intézkedések szelektív jellegére vonatkozó vizsgálat els? és második lépését, nem foghat neki az értékelés harmadik és negyedik lépésének, különben túllépné a vizsgálat kereteit. Ez a megközelítés ugyanis egyrészt lehet?vé tehetné a Bizottság számára, hogy a tagállam helyett ? határozza meg a tagállam adózási rendszerét és általános vagy „normál” adórendszerét, ideértve annak céljait, a célok elérésére irányuló, rendszeren belüli mechanizmusokat és az adóalapot, másrészt így lehetetlenné válna a tagállam számára, hogy az adott különbségtételt a bejelentett adózási rendszer jellegével és felépítésével indokolja, mivel a Bizottság el?z?leg nem határozta meg, mi min?sül általános vagy „normál” adórendszernek, és nem bizonyította, hogy az említett különbségtétel eltérést jelent ett?l.

(vö. 141.,143–145. pont)

AZ ELS?FOKÚ BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kib?vített harmadik tanács)

2008. december 18.(*)

„Állami támogatások – Az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társaságiadó?reformjára vonatkozóan bejelentett támogatási program – A támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethetetlenségét megállapító határozat – Regionális szelektivitás – Tárgyi szelektivitás”

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

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

felperesnek (T?211/04. sz. ügy),

támogatja:

Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága (képviseli kezdetben: M. Bethell, meghatalmazotti min?ségben, segít?i: D. Anderson QC és H. Davies barrister, kés?bb: E. Jenkinson és E. O'Neill, meghatalmazotti min?ségben)

beavatkozó,

Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága (képviselik kezdetben: M. Bethell és E. Jenkinson, meghatalmazotti min?ségben, segít?ik: D. Anderson QC és H. Davies barrister, kés?bb: E. Jenkinson, E. O'Neill és S. Behzadi?Spencer, meghatalmazotti min?ségben)

felperesnek (T?215/04. sz. ügy)

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

alperes ellen,

támogatja:

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

beavatkozó,

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

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK ELS?FOKÚ BÍRÓSÁGA
(kib?vített harmadik tanács),

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

hivatalvezet?: C. Kantza tanácsos,

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

meghozta a következ?

Ítéletet

Jogi háttér

I – Közösségi szabályozás

1 Az EK 87. cikk (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Ha e szerz?dés másként nem rendelkezik, a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének el?nyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.”

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

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

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

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

II – Gibraltár státusa

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

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

7 Gibraltár felett végrehajtó hatalmat a királyn? által kinevezett, ?t képvisel? kormányzó, meghatározott belügyi hatásköröket pedig a Gibraltári Minisztertanács gyakorol. Ez utóbbit a Chief minister (f?miniszter) és a miniszterek alkotják, akiket a kormányzó a House of Assembly (parlament) tagjai közül választ.

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

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

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

A jogvita alapját képez? tényállás

I – *A gibraltári kormány által kivetett társasági adó reformjának el?zményei*

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

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

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

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

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

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

II – A gibraltári kormány által bevezetett társaságiadó-reform

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

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

19 Az adóreform végrehajtásáról a következő jogszabályok gondoskodnak:

- a Companies (Payroll Tax) Ordinance (társasági [munkáltatói adó] szabályozás),
- a Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (társasági [éves nyilvántartási díj] szabályozás),
- a Rates Ordinance (az adókulcsokról szóló szabályozás),
- a Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (a társasági [kijelölt tevékenységek adóztatása] szabályozás).

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

A – Az adóreformmal bevezetett adóztatási rendszer

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

- munkáltatói adó: minden gibraltári társaságnak foglalkoztatottanként 3000 fontot kell fizetnie évente; minden gibraltári „munkaadó” köteles megfizetni a munkáltatói adót teljes munkaidős és részmunkaidős – „Gibraltáron foglalkoztatott” – „munkavállalói” teljes létszáma után. Az adóreformra vonatkozó jogszabályok állapítják meg a fenti fogalmak meghatározását;
- vállalkozási ingatlanhasználati adóból (Business Property Occupation Tax, a továbbiakban: BPOT): minden vállalkozásnak, amely Gibraltáron üzleti célból ingatlant használ, vállalkozási ingatlanhasználati adót kell fizetnie, amelynek mértéke százalékban megegyezik a Gibraltáron az ingatlanra kivetett általános adókulcsok szerinti kötelezettségükkel;
- nyilvántartási díj: minden gibraltári vállalkozásnak éves nyilvántartási díjat kell fizetnie, amelynek mértéke évi 150 font a nem nyereségérdekelt társaságoknál és évi 300 font a jövedelemérdekelt társaságoknál.

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

B – Kiegészítő (vagy büntető?) adó

23 Bizonyos kijelölt tevékenységek, nevezetesen a pénzügyi szolgáltatások és a közmozgások

esetében egy további, kiegészítő (vagy büntető?) adó is vonatkozik az ilyen tevékenységek során keletkezett nyereségekre. Ez a kiegészítő adó csak az ilyen kijelölt tevékenységekből keletkező nyereségre alkalmazható.

24 Így a pénzügyi szolgáltató társaságoknak a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón felül kiegészítő (vagy büntető?) adót is kell fizetniük pénzügyi szolgáltató tevékenységeiből származó nyereségük után, amelynek mértéke a (nemzetközileg elfogadott számviteli standardoknak megfelelően kiszámított) nyereség 4–6%-a; ezeknek a társaságoknak a teljes adókötelezettsége (a munkáltatói adó, a vállalkozási ingatlanhasználati adó és a kiegészítő adó címén) összességében a nyereség 15%-ában van korlátozva.

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

III – Az igazgatási eljárás és a megtámadott határozat

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

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

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

29 A megtámadott határozat rendelkezésének része a következőképpen szól:

„1. cikk

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

Azok a javaslatok ennek megfelelően nem valósíthatók meg.

