

Bylos T-211/04 ir T-215/04

Government of Gibraltar ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė
prieš

Europos Bendrijų Komisijai

„Valstybės pagalba – Pagalbos schema, apie kurią pranešė Jungtinė Karalystė, susijusi su Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reforma – Sprendimas, kuriuo pagalbos schema pripažįstama nesuderinama su bendrąja rinka – Regioninė atranka – Materialinė atranka“

Sprendimo santrauka

1. Valstybių teikiama pagalba – Šėvoka – Priemonės selektyvumas – Infravalstybinio subjekto priimta mokestinė priemonė

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

2. Valstybių teikiama pagalba – Šėvoka – Priemonės selektyvumas – Nukrypimas nuo bendro ar „prasto“ mokesčio režimo

(EB 87 straipsnio 1 dalis)

1. EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras žmones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal minėtos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Tokios analizės taip pat reikalaujama priemonės, priimtose ne nacionalinio teisės akto leidžiu, o infravalstybinės institucijos, atveju, nes teritorinės, o ne centrinės institucijos priimta priemonė gali būti valstybės pagalba, jei tenkinamos šioje nuostatoje nustatytos sąlygos. Referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčio priemonių atveju, nes pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „prastu“ apmokestinimu. Prastas apmokestinimo tarifas yra geografinėje teritorijoje, kurios pagrindu vertinama, galiojantis tarifas.

Todėl vertinant infravalstybinio subjekto priimtose priemonėse, kuria siekiama tik vienoje valstybės narės teritorijos dalyje nustatyti mažesnį nei likusioje šios valstybės narės dalyje galiojantį mokesčio tarifą, selektyvumą reikia išnagrinėti: i) ar ši priemonė parengta regioninė, ar vietos valdžios institucija, konstituciniu požiūriu turinti skirtingą nuo centrinės vyriausybės politinę ir administracinę statusą; ii) ar ji parengta taip, kad centrinė vyriausybė negalėtų tiesiogiai daryti tokos jos turiniui; ir iii) ar infravalstybiniam subjektui šios priemonės priėmimo sukelti finansiniai pasekmių negali kompensuoti tos valstybės narės kitą regioną ar centrinės vyriausybės parama arba subsidijos.

(žr. 78–80, 86 punktus)

2. EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nacionalinė priemonė gali labiau palaikyti „tam tikras žmones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal minėtos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Norėdama kvalifikuoti mokestinę priemonę kaip selektyvią, Komisija visų pirma turi iš anksto nustatyti ir išnagrinėti mokesčio sistemos, taikytinos toje geografinėje teritorijoje, kuri yra tinkamas referencinis pagrindas, bendrą arba „prastą“ režimą. Tuomet, atsižvelgdama į šį bendrą arba „prastą“

mokesčių režimų, Komisija privalo įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokesčių priemonė suteikiamas pranašumas gali būti selektyvus, rodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokio bendro režimo tiek, kad pagal ją diferencijuojami kio subjektai, kurie, atsižvelgiant atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos tikslų, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje.

Jei Komisija per šiuos pirmus du etapus rodo, kad yra nukrypimas nuo bendro arba „prasto“ mokesčių režimo, dėl kurio monės diferencijuojamos, vis dėlto tokia diferenciacija nėra selektyvi, jeigu ji atsiranda dėl mokesčių sistemos, kurios dalis tokia diferenciacija yra, pobūdžio ar bendros schemos. Tokioje situacijoje Komisija trečiajame vertinimo etape privalo patikrinti, ar nagrinėjama valstybės priemonė nėra selektyvi, nors ja ir suteikiamas pranašumas šia priemone galinoms pasinaudoti monėms. Atsižvelgiant tai, kad diferenciacija bendro arba „prasto“ mokesčių režimo atžvilgiu reiškia nukrypimą nuo šio režimo ir yra *a priori* selektyvi, valstybės narė turi rodyti, kad tokie diferenciacijai galima pateisinti jos mokesčių sistemos pobūdžiu arba bendrąja schema, nes ši diferenciacija atsiranda tiesiogiai iš jos mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų. Šiuo klausimu turi būti nustatytas skirtumas tarp konkrečios mokesčių sistemos tikslų, kurie jai nebūdingi, ir pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šie tikslai.

Neatlikusi pirmųjų dviejų priemonės selektyvumo vertinimo etapų, Komisija negali pereiti prie trečiojo ir galutinio vertinimo etapo, nes antraip viršytų šio vertinimo ribas. Jei Komisija taip elgtųsi, ji galėtų prisiimti valstybės narės vaidmenį nustatyti šios valstybės mokesčių sistemą ir bendrą arba „prastą“ jos režimą, skaitant šios sistemos tikslus, jai būdingus mechanizmus, naudojamus šiems tikslams pasiekti, ir apmokestinimo bazę, ir, antra, taip neleisti valstybei narei pateisinti nagrinėjamos diferenciacijos remiantis mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, pobūdžiu ar bendra schema, nes Komisija prieš tai nebūtų nustačiusi nei šios sistemos bendro ar „prasto“ režimo, nei to, kad minėta diferenciacija nukrypstama nuo šio režimo.

(žr. 141, 143–145 punktus)

PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMO (trečioji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 18 d. (*)

„Valstybės pagalba – Pagalbos schema, apie kurią praneš Jungtinė Karalystė, susijusi su Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reforma – Sprendimas, kuriuo pagalbos schema pripažstama nesuderinama su bendrąja rinka – Regioninė atranka – Materialinė atranka“

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

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

ieškovų byloje T-211/04,

palaikoma

Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės, iš pradžių atstovaujamos M.

Bethell, padedamo QC D. Anderson ir barister?s H. Davies, v?liau E. Jenkinson ir E. O'Neill,

?stojusios ? byl? šalies,

Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?, iš pradži? atstovaujama M. Bethell, E. Jenkinson, padedam? QC D. Anderson, ir barister?s H. Davies, v?liau E. Jenkinson, E. O'Neill ir S. Behzadi?Spencer,

ieškov? byloje T?215/04,

prieš

Europos Bendrij? Komisij?, atstovaujam? N. Khan ir V. Di Bucci,

atsakov?,

palaikom?

Ispanijos Karalyst?s, atstovaujamos *abogado del Estado* N. Díaz Abad,

?stojusios ? byl? šalies,

d?l 2004 m. kovo 30 d. Komisijos sprendimo 2005/261/EB d?l Jungtin?s Karalyst?s pagalbos schemos ?gyvendinant Gibraltaro vyriausyb?s ?moni? pelno mokes?i? reform? (OL L 85, 2005, p. 1),

EUROPOS BENDRIJ? PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMAS (tre?ioji išpl?stin? kolegija),

kur? sudaro pirmininkas M. Jaeger, teis?jai V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (praneš?ja) ir O. Czúcz,

pos?džio sekretor? C. Kantza, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2007 m. kovo 14 d. pos?džiui,

priima š?

Sprendim?

Teisinis pagrindas

I – *Bendrijos teis?s aktai*

1 EB 87 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Išskyrus tuos atvejus, kai ši Sutartis nustato kitaip, valstyb?s nar?s arba iš jos valstybini? ištekliai bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras ?mones arba tam tikr? preki? gamyb?, iškraipo konkurencij? arba gali j? iškraipyti, yra nesuderinama su bendr?ja rinka, kai ji daro ?tak? valstybi? nari? tarpusavio prekybai.“

2 Komisijos pranešimo 98/C 384/03 d?l valstyb?s pagalbos taisykli? taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemon?ms (OL C 384, 1998, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 8 sk., 1 t., p. 277; toliau – pranešimas d?l valstyb?s pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje) 2 punkte pabr?žiama, kad pranešime siekiama pateikti paaiškinimus d?l mokestin?s priemon?s kvalifikavimo kaip valstyb?s pagalbos pagal EB 87 straipsnio 1 dal?.

3 Šio pranešimo 16 punkte nurodyta:

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

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

II – Gibraltaro statusas

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

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

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

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

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

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

Faktinės bylos aplinkybės

I – Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reformos aplinkybės

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

12 Nuo mokesčių atleidžiamos įmonės iš tikrųjų nebuvo fiziškai įsikūrusios Gibraltare, o tokių

teis? turin?ios ?mon?s ten tur?jo tam tikras patalpas (*a bricks and mortar presence*) ir veik? ?vairiuose sektoriuose.

13 Kad b?t? atleista nuo mokes?i?, ?mon? tur?jo atitikti tam tikras s?lygas. Tarp ši? s?lyg? buvo draudimas vykdyti ?kin? ar kitoki? veikl? Gibraltare, išskyrus, jei tokia veikla vykdoma su nuo mokes?i? atleidžiamomis arba teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?iomis ?mon?mis. Gibraltaro pilie?iai ar rezidentai negal?jo tur?ti nuo mokes?i? atleistos ?mon?s akcij? ar teis? ? šias akcijas, nebent jie b?t? akcin?s bendrov?s akcininkai. Su tam tikromis ribotomis išimtimis nuo mokes?i? atleista ?mon? Gibraltare buvo atleidžiama nuo pelno mokes?io ir prival?jo mok?ti tik fiksuot? metin? 225 GBP dydžio mokest?.

14 Teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?ios ?mon?s statusui ?gyti buvo taikomos iš esm?s tokios pa?ios s?lygos kaip ir norint ?gyti nuo mokes?i? atleidžiamos ?mon?s status?. Teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?ios ?mon?s mok?jo mokest?, kurio tarifas buvo suderinamas su Gibraltaro mokes?i? institucijomis, jis sudar? 2–10 % ?mon?s pelno.

15 2002 m. balandžio 30 d. Sprendimu *Government of Gibraltar prieš Komisij?* (T?195/01 ir T?207/01, Rink. p. II?2309) Pirmosios instancijos teismas, viena vertus, panaikino sprendim? prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?, susijusi? su nuo mokes?i? atleistomis ?mon?mis, ir, kita vertus, atmet? ieškin? d?l sprendimo prad?ti toki? pa?i? proced?r?, susijusi? su teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?iomis ?mon?mis, panaikinimo.