2. cikk

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

30 A Bizottság arra vonatkozó megállapításának alátámasztására, hogy az adóreform szelektív jellegű, a megtámadott határozat (98)–(152) preambulumbekkezdésében lényegében azt fogalmazza meg, hogy az adóreform mind regionális, mind tárgyi szempontból szelektív. Regionális szempontból azért szelektív, mert olyan társaságiadó-rendszert irányoz el, amely alapján a gibraltári társaságok általánosságban alacsonyabb adókulccsal adóznak, mint az egyesült királysági társaságok (a megtámadott határozat (127) preambulumbekkezdése). A Bizottság úgy ítéli meg, hogy az adóreform következő elemei valószínűleg meg tárgyi szelektivitást: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, mivel ez a feltétel azoknak a vállalkozásoknak kedvez, amelyek nem nyereségesek (a megtámadott határozat (128)–(133) preambulumbekkezdése); másodszor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát, mivel ez azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek az adott adóévben a foglalkoztatottak számához és az ingatlanhasználathoz viszonyítva kevesebb nyereséget termeltek (a megtámadott határozat (134)–(141) preambulumbekkezdése); harmadszor, a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó, mivel ez a két adó nem jellegénél fogva azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek nem rendelkeznek fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért nem kötelezettek társasági adó fizetésére (a megtámadott határozat (142)–(144) és (150) preambulumbekkezdése). A Bizottság azt állapítja meg, hogy „[a] bejelentett intézkedések ezért mind regionális, mind lényeges kivételezést [helyesen: mind regionális, mind tárgyi szelektivitást] megvalósítanak, és az utóbbi mind a javasolt rendszer számos sajátos vonásából, mind a rendszer egészének elemzéséből következik” (a megtámadott határozat (152) preambulumbekkezdése).

Eljárás és a felek kérelmei

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
- a Bizottságot és a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

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

- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
- a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

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

- utasítsa el a keresetet;
- a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

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

- utasítsa el a keresetet;
- a felpereseket kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdés?

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

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

A – *A felek érvei*

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

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

52 Másodszor a felperesek azzal érvelnek, hogy még ha Gibraltárt az állami támogatásokra vonatkozó közösségi szabályok alkalmazása céljából az Egyesült Királyság részének kellene is tekinteni, az Egyesült Királyság akkor sem minősülhetne megfelelő viszonyítási alapnak, mivel a két jogalanynak nincsen közös adózási rendszere. A gibraltári adóreform nem minősül „eltérésnek”, „kivételnek” vagy „kedvezménynek” az Egyesült Királyság társaságiadórendszeréhez képest; ez utóbbi sem minősül olyan „általános” adózási rendszernek, amelyet Gibraltáron alkalmazni kellene, amennyiben nem született volna meg a vitatott adóreform. Következésképpen a regionális szelektivitás kritériuma nem alkalmazható.

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

központi hatalomgyakorlása.

54 A felperesek másodikként azt adják elő, hogy Gibraltár és az Egyesült Királyság két, teljesen elkülönülő és különálló adóterületet alkot. A gibraltári kormány és a House of Assembly kizárólag a gibraltári gazdaságra jellemző sajátos feltételek figyelembevételével alkotta meg a Gibraltár területére alkalmazandó adórendszert, és nem hagyta magát befolyásolni vagy korlátozni az Egyesült Királyságban elfogadott adójogszabályok vagy –politikák által. Az Egyesült Királyság adójogszabályai sohasem voltak alkalmazandók Gibraltáron, és akkor sem nyernének ott alkalmazást, ha Gibraltárnak nem lennének saját adójogszabályai. Nincsen ezért semmiféle olyan mérce, amellyel össze lehetne hasonlítani, vagy amelyetől meg lehetne különböztetni a Gibraltárban alkalmazott adókat. A megtámadott határozat ténybeli hibákat tartalmaz a tekintetben, hogy Gibraltárt olyan helyként írja le, ahol az adóhatásköröket decentralizálják, de megmarad egy központi referencia-rendszer (a megtámadott határozat (121) preambulumbekkezdése), az adóreformot a nemzeti szinten beszédett adó csökkentéseként írja le (a megtámadott határozat (109) preambulumbekkezdése), és a Bizottság azon megállapítása tekintetében, hogy „a Gibraltárban jelenleg alkalmazott adórendszer nagyrészt az Egyesült Királyság modelljét követi, az offshore gazdaságnak adott előnyök kivételével” (a megtámadott határozat (112) preambulumbekkezdése).

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

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

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

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

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

Királyságnak. A Bizottság szerint igen.

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

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

62 A Bizottság azt is el?adja, hogy a felperesek azon nézetével ellentétben, hogy az Egyesült Királyság központi hatóságainak alapvet? szerepe van a gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában, különösen amiatt, hogy az Egyesült Királyság feladata a közösségi jog alkalmazása Gibraltáron, és mert Gibraltár pénzügyi stabilitása teljes mértékben az Egyesült Királyságtól ered (a gibraltári deviza valójában a font sterling, más néven). Ugyanebb?l az elgondolásból állítja a Bizottság azt, hogy a „meghatározott belügyi hatásköröknek”, amelyek körébe a felperesek szerint az adóügyek is beletartoznak, a közösségi jog összefüggésében kevés jelent?ségük van, f?ként két okból: el?ször is azért, mert az 1969-es alkotmány értelmében a központi hatóságok (a kormányzó személyében) – különösen annak biztosítása érdekében, hogy a nemzetközi kötelezettségeket végrehajtsák Gibraltáron – beavatkozhatnak, másodszor pedig mivel az Egyesült Királysággal ellentétben Gibraltár nem vesz részt a meghatározott belügyi hatásköreit érint? és a területén végrehajtandó közösségi jogi aktusok elfogadásában.

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

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

65 A Bizottság azt is el?adja, hogy a regionális szelektivitás kritériumának alkalmazását nem zárja ki az, hogy nincsen olyan közös (vagy általános) adózási rendszer, amelyet alkalmazni kellene abban az esetben, ha a gibraltári adórendszer nem lenne alkalmazandó. A közös adórendszer ezen hiánya az Egyesült Királyság döntésének az eredménye. Az Egyesült Királyság úgy döntött, hogy különleges alkotmányos viszont létesít Gibraltárral, valamint hogy a Közösséghez történ? csatlakozása révén az állami támogatásokra vonatkozó szabályok hatályát kiterjeszti Gibraltárra. Az Egyesült Királyság elegend? hatáskört is megtart magának annak biztosítása érdekében, hogy Gibraltár olyan társaságiadó?rendszert fogadjon el, amely összeegyeztethet? a Szerz?déssel. Következésképpen a viszonyítási alapot nem szolgáltathatja

más, mint az Egyesült Királyság.