16 2002 m. balandžio 27 d., nespr?sdoma klausimo d?l to, ar mokes?i? sistemos, susijusios su nuo mokes?i? atleidžiamomis ?mon?mis ir teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?iomis ?mon?mis laikytinos valstyb?s pagalba, Gibraltaro vyriausyb? paskelb? apie ketinim? panaikinti visus ?moni? apmokestinim? reglamentuojan?ius teis?s aktus ir ?vesti visoms Gibraltaro ?mon?ms visiškai nauj? apmokestinimo sistem?. Ši Gibraltaro vyriausyb?s ?gyvendinta pelno mokes?io reforma yra šios bylos dalykas.

II – *Gibraltaro vyriausyb?s pelno mokes?io reforma*

17 2002 m. rugpj??io 12 d. laišku Jungtin? Karalyst? pagal EB 88 straipsnio 3 dal? praneš? Komisijai apie Gibraltaro vyriausyb?s pelno mokes?io reform?.

18 Ši mokes?i? reforma apima apmokestinimo sistem?, taikom? visoms Gibraltare ?steigtoms ?mon?ms, ir papildom? (arba baudos) mokest? (*top?up tax*), taikom? tik finansini? paslaug? ir komunalini? paslaug? sektoriuose, ?skaitant telekomunikacij?, elektros ir vandens sektorius, veikian?ioms ?mon?ms.

19 Mokes?i? reforma bus ?gyvendinama vadovaujantis šiais teis?s aktais:

- Potvarkiu d?l ?moni? (darbo užmokes?io fondo mokes?io),
- Potvarkiu d?l ?moni? (metinio registracijos mokes?io),
- Potvarkiu d?l mokes?io norm? ir
- Potvarkiu d?l ?moni? (tam tikr? veiklos r?ši? apmokestinimo).

20 Gibraltaro vyriausyb? ?gyvendins su mokes?i? reforma susijusius teis?s aktus po to, kai juos priims *House of Assembly*. ?gyvendinant reform?, bus iš karto panaikinti teis?s aktai d?l nuo mokes?i? atleidžiam? ?moni? ir teis?s aktai d?l teis? ? atleidim? nuo mokes?i? turin?i? ?moni?.

A – ?gyvendinant mokes?i? reform? nustatyta apmokestinimo sistema

21 ?gyvendinant reform? nustatyt? apmokestinimo sistem?, kuri bus taikoma visoms Gibraltare ?steigtoms ?mon?ms, sudaro darbo ?zmokes?io fondo mokestis (*payroll tax*), ?moni? nekilnojamojo turto mokestis (*business property occupation tax*) ir registracijos mokestis (*registration fee*):

- darbo ?zmokes?io fondo mokestis: visos Gibraltaro ?mon?s prival?s mok?ti 3 000 GBP mokest? u? vien? darbuotoj? per metus. Kiekvienas „darbdavys“ prival?s mok?ti tok? mokest? u? visus savo vis? ar ne vis? darbo laik? dirban?ius „darbuotojus“, kurie yra „?darbinti Gibraltare“. Min?tos s?vokos bus apibr?žtos su mokes?i? reforma susijusiuose teis?s aktuose,
- ?moni? nekilnojamojo turto mokestis (BPOT): visos ?mon?s, Gibraltare u?iman?ios verslo paskirties nekilnojam?j? turt?, mok?s ?moni? nekilnojamojo turto mokest?, kurio norma prilygsta j? mokestin?s prievol?s pagal bendr? Gibraltare taikom? nekilnojamojo turto mokest? procentinei daliai,
- registracijos mokestis: visos ?mon?s, kurios savo veikla nesiekia gauti pelno, prival?s mok?ti metin? 150 GB registracijos mokest?, o ?mon?s, kurios planuoja dirbti pelningai – 300 GBP mokest? per metus.

22 Darbo ?zmokes?io fondo mokes?io ir BPOT bendra suma negali b?ti didesn? nei 15 % nuo pelno. Taigi ?mon?s mok?s darbo ?zmokes?io fondo mokest? ir BPOT, tik jeigu jos dirba pelningai, ta?iau bendra toki? mokes?i? suma nebus didesn? nei 15 % nuo ?mon?s pelno.

B – Papildomas (arba baudos) mokestis

23 Tam tikr? r?ši? veikla, b?tent u? finansines paslaugas ir komunalines paslaugas gaunamas pelnas, bus apmokestinamas papildomu arba baudos mokes?iu. Atitinkami papildomi mokes?iai bus taikomi tik tam tikros veiklos r?šims priskiriamam pelnui.

24 Be darbo ?zmokes?io fondo mokes?io ir nekilnojamojo turto mokes?io, finansines paslaugas teikian?ios ?mon?s prival?s mok?ti papildom? (arba baudos) mokest? nuo pelno, gauto teikiant finansines paslaugas, kurio norma bus 4–6 % nuo pelno (apskai?iuoto pagal tarptautiniu mastu pripa?intus apskaitos standartus); šios ?mon?s kasmet mok?s mokes?ius (darbo ?zmokes?io fondo mokest?, BPOT ir papildom? mokest?), kurie kartu negali sudaryti daugiau nei 15 % nuo pelno.

25 Komunalini? paslaug? ?mon?s, be darbo ?zmokes?io fondo mokes?io ir BPOT, taip pat bus apmokestinamos papildomu (arba baudos) mokes?iu nuo pelno; tokio mokes?io norma bus 35 % nuo pelno (apskai?iuoto pagal tarptautiniu mastu pripa?intus apskaitos standartus). Tokioms ?mon?ms bus leidžiama išskai?iuoti darbo ?zmokes?io fondo mokest? ir BPOT iš joms privalomo mok?ti papildomo mokes?io. Nors komunalini? paslaug? ?mon?s moka kasmetinius darbo ?zmokes?io fondo mokes?ius ir BPOT, kurie kartu neviršija 15 % pelno, komunalin?ms ?mon?ms taikomas papildomas mokestis u?tikrina, kad bendras toki? ?moni? mokamas mokestis b?t? lygus 35 % nuo pelno.

III – Administracin? proced?ra ir gin?ijamas sprendimas

26 2002 m. spalio 16 d. laišku Komisija praneš? Jungtin?s Karalyst?s valdžios institucijoms apie savo sprendim? prad?ti EB 88 straipsnio 2 dalyje numatyt? proced?r? d?l mokes?i? reformos ir pakviet? suinteresuot?sias šalis pateikti pastabas (OL C 300, p. 2). Jungtin? Karalyst? savo pastabas pateik? 2002 m. gruodžio 13 d. laiške.

27 Komisija gavo Ispanijos verslo organizacij? konfederacijos (*Confederación Española de Organizaciones Empresariales*), Aland? vykdomosios valdžios institucijos (*Ålands Landskapsstyrelse*, Suomija), Ispanijos Karalyst?s ir Gibraltaro vyriausyb?s pastabas. Komisija nusiunt? jas Jungtinei Karalystei, kuri 2003 m. vasario 13 d. laiške pateik? Komisijai savo pastabas.

28 2004 m. kovo 30 d. Komisija pri?m? Sprendim? 2005/261/EB d?l Jungtin?s Karalyst?s pagalbos schemos ?gyvendinant Gibraltaro vyriausyb?s ?moni? pelno mokes?i? reform? (OL L 85, 2005, p. 1, toliau – gin?ijamas sprendimas).

29 Gin?ijamo sprendimo rezoliucin? dalis yra tokia:

„1 straipsnis

Jungtin?s Karalyst?s pranešimu pateikti pasi?lymai d?l Gibraltaro ?moni? pelno apmokestinimo sistemos reformos yra valstyb?s pagalbos schema, kuri nesuderinama su bendr?ja rinka.

Tod?l si?lomos priemon?s negali b?ti ?gyvendinamos.

2 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalystei“.

30 Siekdama pagr?sti savo išvad?, susijusi? su mokes?i? reformos selektyvumu, Komisija gin?ijamo sprendimo 98–152 konstatuojamosiose dalyse iš esm?s teigia, kad reforma yra taikoma pasirinktinai ir regioniniu, ir materialiniu poži?riu. Ji taikoma pasirinktinai regioniniu poži?riu, nes numatyta tokia ?moni? apmokestinimo sistema, pagal kuri? ?mon?s Gibraltare apskritai apmokestinamos mažesniu tarifu nei Jungtin?je Karalyst?je (gin?ijamo sprendimo 127 konstatuojamoji dalis). Komisija mano, kad tokie mokes?i? reformos aspektai yra selektyv?s materialiniu poži?riu: pirma, reikalavimas, kad ?mon? turi gauti pelno, prieš apmokestinant j? darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT, nes šis reikalavimas palankesnis pelno negaunan?ioms ?mon?ms (gin?ijamo sprendimo 128–133 konstatuojamosios dalys); antra, tai, kad apmokestinimui darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT nustatyta 15 % viršutin? riba nuo pelno, yra palankiau toms ?mon?ms, kuri? pelnas nagrin?jamais mokestiniais metais yra mažas j? darbuotoj? skai?iaus ir užimamo nekilnojamojo turto atžvilgiu (gin?ijamo sprendimo 134–141 konstatuojamosios dalys); tre?ia, ir darbo užmokes?io fondo mokestis, ir BPOT pagal savo pob?d? suteikia pranašumo ?mon?ms, iš tikr?j? fiziškai nevykdan?ioms veiklos Gibraltare ir d?l to nemokan?ioms pelno mokes?io (gin?ijamo sprendimo 142–144 ir 150 konstatuojamosios dalys). Komisija daro išvad?, kad „priemon?s, apie kurias buvo teikiamas pranešimas, yra taikomos pasirinktinai tiek regioniniu, tiek materialiniu poži?riu, ir tokia išvada yra daroma atsižvelgus ? ?vairiausius si?lomos sistemos aspektus, ir ? sistemos, kaip visumos, analiz?s rezultatus“ (gin?ijamo sprendimo 152 konstatuojamoji dalis).

Procesas ir šali? reikalavimai

- 31 2004 m. birželio 9 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijoje buvo gauti Gibraltaro vyriausybės (ieškovų byloje T-211/04) ir Jungtinės Karalystės (ieškovų byloje T-215/04) ieškiniai dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.
- 32 2004 m. spalio 4 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Jungtinės Karalystės paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti ieškovų reikalavimus byloje T-211/04.
- 33 2004 m. spalio 7 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktais dokumentais Ispanijos Karalystės paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti Komisijos reikalavimus bylose T-211/04 ir T-215/04.
- 34 2004 m. gruodžio 1 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktais dokumentais ieškovų byloje T-211/04, vadovaudamasi Pirmosios instancijos teismo procedūros reglamento 116 straipsnio 2 dalimi, paprašė suteikti ieškinio priedui A 2 konfidencialaus dokumento statusą stojusi į bylą asmenų atžvilgiu. 2005 m. balandžio 26 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu ji atsiėmė šį prašymą.
- 35 2004 m. gruodžio 14 d. ir 2005 m. vasario 15 d. Pirmosios instancijos teismo trečiosios kolegijos pirmininko nutartimis prašymai leisti įstoti į bylas T-211/04 ir T-215/04 buvo patenkinti.
- 36 2005 m. kovo 8 d. Pirmosios instancijos teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Jungtinės Karalystės, vadovaudamasi Procedūros reglamento 50 straipsniu, paprašė sujungti bylas T-211/04 ir T-215/04, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas. Suinteresuotosios šalys per nustatytą terminą pateikė savo pastabas dėl šio prašymo.
- 37 Atitinkamai 2005 m. kovo 16 d. ir 2005 m. balandžio 15 d. pateiktais dokumentais ieškovų bylose T-211/04 ir T-215/04, vadovaudamasi Procedūros reglamento 55 straipsnio 2 dalimi, paprašė šie bylą nagrinėjimui suteikti pirmenybę.
- 38 2005 m. balandžio 29 d. Ispanijos Karalystės pateiktą stojimo į bylą T-215/04 paaiškinimą, o 2005 m. birželio 20 d. – stojimo į bylą T-211/04 paaiškinimą. Pagrindinės šie bylą šalys per nustatytą terminą pateikė savo pastabas dėl minėtų paaiškinimų. Jungtinės Karalystės nepateikė stojimo į bylą T-211/04 paaiškinimo.
- 39 2005 m. gegužės 12 d. ir 2006 m. gruodžio 13 d. Sprendimais Pirmosios instancijos teismas, vadovaudamasis Procedūros reglamento 55 straipsnio 2 dalimi, nutarė patenkinti prašymus suteikti bylą T-211/04 ir T-215/04 nagrinėjimui pirmenybę.
- 40 2005 m. birželio 6 d. Pirmosios instancijos teismas nusprendė paskirti bylas T-211/04 ir T-215/04 trečiajai išplėstinei kolegijai.
- 41 2006 m. gruodžio 18 d. Nutartimi bylos T-211/04 ir T-215/04 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.
- 42 Remdamasis teisėjo pranešėjo pranešimu Pirmosios instancijos teismas (trečioji išplėstinė kolegija) nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir imdamasis Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytą proceso organizavimo priemonių paprašė šalių bylose T-211/04 ir T-215/04 pateikti savo rašytines pastabas dėl pasekmių, kylančių iš 2006 m. rugsėjo 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Portugalija prieš Komisiją* (C-88/03, Rink. p. I-7115, toliau – sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos) šie bylą atžvilgiu. Šalys per nustatytą terminą nevykdė šio prašymo.

43 2007 m. kovo 14 d. ?vykusiame teismo pos?dyje išklausyti šali? pareiškimai ir atsakymai ? Pirmosios instancijos teismo pateiktus klausimus.

44 Pirmosios instancijos teismas mano, jog abi bylas reikia sujungti, kad b?t? priimtas sprendimas, ir per pos?d? šalys su tuo sutiko.

45 Ieškov? byloje T?211/04 Pirmosios instancijos teismo prašo:

- panaikinti gin?ijam? sprendim?,
- priteisti iš Komisijos ir Ispanijos Karalyst?s bylin?jimosi išlaidas.

46 Ieškov? byloje T?215/04 Pirmosios instancijos teismo prašo:

- panaikinti gin?ijam? sprendim?,
- priteisti iš Komisijos bylin?jimosi išlaidas.

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

- atmesti ieškin?,
- priteisti iš ieškovi? bylin?jimosi išlaidas.

48 Bylose T?211/04 ir T?215/04 Ispanijos Karalyst? Pirmosios instancijos teismo prašo:

- atmesti ieškin?,
- priteisti iš ieškovi? bylin?jimosi išlaidas.

D?I teis?s

49 Ieškov?s iš esm?s pateikia tris ieškinio pagrindus. Pirmasis ieškinio pagrindas yra d?I teis?s klaidos ir vertinimo, susijusio su regionin?s atrankos kriterijaus taikymu, antrasis – d?I teis?s klaid? ir vertinimo, susijusio su materialin?s atrankos kriterijaus taikymu, tre?iasis susij?s su esmini? proced?rini? reikalavim? pažeidimu tiriant tre?i?j? mokes?i? reformos aspekt?, priskirt? prie taikom? pasirinktinai materialiniu poži?riu, b?tent pat? darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT pob?d?. Paskutinis ieškinio pagrindas padalytas ? dvi dalis, pirmoji iš j? susijusi su teis?s ? teising? bylos nagrin?jim? pažeidimu, o antroji – su motyvavimo pareigos pažeidimu.

I – D?I pirmojo ieškinio pagrindo, grindžiamo teis?s klaidomis ir vertinimu, susijusiu su regionin?s atrankos kriterijaus taikymu

A – Šali? argumentai

50 Ieškov?s teigia, kad šioje byloje Komisija klaidingai taik? regionin?s atrankos kriterij?, nes laik? Jungtin?s Karalyst?s teritorij? ir jos ?moni? pelno mokes?io sistem? tinkamu referenciniu pagrindu Gibraltaro mokes?i? sistemos reformai ?vertinti. Savo nuomonei pagr?sti jos iš esm?s remiasi keturiais dalykais.

51 Pirmiausia jos teigia, kad regionin?s atrankos kriterijus šioje byloje negali b?ti taikomas taip, kaip j? taik? Komisija, nes pagal nacionalin?, tarptautin? ar Bendrijos teis? Gibraltaras n?ra Jungtin?s Karalyst?s dalis. Teism? praktika, pranešimas d?I valstyb?s pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje ir motyvavimas, kuriuo Komisija remiasi gin?ijamame sprendime, susij? su

mokestin?mis priemon?mis, taikomomis valstyb?s nar?s dal? sudaran?iam teritoriniam vienetui. Gibraltar? negalima prilygti tokiam teritoriniam vienetui.

52 Antra, ieškov?s teigia, kad net jei Bendrijos valstyb?s pagalbos taisykli? taikymo tikslais Gibraltar? reik?t? laikyti Jungtin?s Karalyst?s dalimi, Jungtin? Karalyst? negal?t? b?ti tinkamas referencinis pagrindas, nes abu vienetai neturi bendros mokes?i? sistemos. Gibraltar? mokes?i? reforma n?ra „nukrypimas“ nuo Jungtin?s Karalyst?s ?moni? pelno mokes?io sistemos, jos „išimtis“ ar „sumažinimas“; ši sistema n?ra „?prasta“ sistema, kuri b?t? taikoma Gibraltar?e, jei neb?t? ?gyvendinta nagrin?jama mokes?i? reforma. Tod?l regionin?s atrankos kriterijaus negalima taikyti.

53 Šiuo atžvilgiu ieškov?s vis? pirma teigia, kad Jungtin?s Karalyst?s valdžios institucijos neatlieka jokio vaidmens nustatant Gibraltar?o politin? ir ekonomin? aplink?. Politin?je srityje Gibraltar?as turi nuo Jungtin?s Karalyst?s atskir? vykdom?j?, ?statym? leidžiam?j? ir teismin? valdži?. Ekonomin?je srityje Gibraltar?as negauna iš Jungtin?s Karalyst?s joki? subsidij? ar finansavimo. Jis susirenka visas pajamas iš savo taikom? mokes?i?. Jis ?gyvendina toki? ekonomin? politik?, kuri, jo manymu, yra geriausia jo teritorijai, ir nesivadovauja Jungtin?s Karalyst?s ekonomine politika. Jis kala ir spausdina savo pinigus, nustato savo pinig? pasi?l? ir pats priima sprendimus d?l skolinimosi ir išlaid?. Gin?ijamame sprendime yra fakto klaid?, susijusi? su Jungtin?s Karalyst?s centrin?s valdžios ?gyvendinimo svarba Gibraltarui.