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

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

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

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

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

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

72 Másodlagosan, a Bizottság megvizsgálja a fent említett három kritériumot, és előadja, hogy Gibraltár ezek közül kettőt nem teljesít: azt a kritériumot, hogy az Egyesült Királyság kormánya nem avatkozhat be közvetlenül a gibraltári hatóságok által elfogadott adóintézkedések területén, és azt a kritériumot, hogy a gibraltári adórendszer pénzügyi következményei nem kompenzálhatók szubvenciókkal. Következésképpen Gibraltár területe nem minősül megfelelő viszonyítási alapnak.

73 A Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy a Bizottság kérelmeit támogató beavatkozása sem kifejezetten, sem hallgatólagosan nem értelmezhető annak kifejezéséeként, hogy támogatná a

megtámadott határozat regionális szelektivitásra vonatkozó indokolását. Úgy véli, hogy Gibraltár esetét meg kell különböztetni a Baszkföld és Navarra autonóm területek adórendszerére vonatkozó ügyektől, az ezeken a területeken fennálló adóharmonizációs háttér miatt.

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

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

B – Az Elsőfokú Bíróság álláspontja

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

84 Ezért elegend? csak a második olyan tényez? megalapozottságát vizsgálni, amely alapján a Bizottság azt állapította meg, hogy az Egyesült Királyság területe min?sül megfelel? viszonyítási alapnak, azaz az Egyesült Királyság hatóságai által a vállalkozások m?ködésének színterét adó gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerep megalapozottságát (lásd a fenti 82. pontot).

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

a) az Azori?szigetek adórendszerér?l szóló ítélet

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

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

67. Amint azt a f?tanácsnok indítványának 54. pontjában kifejtette, ahhoz, hogy az ilyen körülmények között elfogadott intézkedést kell?en autonóm hatáskör gyakorlása körében elfogadottnak lehessen tekinteni, szükséges mindennekel?tt, hogy az intézkedést olyan regionális vagy helyi hatóság fogadja el, amely alkotmányos síkon a központi kormányzattól eltér? politikai és közigazgatási jogállással rendelkezik. Ezenfelül az intézkedés elfogadása során a központi kormányzat nem avatkozhat be közvetlenül annak tartalmát illet?en. Végül, a régióban m?köd? vállalkozásokra vonatkozó csökkentett adókulcs pénzügyi következményei nem kompenzálhatók más régióból vagy a központi kormányzattól ered? hozzájárulásokkal vagy szubvenciókkal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

beavatkozni, nem pedig azt, hogy a gyakorlatban megteszik-e.

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

94 Másodikként arra kell rámutatni, hogy az 1969-es alkotmány 32. pontja alapján, és bizonyos fenntartásokkal, a gibraltári törvényhozás hatáskörébe tartozik a „Gibraltár békéjét, rendjét és megfelelő közigazgatását” szolgáló törvények elfogadása. Nem vitatott, hogy ebbe a hatáskörbe az adóintézkedések elfogadása is beletartozik. Az 1969-es alkotmány 33. cikkének (1) bekezdése alapján a törvényhozó hatalom gyakorlása fűszabályként úgy valósul meg, hogy a House of Assembly megszavazza a törvényjavaslatot, és a királynő vagy a királynő nevében a kormányzó jóváhagyja azt. Nem vitatott, hogy a House of Assembly tagjait demokratikus módon a gibraltári nép választja, amelyet az kizárólagosan képvisel. Az 1969-es alkotmány 33. cikkének (2) bekezdése alapján a kormányzó megtagadhatja az említett törvényjavaslatok jóváhagyását, vagy fenntarthatja egyes törvényjavaslatok jóváhagyását a királynő döntése számára. Ezenkívül az 1969-es alkotmány 34. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi, hogy a kormányzó meghatározott belügyi hatáskörök területén és Gibraltár pénzügyi és gazdasági stabilitásának fenntartása érdekében bizonyos feltételek mellett törvényjavaslatot nyújtson be a House of Assembly elé, és bizonyos feltételek mellett az említett törvényjavaslatokat jóváhagyásával elfogadja.

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

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

97 Meg kell állapítani, hogy az 1969-es alkotmány 33. és 34. cikkében a kormányzó számára biztosított jogkörök, amelyeket egyébként sohasem gyakorolt adóügyekben, nem nyújtanak lehetőséget az Egyesült Királyság „központi kormányzata” általi „közvetlen” beavatkozásra a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt második feltétel értelmében. Annak ellenére, hogy a királynő – mint Gibraltár királynője – nevezi ki, és a királynőt képviseli Gibraltárban (az 1969-es alkotmány 18. cikke), az iratokból nem következik, hogy Gibraltár kormányzója az Egyesült Királyság központi kormányzatához lenne hasonlítható, és a Gibraltár törvényhozási rendjébe való beavatkozási lehetőségét az Egyesült Királyság „központi kormányzata” általi „közvetlen beavatkozásnak” lehetne minősíteni a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet 67. pontja értelmében.

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

„Az Egyesült Nemzeteknek azok a tagjai, amelyek olyan területek igazgatásáért vállalták vagy készek vállalni a felel?sséget, amely területek népei az önkormányzat teljes mértékét még nem érték el, elismerik e területek lakossága érdekei els?bbségének alapelvét. Magasztos megbízatásnak tekintik azt a kötelezettségüket, hogy a nemzetközi békének és biztonságnak a jelen alapokmánnal létesített rendje keretében e területek lakosságának jólétét t?lük telhet?leg el?mozdítsák, és ebb?l a célból:

- a) az érdekelt népek kultúrája tiszteletben tartásának kötelezettségével biztosítsák azok politikai, gazdasági, szociális el?rehaladását, nevelésügyük fejlesztését, az igazságos bánásmódot velük szemben és védelmüket a visszaélések ellen;
- b) az egyes területek és népek különleges viszonyainak és el?rehaladottságuk különböz? fokának megfelelően kifejlesszék ezek önkormányzati képességét, vegyék tekintetbe a szóban lev? népek politikai törekvéseit, és támogassák ?ket szabad politikai intézményeik fokozatos kifejlesztésében;

[...]