54 Antra, ieškov?s teigia, kad Gibraltar?as ir Jungtin? Karalyst? yra dvi visiškai atskiros ir savitos mokestin?s teritorijos. Gibraltar?o vyriausyb? ir *House of Assembly* formuoja Gibraltar?e taikytin? mokes?i? sistem?, atsižvelgdami tik ? specifines jo ?kio aplinkybes ir ypatybes, ir jiems jokios ?takos neturi bei j? niekaip neriboja Jungtin?je Karalyst?je priimami mokes?i? ?statymai ar taikoma politika. Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? teis?s aktai niekada nebuvo taikomi Gibraltar?e ir neb?t? ten taikomi net tuo atveju, jei Gibraltar?e neb?t? mokes?i? teis?s akt?. Tod?l n?ra jokios normos, su kuria galima b?t? palyginti Gibraltar?o mokes?ius, ar nuo kurios jie gal?t? nukrypti. Gin?ijamame sprendime yra fakto klaid?, susijusi? su Gibraltar?o, kaip vietos, kurioje mokes?i? srities ?galiojimai yra decentralizuoti, ta?iau išlieka centrin? referencin? sistema, apib?dinimu (gin?ijamo sprendimo 121 konstatuojamoji dalis), mokes?i? reformos, kaip visos valstyb?s mastu nustatyto mokes?io dydžio sumažinimo, apib?dinimu (gin?ijamo sprendimo 109 konstatuojamoji dalis) ir Komisijos teiginiu, kad „šiuo metu Gibraltar?e galiojanti mokes?i? sistema didele dalimi yra sudaryta pagal Jungtin?je Karalyst?je galiojant? model?, išskyrus tas palankesnes s?lygas, kurios sudaromos užsienyje veikian?ioms ?mon?ms“ (gin?ijamo sprendimo 112 konstatuojamoji dalis).

55 Gibraltar?o vyriausyb?s teigimu, atrankos kriterijus reiškia, kad nagrin?jama mokestin? priemon? gali b?ti palyginama su ?prasta mokes?io norma, kuri, nesant tokios priemon?s, taikoma veiklai nagrin?jamame regione. Tai neabejotinai reiškia, kad palyginimo kriterijus turi b?ti mokestis ar kita priemon? toje pa?ioje mokestin?je jurisdikcijoje. Ta?iau šioje byloje Gibraltar?as ir Jungtin? Karalyst? yra dvi atskiros mokestin?s jurisdikcijos; net jei Gibraltar?e neb?t? specialios ?moni? pelno mokes?io sistemos, jame neb?t? taikoma Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? sistema. Taip yra ne tod?l, kad Jungtin? Karalyst? nusprend? perduoti Gibraltarui savo mokes?i? srities ?galiojimus ar j? atsisakyti, kaip Komisija nurod? gin?ijamo sprendimo 114 konstatuojamojoje dalyje. Jungtin? Karalyst? negali nuspr?sti taikyti savo mokes?i? ?statym? savo kolonijin?ms teritorijoms ir ji niekada nevykd? mokestin?s valdžios Gibraltar?e.

56 Galiausiai, priešingai nei teigia Komisija gin?ijamame sprendime, ieškov?s tvirtina, kad infravalstybinio subjekto turima politin? ir mokestin? autonomija yra reikšmingas kriterijus vertinant šio subjekto patvirtintos mokestin?s priemon?s selektyvum?, nes ši politin? ir mokestin? autonomija leidžia laikyti tok? infravalstybin? subjekt? tinkamu referenciniu pagrindu.

57 Tre?ia, nors ieškov?s savo rašytin?se pastabose d?l pasekmi?, kylan?i? iš šio sprendimo

42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos, teigia, kad regioninės atrankos kriterijus negalėtų būti taikomas šioje byloje, nes Gibraltarą nėra Jungtinės Karalystės dalis ir abu teritoriniai vienetai neturi bendros mokesčių sistemos, jos papildomai nurodo, kad šioje byloje referencinis pagrindas yra Gibraltarų teritorija, taikant 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 ir 68 punktuose pateiktą šio pagrindo apibrėžimo metodą.

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

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

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

61 Komisija bet kuriuo atveju ginčija Gibraltarų ekonominę ir mokestinę autonomiją Jungtinės Karalystės atžvilgiu, kuria remiasi ieškovas, ir pateikia Jungtinės Karalystės suteiktos finansinės paramos Gibraltarui pavyzdžius.

62 Be to, Komisija, priešingai nei ieškovas, teigia, kad Jungtinės Karalystės centrinės valdžios institucijos atlieka esminį vaidmenį nustatant Gibraltarų politinę ir ekonominę aplinką, visų pirma todėl, kad Jungtinė Karalystė yra atsakinga už Bendrijos teisės taikymą Gibraltare, o Gibraltarų pinigų stabilumas visiškai priklauso nuo Jungtinės Karalystės (Gibraltarų valiuta – tai tas pats svaras sterlingas, tik kitu pavadinimu). Komisija taip pat tvirtina, kad „apibrėžtų vidaus reikalų“ sąvoka, kuri, ieškovių teigimu, apima apmokestinimą, atsižvelgiant į Bendrijos teisę turi mažai reikšmės dėl dviejų pagrindinių priežasčių: i) 1969 m. Konstitucijoje numatyta, kad centrinės valdžios institucija (atstovaujama gubernatoriaus) gali įsikišti, visų pirma kad užtikrintų tarptautiniųsipareigojimų vykdymą Gibraltare; ir ii) kitaip nei Jungtinė Karalystė, Gibraltarą nedalyvauja priimant Bendrijos teisės aktus, kurie turi tokios „apibrėžties“ jo vidaus reikalams“ ir privalo būti gyvendinami jo teritorijoje.

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

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

65 Komisija taip pat teigia, kad tai, jog nėra bendros (arba prastos) mokesčių sistemos, kuri

būtą taikoma Gibraltare, jei nebūtą taikoma Gibraltarui mokesčių sistema, nedraudžia taikyti regioninų atrankos kriterijaus. Tokios bendros mokesčių sistemos nėra todėl, kad taip nusprendė Jungtinė Karalystė. Ji nutarė palaikyti ypatingus konstitucinius santykius su Gibraltarui ir stojimo Bendrijai aktu nusprendė, kad Gibraltarui bus taikomos valstybų pagalbos taisyklės. Jungtinė Karalystė taip pat turi pakankamai galią Gibraltarui atžvilgiu, kad galėtų užtikrinti, jog Gibraltaras patvirtintų tokią tvarką pelno apmokestinimo sistemai, kuri būtų suderinama su Sutartimi. Iš to išplaukia, kad referencinis pagrindas turi būti tik tas, kurį užtikrina Jungtinė Karalystė.

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

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

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

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

70 Pagal šią ketvirtąją sąlygą reikalaujama, kad nagrinėjamas regionas turėtų tam tikrą autonomiją nustatant politinį ir ekonominį jo teritorijoje steigiamą tvarką veiklos aplinką ir kad ši autonomija būtų panaši į valstybų narės, kurios konstitucijoje regionui autonomija nėra numatyta, centrinių vyriausybų turimą tvarką. Komisija paaiškina, kad šio reikalavimo logika, atsižvelgiant į Sutarties taisykles dėl valstybų pagalbos, yra tokia, kad norint nustatyti, ar tam tikros tvarkos gauna atitinkamą pranašumą, jį padėtų reikiai palyginti su kitu toje pačioje politinėje ir ekonominėje aplinkoje veikiančių tvarkų padėtimi.

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

72 Papildomai Komisija nagrinėja šiuos tris kriterijus ir teigia, kad Gibraltarui neatitinka dviejų iš jų, būtent – kriterijaus, susijusio su Jungtinės Karalystės vyriausybės galimybe daryti tiesioginį tvarką Gibraltarui valdžios institucijai patvirtinti mokesčių priemonių srityje ir kriterijaus, susijusio su subsidijų, kompensuojančių Gibraltarui jo mokesčių sistemos finansinius padarinius, buvimu. Todėl Gibraltarui teritorija nėra tinkamas referencinis pagrindas.

73 Ispanijos Karalystė pabrėžia, kad jos stojimas būtų palaikyti Komisijos reikalavimus negali būti tiesiogiai ar netiesiogiai aiškinamas kaip reiškiantis paramą ginčijamame sprendime pateiktam motyvavimui dėl regioninų atrankos. Jos nuomone, Gibraltarui atveį reikėtų skirti nuo

Bask? krašto ir Navaros autonomini? region? mokes?i? sistem? atvejo, nes šiose teritorijose egzistuoja mokes?i? derinimo sistema.

74 Ta?iau Ispanijos Karalyst? mano, kad Gibraltare neb?t? ?manoma taikyti visiškai skirtingos nei Jungtin?je Karalyst?je mokes?i? sistemos, nenusta?ius joki? apribojim? ar koordinavimo taisykli?, nes tai reikšt?, kad valstyb?s pagalbos atveju Gibraltaro teritorija b?t? vertinama kaip atskira valstyb? nar?, o tai, Ispanijos Karalyst?s manymu, iš esm?s b?t? šios teritorijos tarptautinio statuso kvestionavimas.

75 Savo rašytin?se pastabose d?l iš 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos kylan?i? pasekmi? Ispanijos Karalyst? teigia, kad norint nustatyti, ar infravalstybinis subjektas yra tinkamas referencinis pagrindas vertinant šio subjekto patvirtintas mokestines priemones, prie min?tame sprendime Teisingumo Teismo jau nurodyt? trij? s?lyg? reik?t? prid?ti ketvirt?j?. Pagal ši? ketvirt?j? s?lyg? nagrin?jama mokestin? priemon? neb?t? selektyvi, jeigu j? ribot? tam tikri derinimo kriterijai, kurie yra tokie patys kaip pagal Bendrijos teis? taikomi valstyb?s nar?s, kuriai priklauso infravalstybinis subjektas, patvirtintoms mokestin?ms priemon?ms ir kuriais siekiama apsaugoti laisv? asmen?, kapitalo, preki? ir paslaug? jud?jim? bei neleisti iškreipti vientisos rinkos.

B – Pirmosios instancijos teismo vertinimas

76 Bendrijos teis?s taisykl?s, susijusios su valstybi? nari? suteikta pagalba, yra taikomos Gibraltarui (šio sprendimo 15 punkte nurodyto sprendimo *Government of Gibraltar prieš Komisij?* 12 punktas). Taigi EB 87 straipsnio 1 dalis yra Pirmosios instancijos teismo analiz?s atspirties taškas.

77 Min?ta nuostata draudžiama valstyb?s pagalba, kuri palaiko „tam tikras ?mones ar tam tikr? preki? gamyb?“, t. y. pasirinktinai taikom? pagalb? (2005 m. gruodžio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Italija prieš Komisij?*, C?66/02, Rink. p. I?10901, 94 punktas).

78 Kalbant apie atrankos s?lygos, kuri yra sud?tin? valstyb?s pagalbos dalis, ?vertinim?, iš nusistov?jusios Bendrijos teism? praktikos yra aišku, kad EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkre?i? teisin? sistem? nacionalin? priemon? gali labiau palaikyti „tam tikras ?mones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal min?tos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktin?je ir teisin?je pad?tyje (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Adria?Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C?143/99, Rink. p. I?8365, 41 punkt?; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C?308/01, Rink. p. I?4777, 68 punkt? ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C?172/03, Rink. p. I?1627, 40 punkt?).

79 Tokios analiz?s taip pat reikalaujama priemon?s, priimtos ne nacionalinio teis?s akt? leid?jo, o infravalstybin?s institucijos atveju, nes teritorin?s, o ne centrin?s institucijos priimta priemon? gali b?ti valstyb?s pagalba, jei tenkinamos EB 87 straipsnio 1 dalyje nustatytos s?lygos (žr. 1987 m. spalio 14 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisij?*, 248/84, Rink. p. 4013, 17 punkt?).

80 Iš to, kas min?ta, yra aišku, kad, siekiant ?vertinti nagrin?jamos priemon?s pasirinktin? taikym?, reikia išnagrin?ti, ar pagal konkre?i? teisin? sistem? min?ta priemon? kai kurioms ?mon?ms suteikia pranašumo, palyginti su kitomis, esan?iomis panašioje faktin?je ir teisin?je pad?tyje. Referencinio pagrindo nustatymas yra ypa? svarbus mokes?i? priemoni? atveju, nes pranašumo egzistavimas gali b?ti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „prastu“ apmokestinimu. ?prastas apmokestinimo tarifas yra geografin?je teritorijoje, kurios pagrindu vertinama, galiojantis tarifas (42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 56 punktas).

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

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

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

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

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

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

84 Todėl pakanka išnagrinėti antrojo veiksnio, kuriuo grindžiama Komisijos išvada, pagal kurią Jungtinė Karalystė apibrėžiama kaip referencinis pagrindas, pagrįstumą, konkrečiai kalbant, – Jungtinės Karalystės valdžios institucijų vaidmenį nustatant politinę ir ekonominę žmonių veiklos aplinką Gibraltare (žr. šio sprendimo 82 punktą).

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

a) Sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos

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

„66 Šioje <...> situacijoje teisinis pagrindas, tinkamas vertinti mokestin?s priemon?s pasirinktin? taikym?, gal?t? apsiriboti atitinkama geografin? teritorija tuo atveju, kai infravalstybinis subjektas d?l savo statuso ir ?galiojim? u?ima pagrindin? vaidmen? nustatant politin? ir ekonomin? aplink?, kurioje veikia jos kompetencijai priklausan?ioje teritorijoje esan?ios ?mon?s.

67 Taigi, kaip generalinis advokatas pa?ym?jo i?svados 54 punkte, tam, kad tokiomis aplinkyb?mis priimtas sprendimas gal?t? b?ti laikomas priimtu ?gyvendinant pakankamai autonominius ?galiojimus, pirmiausia jis turi b?ti priimtas regionin?s ar vietos institucijos, kuri konstituciniu po?i?riu turi tur?ti skirting? nuo centrin?s vyriausyb?s politin? ir administracin? status?. Be to, jis turi b?ti priimtas taip, kad centrin? vyriausyb? negal?t? tiesiogiai daryti ?takos jo turiniui. Galiausiai suma?into nacionalinio mokes?io tarifo, taikomo regione esan?ioms ?mon?ms, finansini? pasekmi? negali kompensuoti kit? region? ar centrin?s vyriausyb?s parama arba subsidijos.

68 I? to, kas min?ta, ai?ku, kad politin? ir mokestin? autonomija nuo centrin?s vyriausyb?s, kuri yra pakankama tiek, kiek tai susij? su Bendrijos taisykli? d?l valstyb?s pagalbos taikymu, rei?kia, kad, kaip tvirtina Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, infravalstybinis subjektas yra kompetentingas ne tik jos kompetencijai priklausan?ioje teritorijoje priimti mokes?io tarifo suma?inimo priemon?s, neatsi?velgiant ? su centrin?s valstyb?s veiksmais susijusius motyvus, bet ir atsako u? tokios priemon?s politines ir finansines pasekmes“.

86 Šioje byloje atitinkamai reik?t? i?nagrin?ti, ar mokes?i? reforma atitinka 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 67 punkte nustatytas tris s?lygas. Taigi reikia i?nagrin?ti: i) ar mokes?i? reform? pareng? regionin?, ar vietos vald?ios institucija, konstituciniu po?i?riu turinti skirting? nuo centrin?s vyriausyb?s politin? ir administracin? status?; ii) ar mokes?i? reforma parengta taip, kad Jungtin?s Karalyst?s centrin? vyriausyb? negal?jo tiesiogiai daryti ?takos jos turiniui; ir iii) ar mokes?i? reformos finansini? pasekmi? Gibraltarui negali kompensuoti kit? Jungtin?s Karalyst?s region? ar centrin?s vyriausyb?s parama arba subsidijos.

87 Pirmosios instancijos teismas negali sutikti su Komisijos argumentu, kad 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 66 punkte nustatyta ketvirtoji s?lyga, kuri yra pradin? ir atskira nuo sprendimo 67 punkte i?vardyt? kit? trij? s?lyg?, konkre?iai kalbant, – s?lyga, kad infravalstybinis subjektas privalo atlikti pagrindin? vaidmen? nustatant politin? ir ekonomin? jo kompetencijai priklausan?ioje teritorijoje esan?i? ?moni? veiklos aplink?. Šio argumento nepatvirtina nei 42 punkte nurodytas sprendimas d?l Azor? mokes?i? sistemos, nei generalinio advokato L. Geelhoed i?vada toje pa?ioje byloje (54 ir 55 punktai).

88 Pirmosios instancijos teismas taip pat negali sutikti su Ispanijos Karalyst?s argumentu, kad, be kit? trij? s?lyg?, kurias Teisingumo Teismas i?vardijo 42 punkte nurodytame sprendime d?l Azor? mokes?i? sistemos, yra ir ketvirtoji, susijusi su tuo, kad nagrin?jam? mokestin? priemon? riboja derinimo kriterijai, nustatyti Bendrijos teis?je valstyb?s nar?s, kuriai priklauso nagrin?jamas infravalstybinis subjektas, patvirtintoms mokestin?ms priemon?ms. Šis argumentas n?ra apibr?žtas min?t? derinimo kriterij? nustatymo ir j? turinio at?vilgiu, be to, jo nepatvirtina 42 punkte nurodytas sprendimas d?l Azor? mokes?i? sistemos, tod?l j? taip pat reikia atmesti.

b) D?l pirmosios ir antrosios s?lyg?, nustatyt? sprendime d?l Azor? mokes?i? sistemos, taikymo

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

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

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

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

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

94 Antra, pagal 1969 m. Konstitucijos 32 straipsnį Gibraltaro įstatymų leidėjas turi įgaliojimus esant tam tikroms išlygoms priimti įstatymus, kuriais siekiama „taikos, viešosios tvarkos ir gero valdymo Gibraltare“. Neginėjama, kad šie įgaliojimai apima teisę priimti mokestines priemones. Pagal 1969 m. Konstitucijos 33 straipsnio 1 dalį įstatymų leidėjo įgaliojimus iš esmės įgyvendina *House of Assembly*, balsuodamas dėl įstatymų projektų, kuriems turi pritarti Karalienė arba gubernatorius Karalienės vardu. Neginėjama, kad *House of Assembly* narius demokratiškai renka Gibraltaro žmonės ir *House of Assembly* vienintelis jiems atstovauja. 1969 m. Konstitucijos 33 straipsnio 2 dalyje taip pat numatyta, kad gubernatorius gali nepritarti minėtiems įstatymų projektams arba prieš pritardamas tam tikriems įstatymų projektams prašyti Karalienės pritrimo. Be to, 1969 m. Konstitucijos 34 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad apibrėžtą vidaus klausimų srityje ir siekdamas palaikyti Gibraltaro finansinę ir ekonominę stabilumą gubernatorius gali tam tikromis sąlygomis teikti įstatymų projektus *House of Assembly* ir tam tikromis sąlygomis priimti šiuos projektus, jiems pritardamas.

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

96 Galiausiai Komisija neginėja, kad šioje byloje Gibraltaro mokesčių reforma parengta Gibraltaro valdžios institucijos, nesikišant Jungtinės Karalystės valdžios institucijoms.

97 Reikia pripažinti, kad pagal 1969 m. Konstitucijos 33 ir 34 straipsnius gubernatoriui suteikti įgaliojimai, kuriais, beje, niekada nebuvo pasinaudota apmokestinimo srityje, nerodo, jog Jungtinės Karalystės „centrinė vyriausybė“ gali daryti „tiesioginę“ įtaką mokesčių reformos turiniui.

42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytos antrosios sąlygos prasme. Nepaisant to, kad gubernatorių skiria Karalienė, pagal savo įgaliojimus veikdama kaip Gibraltaro Karalienė, ir jis yra jos atstovas Gibraltare (1969 m. Konstitucijos 18 straipsnis), iš bylos medžiagos negalima spręsti, kad Gibraltaro gubernatorių galima prilyginti Jungtinės Karalystės centrinei vyriausybei ir kad jo galimybės siūti Gibraltaro teisėkūros procesą gali būti vertinama kaip „tiesioginė“ Jungtinės Karalystės „centrinės vyriausybės“ taktika“ 42 punkte nurodyto sprendimo dėl Azorų mokesčių sistemos 67 punkto prasme.