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

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

- c) Az Azori?szigetek adórendszerér?l szóló ítélet harmadik feltételének alkalmazásáról

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

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

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

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

104 Ennek az érvelésnek nem adható hely.

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

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

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

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

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

110 Harmadszor, amint az a Kis- és Középvállalkozások Vállalkozási Tőke és Hitel Alapról szóló, 2003. február 4-i bizottsági határozatból (N 620/2002 támogatás, HL C 110., 14. o.) kitűnik,

az Egyesült Királyságban és Gibraltáron székhellyel rendelkező KKV-k számára kockázati tőkét biztosító program Egyesült Királyság részéről történő finanszírozása, amelyet az Egyesült Királyság 2002. szeptember 11-én jelentett be, a fent hivatkozott KKV-kat és az érintett befektetőket részesíti elnyben.

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

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

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

114 Miután a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítéletben foglalt három feltétel teljesül, azt kell megállapítani, hogy az Egyesült Királyság által a vállalkozások működésének színterét adó gibraltári politikai és gazdasági környezet kialakításában játszott szerep nem elegendő annak megállapításához, hogy az Egyesült Királyság területe minősüljön a jelen esetben megfelelő viszonyítási alapnak. Ezért nem megalapozott a második tényező sem, amely alapján a Bizottság azt állapította meg, hogy az Egyesült Királyság területe minősül megfelelő viszonyítási alapnak (lásd a fenti 84. pontot).

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

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

117 Az első jogalaphoz következésképpen helyt kell adni.

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

A – A felek érvei

118 A felperesek vitatják a reformmal bevezetett adórendszer következő három elemének tárgyi szelektivitására vonatkozóan a megtámadott határozatban foglalt bizottsági megállapítások jogszerűségét: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, (a megtámadott

határozat (128)–(133) preambulumbekkezdése); másodsor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát (a megtámadott határozat (134)–(141) preambulumbekkezdése); harmadsor, a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó (a megtámadott határozat (142)–(144) és (150) preambulumbekkezdése).

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

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

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

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

123 A munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korláttal kapcsolatban a felperesek eladják, hogy az nem szelektív, mivel nem részesít elnyben sem bizonyos meghatározott vállalkozási kategóriákat, sem bizonyos áruk termelését. Ez a felső korlát minden gibraltári vállalkozásra általánosan alkalmazandó. E tekintetben is lehetetlen előre megállapítani, hogy egyes vállalkozásokat elnyben részesít-e ez a felső korlát, és ha igen, melyeket. Ez a felső korlát ugyanúgy a közös adóztatási rendszer része, mint a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó, és nem minősül attól való eltérésnek.

124 Másodlagosan a felperesek eladják, hogy a nyereség 15%-át kitevő felső korlátot a

rendszer jellege és általános felépítése indokolja. Ezt a felső korlátot az adóreformmal bevezetett rendszer degresszivitási tényezőjének tekintik, és elmondják, hogy a Bizottságnak nem kellene az említett felső korlátot meghaladó adóösszegre irányuló adómentesítést állami támogatásnak minősítenie. A gibraltári kormány is azzal indokolja a felső korlát bevezetését, hogy el kell kerülni a társaságok túladóztatását, ami a ciklikusan ismétlődő piaci fluktuációk és válságidőszakokban elbocsátásokhoz és instabilitáshoz vezethet.

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

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

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

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

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

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

munkavállalója, és használhat ingatlant, de ha nem nyereséges, az adóreform számára is lehet?vé teszi, hogy ne fizessen adót.

131 Az adóreform hibrid jellege miatt felismerhetetlen az adóreform jellege és általános felépítése. Ha a felperesek szerint a munkaer? és a föld ritka termelési tényez?nek min?sül Gibraltáron, akkor ebb?l azt a következtetést kell levonni, hogy ezeket az er?forrásokat mentesítés és küszöb alkalmazása nélkül kellene adóztatni, biztosítva ezáltal a leghatékonyabb kihasználásukat. Az adóreform ezen említett logikája alapján nem érthet? sem az a feltétel, miszerint a társaságnak nyereségesnek kell lennie, miel?tt bármilyen adó alanyává válna, sem a nyereség 15%-át kitev? fels? korlát, így az adóreform ezen két eleme nem indokolható az adóreform jellegével és általános felépítésével.

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

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

134 Az els? indokot illet?en a Bizottság értetlenségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy miért választotta a gibraltári kormány azt a megoldást, hogy a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra a nyereség 15%-át kitev? fels? korlátot alkalmaz. Ezeknek az adóknak jellegüknél fogva korlátozott a jelent?isége, és a 15%-os szabállyal még kisebb mértékben járulhatnak hozzá a gibraltári vállalkozásoktól beszedett adóbevételekhez.

135 A második indokkal kapcsolatban a Bizottság el?adja, hogy az adóalanyok korlátozott adófizetési hajlandóságából ered?, adóbeszedésre vonatkozó kötelezettségeket az adóztatási szint változtatásával enyhítik. Ha a foglalkoztatottanként fizetett évi 3000 font a ritka er?forrásra – mint amilyennek Gibraltáron a munkaer? min?sül – kivetett adó esetében megfelel? szintnek tekinthet?, az adóreform bejelentésében semmi nem magyarázza azt, hogy miért kell a munkaer?t nem hatékony módon alkalmazó munkáltatót a munkáltatói adó fizetése alól 15%-os nyereségadóért cserében ténylegesen mentesíteni.

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

137 Nem helytálló az az állítás, hogy az ilyen társaságok csak ideiglenes körülmények vagy a gazdasági ciklusok esetlegessége alapján határozhatók meg. A Bizottság el?adja, hogy ha az adóreform következtében a mentesített társaság jogállása el is t?nik, a reform megtartja ugyanazokat a jellemz?ket, amelyek alapján jelenleg vonzó lehet mentesített társaságot létrehozni. A Bizottság szerint nincsen semmi ideiglenes azoknak a társaságoknak a helyzetében, amelyek jellegüknél fogva fizikai jelenlét és munkavállalók nélkül működnek.