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

„Jungtiniame Tautų narė, bendamos atsakingos ar prisiimančios atsakomybę už teritoriją, kuri tautos dar nėra pasiekusios visiškos savivaldos, valdymą, pripažįsta šios teritorijos gyventojų interesus pirmumo principu ir laiko savo šventa pareiga kuo daugiau prisidėti keliant gyventojų gerovę pagal šią Chartiją nustatytą tarptautinės taikos ir saugumo sistemą, siekdamas:

a) užtikrinti, tinkamai atsižvelgiant į šios tautos kultūrą, jos politinę, ekonominę, socialinę ir švietimo pažangą, kad būtų teisingai elgiamasi su jomis ir kad jos būtų saugomos nuo piktnaudžiavimo;

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

<...>.“

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

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

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

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

102 Komisija teigia, kad ši sąlyga reiškia, jog infravalstybinis subjektas net neturi galimybės gauti jokios paramos, siekiant kompensuoti šio subjekto sprendimų dėl jo mokestinių priemonių padarinius. Todėl ji nesutinka, kad pagal šią sąlygą reikalaujama ryšio tarp bet kokios regiono taikomos mokesčių mažinimo priemonės ir bet kokios subsidijos, kuri skiria centrinę vyriausybę ar kitą regioną. Pasak Komisijos, toks aiškinimas neatitinka tariamos ketvirtosios sąlygos, kad

infravalstybinis subjektas privalo atlikti pagrindinį vaidmenį apibrėžiant politinį ir ekonominį aplinką, kurioje veikia jo teritorijoje esantys žmonės. Norint nustatyti, ar ši sąlyga yra tenkinama, reikia atsižvelgti į visus centrinių vyriausybės skiriamo finansavimo šaltinius, turint omenyje tai, kad pinigai yra pakeičiami ir kad mokėjimas, dėl kurio Gibraltarui nereikia patirti tam tikrą viešąjį išlaidą, leidžia jam skirti daugiau pinigų kitam projektui ar nustatyti mažesnius mokesčius. Atsižvelgdama į tokį aiškinimą, Komisija ginčija, kad šioje byloje yra tenkinama trečioji sąlyga, atsižvelgiant į Jungtinių Karalystės Gibraltarui tariamai suteiktą finansinę paramą.

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

104 Šie teiginiai nepagrįsti.

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

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

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

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

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

110 Trečia, kaip yra aišku iš 2003 m. vasario 4 d. Komisijos sprendimo, susijusio su MV rizikos kapitalo ir paskolų fondu (pagalba Nr. 620/2002, OL C 110, p. 14), Jungtinėje Karalystėje ir Gibraltare steigtą MV rizikos kapitalo schemas finansavimas, apie kurį Jungtinė Karalystė pranešė 2002 m. rugsėjo 11 d., yra naudingas šioms MV ir atitinkamiems investuotojams.

111 Galiausiai, kalbant apie Gibraltaro oro uosto veiklos subsidijavimą, ieškovs per posėdį nurodė, ir Komisija to neginčijo, kad šis oro uostas per Antrąjį pasaulinį karą pastatė Jungtinių Karalystės kariuomenė ir jis vis dar yra Jungtinių Karalystės karinis oro uostas, dabar naudojamas

ir civiliniais tikslais.

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

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

114 Atsižvelgiant į tai, kad 42 punkte nurodytame sprendime dėl Azorų mokesčių sistemos nustatytos trys sąlygos yra tenkinamos, darytina išvada, jog Jungtinių Karalystų vaidmuo apibrėžiant politinę ir ekonominę zonų veiklos aplinką Gibraltare nėra pakankamas, kad galima būtų manyti, jog Jungtinių Karalystų teritorija šioje byloje yra tinkamas referencinis pagrindas. Todėl antrasis veiksnys, kuriuo paremta Komisijos išvada, jog Jungtinių Karalystų teritorija apibrėžiama kaip referencinis pagrindas (žr. šio sprendimo 84 punktą), taip pat nėra pagrįstas.

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

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

117 Todėl pirmąjį ieškinio pagrindą reikia pripažinti pagrįstu.

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

A – Šalių argumentai

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

119 Gibraltaro vyriausybė mano, kad minėti trys aspektai visuotinai taikomi Gibraltare ir nesuteikia pranašumo konkrečioms zonoms ar konkrečių prekių gamybai. Gibraltaro vyriausybės teigimu, reformų sudaro atskira mokesčių sistema, grindžiama darbinimo ir turto naudojimo kriterijais, ir ja nenukrypstama nuo jokios pelno grindžiamos mokesčių sistemos. Komisija nenustatė atspirties taško, kurio atžvilgiu reforma suteikiamas selektyvus pranašumas. Ji supainiojo ir neteisingai suprato abu reformos elementus, t. y. viena vertus, darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT ir, kita vertus, 15 % viršutinę ribą, vertindama vieną elementą kaip bendrą taisyklę, o kitą – kaip šios bendros taisyklės išimtį (ir atvirkščiai) ir nevertindama šią dviejų

element? kaip toki?, kurie yra vienodai svarb?s Gibraltaro pasi?lytos mokes?i? sistemos veikimui. Kartu Jungtin? Karalyst? teigia, kad pagal mokes?i? sistem?, nustatyt? ?gyvendinus reform?, ?vykis, lemiantis mokestin?s prievol?s atsiradim?, yra pelningas darbuotojo ?darbinimas ar pelningas nekilnojamojo turto naudojimas.

120 Kalbant apie reikalavim?, kad ?mon?s prievol? mok?ti darbo ?zmokes?io fondo mokest? ir BPOT atsiranda jai prad?jus gauti peln?, ieškov?s gin?ija šios s?lygos selektyvum? materialiniu poži?riu ir nurodo, jog pelno negaunan?ios ?mon?s n?ra atleidžiamos nuo jokios mokes?i? naštos, kuri paprastai joms tekt?. Pelno reikalavimas n?ra bendros apmokestinimo sistemos išimtis ar nukrypimas nuo šios sistemos, tod?l jo negalima laikyti selektyviu.

121 Ieškov?s taip pat kaltina Komisij? nenusta?ius nagrin?jamos mokestin?s priemon?s naudos gav?j? pagal EB 87 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Šioje byloje ?mon?s, kurioms naudingas pelno gavimo reikalavimas, t. y. tos ?mon?s, kurios konkre?iais metais negauna pelno, gali b?ti nustatytos tik atsižvelgiant ? laikinas aplinkybes, su kuriomis jos susiduria, ar dabartinius veiklos rodiklius, d?l to atsiranda kintanti ?moni? grup?, kuri kasmet gali labai keistis. Pagal teism? praktik? tam, kad bendra mokestin? priemon?, kaip antai reikalavimas gauti pelno, patekt? ? EB 87 straipsnio 1 dalies taikymo srit?, ji turi teikti pranašum? pakankamai apibr?žtai ir nusp?jamai ?moni? grupei.

122 Papildomai ieškov?s teigia, kad reikalavim? ?monei gauti pelno pateisina mokes?i? reformos pob?dis ir bendra schema, tod?l jis nepriskirtinas valstyb?s pagalbai. Kalbant konkre?iau, mokes?i? reforma grindžiama principu, pagal kur? mokestis turi b?ti mokamas nuo pajam?, o ne nuo kapitalo. Jei b?t? apmokestinamos pelno negaunan?ios ?mon?s, tai reikšt?, kad apmokestinamas j? akcinis kapitalas, o tai prieštaraut? pagrindiniam mokes?i? reformos principui.

123 Kalbant apie prievol?s mok?ti darbo ?zmokes?io fondo mokest? ir BPOT viršutin? rib? – 15 % nuo pelno, ieškov?s nurodo, kad ši riba n?ra taikoma pasirinktinai, nes ji nesuteikia pranašumo nei tam tikroms apibr?žtoms ?moni? kategorijoms, nei tam tikr? kategorij? prekiai? gamybai. Šis apribojimas taikomas visoms Gibraltaro ?mon?ms. Taigi v?l ne?manoma iš anksto nustatyti, kurios ?mon?s tur?t? naudos iš tokio apribojimo, jei apskritai jos tur?t?. Ši viršutin? riba yra tokia pati bendros apmokestinimo sistemos dalis kaip darbuotoj? ?darbinimas ir komercini? patalp? naudojimas ir ja nenukrypstama nuo šios sistemos.

124 Papildomai ieškov?s teigia, kad 15 % nuo pelno viršutin? rib? pateisina sistemos pob?dis ir bendra schema. Jos mano, kad šis apribojimas yra po mokes?i? reformos nustatytos sistemos regresinis veiksnys, ir nurodo, kad Komisija netur?t? atleidimo nuo mokes?io, apiman?io ši? rib? viršijan?i? mokes?io sum?, laikyti valstyb?s pagalba. Gibraltaro vyriausyb? taip pat pateisina viršutin?s ribos ?vedim? poreikiu išvengti per didelio ?moni? apmokestinimo, kuris gal?t? paskatinti atleidimus ir nestabilum? ciklini? rinkos svyravim? ar nuosmukio laikotarpiu.

125 Galiausiai, kalbant apie darbo ?zmokes?io fondo mokest? ir BPOT, ieškov?s teigia, kad kritikuodama Gibraltaro vyriausyb?s pasirinkt? apmokestinimo baz?, konkre?iai kalbant, darbo vietas ir nekilnojamojo turto naudojim?, iš tikr?j? Komisija gin?ija pat? Gibraltaro vyriausyb?s parengtos bendros mokes?i? sistemos pob?d? ir taip k?sinaši? valstybi? nari? prerogatyvas, susijusias su joms tinkamiausios mokes?i? politikos nustatymu. Tai, kad darbuotoj? neturin?ios ir komercini? patalp? Gibraltare neužiman?ios ?mon?s n?ra apmokestinamos, nereiškia, kad yra nukrypstama nuo „?prasto“ mokes?io; tokia pad?tis paprasčiausia atsiranda d?l bendros Gibraltaro mokes?i? sistemos pob?džio.