138 A Bizottság ezenkívül úgy ítéli meg, hogy a rendszer el?nyei nem állnak ténylegesen valamennyi vállalkozásnak egyformán a rendelkezésére, és vitatja a rendszer jellegére és általános felépítésére alapított indokolást. Kifejti, hogy ezt a hivatkozott indokot nem lehetett a

megtámadott határozatban vizsgálni, tekintettel arra a megállapításra, amely szerint az adóreform hibrid jellege miatt nem fedezhet? fel általános rendszer. Véleménye szerint az a tény, hogy a reform eredményeképpen különböz? vállalkozástípusokra vonatkozóan eltér? adókulcsot állapítanak meg, nem teszi lehetővé, hogy a reformot jellegével és általános felépítésével lehessen indokolni. A Bizottság a felperesek által az ezen indok alátámasztására vonatkozóan el?adott többi érvet is vitatja, és azt állapítja meg, hogy az adóreform jellege és általános felépítése egyáltalán nem indokolja azt, hogy ilyen sok gibraltári székhely? társaságot szelektív módon mentesítsenek a társasági adó fizetése alól.

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

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

B – Az Els?fokú Bíróság álláspontja

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

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

143 Ahogyan a Bizottság maga is kimondja a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény 16. pontjában, ahhoz, hogy a Bizottság valamely adóintézkedést szelektívnek min?sítsen, el?s?z?r is el?z?leg meg kell határoznia és meg kell vizsgálnia az adott viszonyítási alapot képez? földrajzi területen hatályban lév? adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell a Bizottságnak ezután értékelnie és megállapítania, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított el?ny szelektív jelleg?e, ehhez pedig azt kell bizonyítania, hogy ez az intézkedés eltér a közös adórendszert?, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kit?zött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lév? gazdasági szerepl?k között (ebben az értelemben lásd a Bíróság fenti 77. pontban hivatkozott, Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítéletének 100. pontját; C?182/03. és C?217/03. sz., Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben 2006. június 22?én hozott ítéletének [EBHT 2006., I?5479. o.] 120. pontját, és a fenti 42. pontban hivatkozott, az Azori?szigetek adórendszerér?l szóló ítéletének 56.

pontját; Darmon f?tanácsnoknak a Bíróság C?72/91. és C?73/91. sz., Sloman Neptun egyesített ügyekben 1993. március 17?én hozott ítéletére [EBHT 1993., I?887. o.] vonatkozó indítványa [EBHT 1993., I?903. o.] 50?72. pontját).

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

145 Ehhez azonban hozzá kell tenni, hogy amennyiben a Bizottság nem hajtotta végre az intézkedések szelektív jellegére vonatkozó vizsgálat els? és második lépését (lásd a fenti 143. pontot), nem foghat neki az értékelés harmadik és negyedik lépésének, különben túllépné a felülvizsgálat kereteit. Ez a megközelítés ugyanis egyrészt lehet?vé tehetné a Bizottság számára, hogy a tagállam helyett ? határozza meg a tagállam adózási rendszerét és közös vagy „általános” adórendszerét, ideértve annak céljait, a célok elérésére irányuló, rendszeren belüli mechanizmusokat és az adózási alapjait, másrészt így lehetetlenné tenné a tagállam számára, hogy az adott különbségtételt a bejelentett adózási rendszer jellegével és felépítésével indokolja, mivel a Bizottság el?z?leg nem határozta meg, mi min?sül közös vagy „általános” adórendszernek, és nem bizonyította, hogy az említett különbségtétel eltérést jelent ett?l.

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

és ezen belül adózási rendszerről és közös vagy „általános” rendszerről, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön és gazdasági ágazatokon az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik.

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

1. A megtámadott határozat releváns preambulumbeközelítései

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

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

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

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

„Miközben a nem nyereséges társaságok mentesítése a nyereség adóztatására épül rendszer lényegi vonása, ez nem így van akkor, amikor az adót a munkavállalók száma vagy a vállalkozási ingatlanhasználat alapján szedik be. Az ilyen rendszereket olyan módon alakították ki, amely teljesen más alapot teremt a társasági jogalanyok számára az adófizetéshez. Például a munkáltatói adó rendszerének bels logikája azt tartalmazza, hogy minden egyes munkavállaló megteremti a megfelelő munkáltatóiadófizetési kötelezettséget annak a vállalatnak a számára, amely foglalkoztatja ket. [...] Még akkor is, ha a munkáltatói adó bevezetése a nyereségadó helyettesítésekkppen történne (ez nem olyan érv, amelyet az Egyesült Királyság hozott volna fel), a munkáltatói adó rendszerének logikájában még mindig benne lenne az, hogy a nem nyereséges társaságoknak meg kell fizetniük ezt az adót. A bérjegyzéknek a jövedelmezség helyettesítésére való felhasználása szükségtelenné teszi a nyereség megállapítását, vagy túlteszi magát az azzal kapcsolatos nehézségeken. Nem ez a helyzet Gibraltáron, ahol a reform szerint a társaság eredményének mérése a szabályok egyik vonása, mind a munkáltatói adó, mind a maximált adó [helyesen: kiegészít adó] esetében.”

152 Válaszul továbbá az Egyesült Királyság azon állítására, miszerint a reformmal bevezetett adózási rendszer a munkaer nyereséges felhasználásán alapul, és ezért koherens, a Bizottság a megtámadott határozat (132) preambulumbeközelítésében a következket adja el:

„Ez [az állítás] egy hibrid rendszer fennállására utal, ahol két különböző adóalapot használnak, a társaságok helyzetének megfelelően. Ilyen körülmények között lehetetlenné válik a

rendszer jellegének és általános felépítésének feltárása és ennek az indoklásnak az alkalmazása. Különösen nem tekinthető úgy, hogy az ilyen rendszer bármelyik adott vonása egy általános séma részét képezi, hiszen ez azzal lenne egyenértékű, hogy elfogadjuk egy ilyen rendszer automatikus indoklását.