126 Ieškovi? teigimu, iš gin?ijamo sprendimo aišku, kad Komisijos nuomon? yra tokia, jog vienintelis ?moni? apmokestinimo metodas, kur? galima pagr?stai laikyti visuotinai taikomu, yra ?moni? pelno apmokestinimu grindžiama sistema. Atrodo, kad Komisija siekia nustatyti Bendrijos

požiūriu „prast“ mokesčių sistemą, būtų pelno grindžiamo apmokestinimo sistema, kad padarytų išvadą, jog bet koks nukrypimas nuo šios sistemos galėtų būti laikomas valstybės pagalba. Dėl tokio Komisijos požiūrio valstybių narių galiojimai mokesčių srityje taptų tik iliuziniai, kartu toks požiūris yra teisiškai klaidingas ir nepakankamai motyvuotas.

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

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

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

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

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

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

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

134 Kalbant apie pirmąjį iš minėtų pateisinimų, Komisija teigia negalinti suvokti, kodėl Gibraltaro vyriausybė nustatė darbo užmokesčio fondo mokesčių ir BPOT 15 % nuo pelno viršutinę ribą. Pagal savo pobūdį šie mokesčiai yra ribotos aprėpties, o galimybė jais užtikrinti mokestines

pajamas iš Gibraltaro ?moni? dar labiau riboja 15 % viršutin?s ribos taisykl?.

135 Kalbant apie antr?j? pateisinim?, pažym?tina, jog Komisija teigia, kad nustatyti apribojimai renkant mokestines pajamas, susij? su ribotu mokes?i? mok?tojų pasirengimu mok?ti mokes?ius, sušvelninami pritaikant apmokestinimo lyg?. 3 000 GBP norma nuo vieno darbuotojo per metus yra laikoma tinkamu ribot? darbo j?gos ištekli? mokes?io dydžiu Gibraltare, o pranešime apie mokes?i? reform? n?ra nieko, kas paaiškint?, kod?l neefektyviai darbo j?g? naudojan?io darbdavio naudai tur?t? b?ti leidžiama nemok?ti darbo užmokes?io fondo mokes?io ir vietoj to mok?ti 15 % pelno mokest?.

136 Kalb?dama apie darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT selektyvum? Komisija pažymi, kad argumentas, jog ji siekia sukritikuoti pa?i? mokes?i? sistem?, kuri? nori ?gyvendinti Gibraltaro vyriausyb?, tiesiog reikalauja iškelti pagrindin? šios bylos klausim? – ar mokes?i? reforma iš tikr?j? yra visuotinai taikoma mokes?i? sistema. Ji primena, kad, vadovaujantis gin?ijamu sprendimu, mokes?i? reforma d?l savo pob?džio yra taikoma pasirinktinai materialiniu poži?riu, nes pagal j? darbo užmokes?io fondo mokestis ir BPOT yra naudojami kaip ?moni? apmokestinimo pagrindas tokioje ekonomikoje, kaip antai Gibraltaro, kur veikia didelis lengvatin?s prekybos ?moni?, kurios nesamdo darbuotojų ir neužima patalp?, sektorius.

137 Klaidinga manyti, kad tokios ?mon?s gali b?ti identifikuojamos tik d?l laikin? aplinkybi?, su kuriomis susid?r?, ar d?l prekybinio ciklo poky?i?. Komisija teigia, kad nors nuo mokes?i? atleidžiamos ?mon?s statusas d?l reformos panaikinamas, ?gyvendinus reform? paliekamos tos pa?ios ypatyb?s, d?l kuri? šiuo metu yra patrauklu steigti nuo mokes?i? atleidžiam? ?mon?. Pasak Komisijos, ?moni?, kurios d?l savo pob?džio veikia netur?damos fizin?s buvimo vietos ir darbuotojų, situacijai neb?dingas joks laikinumas.

138 Komisija toliau teigia, kad iš tikr?j? sistemos pranašumais negali vienodai pasinaudoti visos ?mon?s, ir gin?ija sistemos pob?džiu ir bendra schema paremt? pateisinim?. Ji aiškina, kad šis tariamas pateisinimas negal?jo b?ti išnagrin?tas gin?ijamame sprendime, atsižvelgiant ? sprendime padaryt? išvad?, jog d?l mišraus mokes?i? reformos pob?džio ne?manoma išskirti bendros schemos. Ji mano, kad tai, jog d?l reformos skirtingoms ?mon?ms nustatomos skirtingos mokes?io normos, nesuteikia galimyb?s pateisinti reform? jos pob?džiu ir bendra schema. Komisija taip pat gin?ija kitus ieškovi? argumentus, kuriuos jos pateik? siekdamas pagr?sti tok? pateisinim?, ir daro išvad?, kad mokes?i? reformos pob?džiui ir bendrai schemai neb?dinga niekas, kas pateisint? tiek daug Gibraltare registruot? ?moni? selektyv? atleidim? nuo pelno mokes?io.

139 Ispanijos Karalyst? palaiko Komisijos pozicij?, kad Gibraltaro pasi?lyta reforma yra selektyvi materialiniu poži?riu. Iš esm?s ji mano, kad mokes?i? reforma yra selektyvi, nes ?vairios jos ypatyb?s netaikomos vienodai visiems ekonomin?s veiklos sektoriams, tod?l kai kurie sektoriai, kuriuos galima nustatyti *a priori*, bendrai apmokestinami mažesniais mokes?io tarifais nei kiti sektoriai.

140 Ispanijos Karalyst? taip pat teigia, kad reikalavimas ?monei gauti pelno yra darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT pob?džiui neb?dingas elementas, o tai leidžia daryti išvad?, kad šiuo reikalavimu ? Gibraltaro si?lom? mokes?i? sistem? siekiama ?traukti materialin?s atrankos element?. Ji taip pat gin?ija tariamo mokes?i? reformos selektyvumo pateisinim?, paremt? sistemos pob?džiu ir bendra schema.

B – Pirmosios instancijos teismo vertinimas

141 Kalbant apie s?lyg?, susijusią su gin?ijamos mokestin?s priemon?s suteikiamo pranašumo selektyvumu, reik?t? priminti, kad EB 87 straipsnio 1 dalis reikalauja nustatyti, ar pagal konkre?i?

teisin? sistem? nacionalin? priemon? gali labiau palaikyti „tam tikras ?mones ar prekes“ nei kitas, kurios pagal min?tos sistemos siekiamus tikslus yra panašioje faktin?je ir teisin?je pad?tyje (žr. šio sprendimo 78 punkte nurodyt? teismo praktik?).

142 Komisijos vertinim? teismin? kontrol? šiuo atžvilgiu yra iš principo išsami kontrol?, atsižvelgiant ? tai, kad pagalba, kaip ji apibr?žta Sutartyje, atrankos s?lygai esant pagalbos sudedam?ja dalimi, yra teisin? s?voka, kuri turi b?ti aiškinama remiantis objektyviais veiksniais (šiuo klausimu žr. 2000 m. geguž?s 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Pranc?zija prieš Ladbroke Racing ir Komisij?*, C?83/98 P, Rink. p. I?3271, 25 punkt?; 2000 m. gruodžio 12 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimo *Alitalia prieš Komisij?*, T?296/97, Rink. p. II?3871, 95 punkt? ir 2002 m. spalio 17 d. Sprendimo *Linde prieš Komisij?*, T?98/00, Rink. p. II?3961, 40 punkt?).

143 Kaip Komisija pati nurodo pranešimo d?l valstyb?s pagalbos tiesioginio verslo apmokestinimo srityje 16 punkte, norint kvalifikuoti mokestin? priemon? kaip selektyvi?, vis? pirma reikia iš anksto nustatyti ir išnagrin?ti mokes?i? sistemos, taikytinos toje geografin?je teritorijoje, kuri yra tinkamas referencinis pagrindas, bendr? arba „prast?“ režim?. Tuomet, atsižvelgdama ? š? bendr? arba „prast?“ mokes?i? režim?, Komisija privalo ?vertinti ir nustatyti, ar nagrin?jama mokestine priemone suteikiamas pranašumas gali b?ti selektyvus, ?rodžiusi, kad šia priemone nukrypstama nuo tokio bendro režimo tiek, kad pagal j? diferencijuojami ?kio subjektai, kurie, atsižvelgiant ? atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? sistemos tiksl?, yra panašioje faktin?je ir teisin?je pad?tyje (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 77 punkte min?to Teisingumo Teismo sprendimo *Italija prieš Komisij?* 100 punkt?; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 prieš Komisij?*, C?182/03 ir C?217/03, Rink. p. I?5479, 120 punkt? ir 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 56 punkt?; taip pat generalinio advokato M. Darmon išvados byloje *Sloman Neptun*, C?72/91 ir C?73/91, Rink. p. I?887, I?903, 50–72 punktus).