153 Másodikként, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korláttal kapcsolatban a Bizottság kijelentette, hogy ennek bevezetése azzal a következménnyel jár, hogy „azok a nyereséges társaságok, amelyeknek adófizetési kötelezettsége egyébként meghaladná ezt a küszöböt, mentesülnek az adó alól, amelyet ezen a küszöbön felül fizetniük kellene”. A Bizottság szerint „[e]z az adócsökkentés elnyitja valósítja meg azoknak a társaságoknak a számára, amelyek oly módon húznak belőle hasznot, hogy mentesülnek egy olyan megterheléstől, amelyet egyébként viselniük kellene költségvetésükből (a megtámadott határozat (134) preambulumbeköszörfése).

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

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

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

156 A fent idézett (137) preambulumbeköszörfést a (136) preambulumbeköszörféssel összefüggésben kell értelmezni, amelyben a Bizottság többek között azt állapította meg, hogy elölször is „[m]íg a társasági adó szokványos rendszerei az adókra kifizetett nyereség arányát az adókulcsok megállapításával korlátozzák (a sávos rendszerek tartalmaznak egy felső értéket vagy adókulcsmaximumot), az ezzel egyenértékű technikai intézkedés a munkáltatói adón alapuló rendszerben a munkavállalónkénti adókulcs, amit Gibraltár esetében az egységes 3000 fontban állapítottak meg”, másodszor hogy „[e]gy munkáltatói adón és ingatlanhasználati adón alapuló rendszerben egy felső korlát bevezetése, amely egy más kritériumhoz kapcsolódik, nevezetesen a nyereség színvonalához [helyesen: szintjéhez], nem hasonlítható össze a nyereség megadóztatásának progresszív rendszerében szereplő változó kulcsokkal, amelyeket a rendszer jellege és általános felépítése indokol”, harmadszor pedig hogy „a felső korlát nem a munkaerő vagy az üzleti célú ingatlanhasználat költségeihez kapcsolódik közvetlenül, hanem inkább a társaságok jövedelmezőségéhez”, és „[e]z utóbbi külső elem a munkáltatói és a vállalkozási ingatlanhasználati adóhoz képest”.

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

158 Elölször is a megtámadott határozat (143) preambulumbeköszörfésében a Bizottság

lényegében azt mondja ki, hogy a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó akkor tekintet? szelektívnek, ha általános társaságiadórendszer rendszer hiányában, és olyan gazdaságban alkalmazzák, mint amilyen a gibraltári gazdaság, amelyre a fizikai jelenlét nélküli, jelent?s offshore ágazat jellemz?, amely mentesülne a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alapján történ? bármely adófizetés alól. A hivatkozott két adónem által alkotott adózási rendszer még akkor is, ha formálisan megkülönböztetés nélkül, minden vállalatra alkalmazandó, ténylegesen a jelenlegi mentesített társaságokat részesíti el?nyben, és konkrét el?nyt jelent ezeknek a Gibraltárban valós jelenléttel nem rendelkező vállalkozásoknak a javára, amelyek így nem kötelesek társasági adó fizetésére.

159 A Bizottság ezután a megtámadott határozat (144) preambulumbekkezdésében többek között hozzáteszi, hogy „az ilyen rendszer, amely csak a munkavállalók számát vagy az ingatlan üzleti célú felhasználását veszi célba, olyan környezetben, ahol a társaságok nagy száma nem rendelkezik munkavállalókkal, nem rendelkezik ingatlannal, nem ugyanolyan általános jelleg?, mint a társaságok eredményének megadóztatása, amelynek az a célja, hogy a gazdasági tevékenység egészének eredményét adóztassa meg”, és „[e]zért kivételezőnek [helyesen: szelektívnek] tekinthet?, legalábbis olyan körülmények között, amilyenek a jelenlegi ügyben vannak”.

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

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

„1. táblázat: A gibraltári vállalkozásokra vonatkozó adatok

Adókulcs

Száma

Jelenleg

A reform után

Minden társaság (ágazati bontásban)

29 000

Pénzügyi szolgáltatások

0–35%

5–15%(3)

Közművek

23

35%

35%

Más

28 798

0–35%

0–15%

Minden társaság (ágazati [helyesen: jövedelem szerinti] bontásban)

29 000

Jövedelemmel

10 400

0–35%

0–15%(1)

Nincs jövedelem

18 600

— — —

— — —

Jövedelemmel rendelkező társaságok (bontás jogállás szerint)

10 400

Nem mentesített

1 400

0–35%

0–15%(1)

Mentesített

9 000

0%

0–5%(2) (3)

Nem mentesített, jövedelemmel rendelkező? (bontás az eredmény alapján)

1 400

Nyereséget termelő

[900]

0–35%

0–15%(1)

Nincs nyereség

500

— — —

— — —

Nem mentesített, jövedelemmel rendelkező? (bontás a jogállás alapján)

1 400

Kötelezett

140

2–10%(4)

0–15%

Nem kötelezett

1 260

35%(5)

0–15%

Közmozgások

23

35%

35%

Mentesített, jövedelemmel rendelkező (bontás ágazat szerint)

9 000

Pénzügyi szolgáltatások

70

0%

5%(2) (3)

Nem pénzügyi szolgáltatások

8 930

0%

0%(2)

(1) Feltételezve, hogy a pénzügyi szolgáltatásokra a maximált adó [helyesen: kiegészítő adó] 5% lenne.

(2) A közmozgások figyelmen kívül hagyásával, amelyek adóztatása 35% lenne.

(3) Feltételezve, hogy a mentesített társaságok nem rendelkeznek fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért nem lenne kötelezettségük a munkáltatói vagy a vállalkozási ingatlanhasználati adó megfizetésére.

(4) A kötelezett társaságok többsége. Néhányuk az adókulcsa ezen a sávon kívül esik.

(5) Feltételezve, hogy a teljes, szokásos társasági adókulcs szerint adóznak."

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

„Az 1. táblázat megmutatja, hogy a gibraltári gazdaság bizonyos, világosan meghatározható ágazataira hogyan hatna a reform megvalósítása az adózás szempontjából. Bár a Bizottság elismeri, hogy a reform szerint az offshore és az onshore gazdaság közötti formális különbségtétel eltűnne, az adózás összehasonlítása illusztrációul szolgál a javasolt adórendszer lényegéből adódóan kivételező [helyesen: szelektív] jellegéről. A társaságok különböző fajtáira különböző adókulcsok vonatkoznak majd, ami további elem annak megértésére, hogy a javasolt rendszer kivételező [helyesen: szelektív] elemeket juttat azoknak az ágazatoknak, amelyek hasznot húznak az alacsonyabb kulcsokból.”

2. A reform vitatott elemei által nyújtott szelektív elemek

163 Az adózási rendszer és azon belül a közös vagy „általános” rendszer jelen ügyben történő meghatározásával kapcsolatban az iratokból és a megtámadott határozat (5), (6), (10), (12) és (13) preambulumbeközléséből az következik, hogy Gibraltár úgy döntött, hogy az adóreformmal a közm?vekre és a pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó társaságokra kivetett kiegészít? adó kivételével ? eltörli a vállalkozások nyereségadóját, és a helyébe a két vitatott adónemet, a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót lépteti. Ezzel egy id?ben a két hivatkozott adónem tekintetében az adókötelezettség fels? korlátját 15%-ban határozta meg. A gibraltári kormánynak az igazgatási eljárásban el?adott állításai szerint így a két vitatott adónem min?sül az adóreformmal bevezetett új „általános” társaságiadórendszernek.

164 Az igazgatási eljárás során és az Els?fokú Bíróság elé terjesztett beadványaiban a gibraltári kormány el?adta, hogy a gibraltári gazdaság sajátos jellemz?ire (a Spanyolországból ingázó munkavállalóktól való jelent?s függésre, a kisvállalkozások nagy számára, és arra, hogy a gibraltári hatóságok korlátozott m?köd?képessége miatt egyszer? adókra van szükség) tekintettel nélkülözhetetlen volt az a döntés, hogy a munkaer?t és az üzleti célú ingatlan használatát tegyék az adóztatás alapjává. A Bizottság egyébként nem vonta kétségbe a vitatott adókkal érintett két termelési tényez?nek, a munkaer?nek és a földnek a ritka voltát.

165 A gibraltári kormány az igazgatási és a peres eljárásban azt is el?adta, hogy a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitev? fels? korlátot az a szándék indokolta, hogy az adózás alapjául a teherviselési képesség elvét tegyék, és elkerüljék a társaságok túladóztatását, ami elbocsátásokat és instabilitást idézhet el? egy olyan kisméret? gazdaságban, mint amilyen Gibraltár gazdasága, következésképpen adóbevételekiesést eredményezhet.

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

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

168 Következésképpen a gibraltári kormány lényegében azt állítja, hogy az adóreform említett elemei, vagyis a munkáltatói adó, a vállalkozási ingatlanhasználati adó, a nyereség 15%-át kitev? fels? korlát, és a nyereség 15%-át kitev? fels? korlát bevezetésében hallgatólagosan benne rejlt? feltétel, miszerint a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra vonatkozó adófizetési kötelezettség el?feltétele, hogy a társaság nyereséget termeljen, összességükben olyan önálló adózási rendszert alkotnak, amelyet az adóreform által Gibraltár területén bevezetett közös vagy „általános” adórendszernek kell tekinteni. Ezen az adórendszeren belül nincsen „rendes” adókulcs, „f?adó” és „másodlagos” vagy „kivételes” adó. A társaságok adott évre vonatkozó adóterhe a következ? két, egymással kölcsönhatásban álló elem alapján kerül megállapításra: a társaság által foglalkoztatott munkavállalók száma és az általa használt földterület, valamint a társaság által termelt nyereség.

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

170 A gibraltári kormány és az Egyesült Királyság által az igazgatási eljárástól kezdve szolgáltatott magyarázatokra tekintettel a Bizottság nem tekinthet el attól, hogy eleget tegyen a fenti 143. pontban ismertetett, arra irányuló feladatának, hogy el?z?leg meghatározza, mi min?sül a bejelentett adózási rendszerben közös vagy „általános” adórendszernek, és adott esetben megkérd?jelezze a gibraltári hatóságok ilyen min?sítését. Az említett adórendszer meghatározása és vizsgálata hiányában a Bizottság ugyanis nem állapíthatja meg jogilag megkövetelt módon azt, hogy a bejelentett adózási rendszer egyes elemei a közös vagy „általános” adórendszerhez képest eltérésnek min?sülnek, és ezért eleve szelektívek. Ugyanígy ilyen feltételek mellett a Bizottság azt sem tudja megfelel?en megállapítani, hogy a vállalkozások között fennálló, a közös vagy „általános” adórendszert?l eltér? adóintézkedés alkalmazásából ered? esetleges különbségek indokolhatók?e az érintett tagállam adózási rendszerének jellegével vagy felépítésével, mivel a Bizottság el?z?leg nem határozta meg és nem vizsgálta meg a közös adórendszert.

171 A megtámadott határozat indokolásából azonban nem t?nik ki, hogy a Bizottság lefolytatta volna az elengedhetetlenül szükséges el?zetes vizsgálatot, amelyr?l a fenti 170. pontban szó volt, és amelynek annak megállapítására kell irányulnia, hogy a reformmal bevezetett különböz? vitatott elemek önmagukban közös vagy „általános” adórendszert alkothatnak?e.

172 Ezzel szemben a nyereségességre vonatkozó feltétellel és a 15%-os fels? korláttal kapcsolatban a Bizottság csupán annak azonnali megállapítására szorítkozott, hogy a reform ezen két eleme a munkáltatói adóhoz és a vállalkozási ingatlanhasználati adóhoz képest eltérésnek min?sül, és ezért szelektív jelleg? (a megtámadott határozat (128), (129), (134) és (135) preambulumbekkezdése), amelyekr?l így hallgatólagosan, de szükségszer?en azt állapította meg, hogy ezek alkotják a reformmal bevezetett közös vagy „általános” rendszert.

173 Ezenkívül a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó tekintetében a megtámadott határozatból az t?nik ki (lásd a fenti 157?160. pontot), hogy a Bizottság nem végezte el a szelektivitás megállapítására vonatkozó vizsgálat egyik lépését sem, mivel el?ször is nem határozta meg és nem vizsgálta meg azt a közös vagy „általános” adórendszert, amelyet?l ez a két adónem eltér, másodszor nem bizonyította ezek esetleges eltérésnek min?sülését, harmadszor pedig nem értékelte azt, hogy ez az állítólagos eltérésnek min?sülés igazolható?e a reformmal bevezetett adózási rendszer jellegével vagy általános felépítésével.

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

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

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

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

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

179 Másodszor, amikor a Bizottság a megtámadott határozat (132) preambulumbeközlésében és beadványaiban a reformmal bevezetett adózási rendszert „hibridnek” minősíti, az csupán az említett, több alkotóelemből álló rendszer leírásának tekinthető. Ez a minősítés önmagában nem

bizonyítja, hogy az ilyen rendszer nem minősülhet közös vagy „általános” adórendszernek Gibraltár területén, mivel egyrészt ez a rendszer lényegében két olyan célkitűzésen alapul – a Gibraltáron ritkának minősülő két termelési tényező használatának adóztatásán és a társaságok teherviselési képességének tiszteletben tartásán –, amelyet a gibraltári hatóságok adóügyi hatásköreik gyakorlása során határoztak meg, másrészt mert a közösségi jogfejlődés jelenlegi állapotában nincsen harmonizált mérték arra vonatkozóan, mi minősül egy nemzeti adózási rendszer „közös” vagy „általános” rendszerének.

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

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

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

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

184 A fenti 170–183. pontból kitűnik, hogy mivel a Bizottság nem tartotta be a szelektivitás meghatározására vonatkozó vizsgálat kereteit, a megtámadott határozatban foglalt megállapításai alapján nem vonható kétségbe az adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszernek a gibraltári hatóságok által adott meghatározása. Ebből az is következik, hogy miután a Bizottság nem tartotta be az említett vizsgálati kereteket, a gibraltári hatóságoknak a gibraltári adózási rendszer és annak közös vagy „általános” rendszere meghatározására vonatkozó hatáskörének terjedelmére tekintettel túllépte a felülvizsgálata korlátait. A megtámadott határozatnak különösen

a (131), (132), (136), (137) és (144) preambulumbekkezdésében kifejtett indokolásából kit?nik, hogy a Bizottság azáltal, hogy a tárgyi szelektivitásra vonatkozó elemzése kiindulópontjául nem a felperesek által a jelen ügyben közös vagy „általános” adórendszernek min?sített rendszert használta, és elmulasztotta meghatározni ezt a rendszert és a megalapozottságát megvizsgálni, a fenti 143. és 144. pontban ismertetett felülvizsgálat lefolytatása helyett a bejelentett adózási rendszer tartalmát és m?ködését illet?en saját logikáját követte.

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

186 Végül rá kell mutatni arra, hogy a reformmal bevezetett adózási rendszer állítólagos hatásainak a reform el?tti adózási rendszer hatásaival történ? összehasonlítása, ahogyan azt a Bizottság a megtámadott határozat 1. táblázatában és (150) preambulumbekkezdésében tette, a jelen ügyben nem fogadható el az EK 87. cikk alkalmazásának szempontjából. E tekintetben ugyanis közömbös, hogy a vitatott intézkedés feltételezett kedvezményezettjének helyzete javult vagy romlott a korábbi jogi helyzethez képest, vagy ellenkez?leg, nem változott az id?vel (a fenti 78. pontban hivatkozott Adria?Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontja) Annak van jelent?sége, hogy a szóban forgó rendszer – a korábbtól függetlenül vizsgálva – bizonyos vállalkozásokat el?nyben részesít?e (lásd ebben az értelemben az 57/86. sz., Görögország kontra Bizottság ügyben 1988. június 7?én hozott ítélet [EBHT 1988., 2855. o.] 10. pontját).

187 A fenti megállapítások összességéb?l az következik, hogy a Bizottság nem bizonyította az adóreform vitatott három eleméb?l ered? szelektív el?nyök fennállását. Így a Bizottság azáltal, hogy az említett vitatott elemeket állami támogatásnak min?sítette, az EK 87. cikk (1) bekezdésének alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot.

188 A második jogalapot következésképpen el kell utasítani.

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

A költségekr?

190 Az eljárási szabályzat 87. cikkének 2. §-a alapján az Els?fokú Bíróság a peresztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság peresztes lett, a felperesek kérelmének megfelel?en kötelezni kell a költségek viselésére.

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

Az ELS?FOKÚ BÍRÓSÁG (kib?vített harmadik tanács)

a következ?képpen határozott:

- 1) **Az Elsőfokú Bíróság a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyeket ítélethozatal céljából egyesíti.**
- 2) **Az Elsőfokú Bíróság megsemmisíti a támogatási rendszert, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társasági adóreformja tekintetében [helyesen: az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társasági adóreformja tekintetében megvalósítani tervezett támogatási programról] szóló, 2004. március 30-i 2005/261/EK bizottsági határozatot.**
- 3) **A Bizottság viseli a Government of Gibraltar, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága költségeit a T-215/04. sz. ügyben, továbbá saját költségeit.**
- 4) **Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, mint beavatkozó a T-211/04. sz. ügyben, maga viseli saját költségeit.**
- 5) **A Spanyol Királyság, mint beavatkozó a T-211/04. és T-215/04. sz. ügyben, maga viseli saját költségeit.**

Jaeger

Tiili

Azizi

Cremona

Czucz

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

Aláírások

Tartalomjegyzék

Jogi háttér

I – Közösségi szabályozás

II – Gibraltár státusa

A jogvita alapját képező tényállás

I – A gibraltári kormány által kivetett társasági adó reformjának előzményei

II – A gibraltári kormány által bevezetett társaságiadó-reform

A – Az adóreformmal bevezetett adóztatási rendszer

B – Kiegészítő (vagy büntető?) adó

III – Az igazgatási eljárás és a megtámadott határozat

Eljárás és a felek kérelmei

A jogkérdés?

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

A – A felek érvei

B – Az Elsőfokú Bíróság álláspontja

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

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

a) az Azori-szigetek adórendszeréről szóló ítélet

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

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

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

A – A felek érvei

B – Az Elsőfokú Bíróság álláspontja

1. A megtámadott határozat releváns preambulumbekkezdései

2. A reform vitatott elemei által nyújtott szelektív előny

A költségekről

* Az eljárás nyelve: angol.