144 Jei Komisija per pirmus du jos atliekamo vertinimo etapus, nurodytus šio sprendimo 143 punkte, ?rod?, kad yra nukrypim? nuo bendro arba „prasto“ mokes?i? režimo, d?l kuri? ?mon?s diferencijuojamos, iš nusistov?jusios teism? praktikos aišku, kad vis d?lto tokia diferenciacija n?ra selektyvi, jeigu ji atsiranda d?l mokes?i? sistemos, kurios dalis tokia diferenciacija yra, pob?džio ar bendros schemos. Tokioje situacijoje Komisija tre?iajame vertinimo etape privalo patikrinti, ar nagrin?jama valstyb?s priemon? n?ra selektyvi, nors ja ir suteikiamas pranašumas šia priemone galin?ioms pasinaudoti ?mon?ms (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 78 punkte nurodyto Teisingumo Teismo sprendimo *Adria?Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punkt?; 2003 m. vasario 13 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisij?*, C?409/00, Rink. p. I?1487, 52 punkt? ir 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 52 punkt?). Atsižvelgiant ? tai, kad diferenciacija bendro arba „prasto“ mokes?i? režimo atžvilgiu reiškia nukrypim? nuo šio režimo ir yra *a priori* selektyvi, valstyb? nar? turi ?rodyti, kad toki? diferenciacij? galima pateisinti jos mokes?i? sistemos pob?džiu arba bendr?ja schema, nes ši diferenciacija atsiranda tiesiogiai iš jos mokes?i? sistemos pagrindini? ir svarbiausi? princip?. Šiuo klausimu turi b?ti nustatytas skirtumas tarp konkre?ios mokes?i? sistemos tiksl?, kurie jai neb?dingi, ir pa?iai mokes?i? sistemai b?ding? mechanizm?, kurie yra b?tini siekiant šio tiksl? (šiuo atžvilgiu žr. 42 punkte nurodyto sprendimo d?l Azor? mokes?i? sistemos 81 punkt?).

145 Reik?t? pridurti, kad neatlikusi pirm?j? dviej? priemon?s selektyvumo vertinimo etap? (žr. šio sprendimo 143 punkt?), Komisija negali pereiti prie tre?iojo ir galutinio vertinimo etapo, nes antraip viršyt? šio vertinimo ribas. Jei Komisija taip elgt?si, ji gal?t? priiimti valstyb?s nar?s vaidmen? nustatyti šios valstyb?s mokes?i? sistem? ir bendr? arba „prast?“ jos režim?, ?skaitant šios sistemos tikslus, jai b?dingus mechanizmus, naudojamus šiems tikslams pasiekti, ir apmokestinimo baz?, ir, antra, taip neleisti valstybei narei pateisinti nagrin?jamos diferenciacijos remiantis mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, pob?džiu ar bendra schema, nes Komisija prieš

tai nebūt nustačiusi nei šios sistemos bendro ar „prasto“ režimo, nei to, kad minėta diferenciacija nukrypstama nuo šio režimo.

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

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

1. Bylai svarbios ginjamo sprendimo konstatuojamosios dalys

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

149 Pirma, kalbant apie reikalavimą žmonei gauti pelno, Komisija ginjamo sprendimo 128 konstatuojamojoje dalyje nurodė, jog ši sąlyga „yra nepelninga žmonių atleidimas nuo mokesių“, kuris joms suteikia pranašumo, nes jos neturi mokėti darbo užmokesio fondo mokesio ir [BPOT], kuriuos priešingu atveju turėtų mokėti iš savo biudžet“.

150 Komisija pridėrė, kad toks atleidimas nuo darbo užmokesio fondo mokesio ir BPOT yra selektyvus, nes taikomas tik toms žmonėms, kurios negauna pelno (ginjamo sprendimo 129 konstatuojamoji dalis).

151 Ginjamo sprendimo 131 konstatuojamojoje dalyje Komisija, atsakydama į Jungtinių Karalystės argumentą, kad net jei pelno negaunančių žmonių atleidimas nuo mokesių būtų selektyvus, jis būtų pateisinamas sistemos pobūdžiu ar bendra schema, pateikė tokį paaiškinimą:

„Nors nepelningai veikiančių žmonių atleidimas nuo mokesių yra būdingas sistemai, grindžiamai pelno apmokestinimu, taip nėra, kai mokestis taikomas pagal darbuotojų skaičių arba naudojamą verslo patalpą. Tokios sistemos buvo sukurtos taip, kad apmokestinamą bendrovę kategorija yra apibrėžiama visai kitu pagrindu. Pavyzdžiui, darbo užmokesio fondo mokesio sistemos vidinė logika numato, kad dėl visų ir kiekvieno darbuotojo atsiranda juos darbinančios žmonės prievolė mokėti darbo užmokesio fondo mokestį. <...> Netgi jeigu darbo užmokesio fondo mokestis būtų taikomas kaip pakaitalas pelno mokesiui (nors tokio argumento Jungtinės Karalystės nepateikia),

vis dėlto pagal darbo užmokesčio fondo mokesčio sistemos logiką nepelningai veikiančios įmonės vis tiek turėtų būti apmokestinamos. Pelningumo rodiklį pakeitus darbuotojų skaičiaus rodikliu, atkrenta būtų vertinti pelną arba išvengiama sunkumų tai darant. Tačiau Gibraltare taip nėra, kadangi pagal reformą įmonės pelno vertinimas yra svarbus tiek apskaičiuojant darbo užmokesčio fondo mokestį, tiek papildomą mokestį.“

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

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

153 Antra, kalbant apie bendros prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT apribojimą iki 15 % nuo pelno, Komisija nurodė, jog šio apribojimo „pasekmė yra ta, kad pelningai veikiančios įmonės, kurių mokestiną prievolę kitu atveju viršytų šis nustatytas apribojimas, yra atleidžiamos nuo mokesčio dalies, kuri turėtų sumokėti. Pasak Komisijos, „toks mokesčio sumažinimas sudaro palankesnes sąlygas bendrovėms, kurios juo pasinaudoja, nes jos yra atleidžiamos nuo mokesčio, kurį kitu atveju turėtų mokėti iš savo biudžeto“ (ginčijamo sprendimo 134 konstatuojamoji dalis).

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

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

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

156 Minėtų 137 konstatuojamųjų dalių reikėtų skaityti kartu su 136 konstatuojamąja dalimi, kurioje Komisija visų pirma nurodė: i) kad „nors tradicinės mokesčių sistemos apriboja pelno dalį, kuri yra sumokama kaip mokesčiai, nustatydamos mokesčio normas (pagal diapazoną sistemos nustato viršutinę arba didžiausią mokesčio normą), lygiavertę techninę priemonę mokesčių sistemoje, kur mokamas darbo užmokesčio fondo mokestis, yra mokesčio dydis vienam darbuotojui ir Gibraltaro atveju jis yra vienodas – 3000 GBP“; ii) kad „viršutinė riba darbo užmokesčio fondo mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio sistemoje, kuri siejama su įvairiais kriterijais, pavyzdžiui, pelno lygiu, negali būti lyginama su kintamomis mokesčio normomis, taikomomis progresinio pelno apmokestinimo sistemose, kurios yra pateisinamos sistemos pobūdžiu ir jos bendra schema“; ir iii) kad „[15 %] viršutinė riba nėra tiesiogiai susijusi su darbo

užmokesčio arba verslo patalpų su naudos; veikiau ji susijusi su bendrovių pelningumu“, ir kad „šis rodiklis yra išorinis darbo užmokesčio fondo mokesčio ir įmonių nekilnojamojo turto mokesčio atžvilgiu“.

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

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

159 Tuomet ginčijamo sprendimo 144 konstatuojamojoje dalyje Komisija visų pirma pridūrė, kad „sistema, pagal kurią vertinamas tik darbuotojų skaičius arba komercinis nekilnojamojo turto panaudojimas, kai labai daug bendrovių neturi nei darbuotojų, nei nekilnojamojo turto, nėra tokio pat bendro pobūdžio kaip bendrovės pelno apmokestinimas, kuriuo siekiama apmokestinti bendrovės ekonominės veiklos rezultatus“, ir „todėl ji gali būti laikoma pasirinktinai taikoma priemone bent jau tokiomis aplinkybėmis, kaip apibūdinta šiuo konkrečiu atveju“.

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

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

„1 lentelė: Duomenys apie Gibraltaro įmones

Mokesčio norma

Skaičius

Dabar

Po reformos

Visos įmonės (pagal sektorius)

29 000

Finansin?s paslaugos

179

0–35 %

5–15 % (3)

Komunalin?s paslaugos

23

35 %

35 %

Kitos

28 798

0–35 %

0–15 %

Visos ?mon?s (pagal pajamas)

29 000

Turin?ios pajam?

10 400

0–35 %

0–15 % (1)

Neturin?ios pajam?

18 600

Pajam? turin?ios ?mon?s (pagal status?)

10 400

Neatleidžiamos

1 400

0–35 %

0–15 % (1)

Atleidžiamos

9 000

0 %

0–5 % (2) (3)

Pajam? turin?ios neatleidžiamos (pagal peln?)

1 400

Turi pelno

[900]

0–35 %

0–15 % (1)

Pelno neturi

500

Pajam? turin?ios neatleidžiamos (pagal status?)

1 400

Turin?ios teis?

140

2–10 % (4)

0–15 %

Neturin?ios teis?s

1 260

35 % (5)

0–15 %

Komunalinys

23

35 %

35 %

Atleidžiamos turinio pajamos (pagal sektorius)

9 000

Finansinės paslaugos

70

0 %

5 % (2) (3)

Ne finansinės paslaugos

8 930

0 %

0 % (2)

(1) Darant prielaidą, kad finansinių paslaugų sektoriuje veikiančioms įmonėms papildomo mokesčio norma sudarys 5 %.

(2) Išskyrus komunalinių paslaugų įmones, kurios bus apmokestinamos 35 %.

(3) Darant prielaidą, kad nuo mokesčių atleistos įmonės fiziškai nevykdo veiklos Gibraltare ir todėl joms neatsiranda prievolė mokėti darbo užmokesčio fondo mokesčio ar verslo paskirties nekilnojamojo turto naudojimo mokesčio.

(4) Dauguma teisų turinių įmonių. Tik nedaugeliui taikomos šis diapazonas nepatenkančios normos.

(5) Darant prielaidą, kad jos apmokestinamos visa prasta pelno mokesčio norma.“

162 Ginijamo sprendimo 148 konstatuojamojoje dalyje Komisija, remdamasi šiais duomenimis, padarė tokį išvadą:

„1 lentelės duomenys aiškiai parodo, kokį poveikį reformos įgyvendinimas padarytų tam tikriems Gibraltaro ekonomikos sektoriams apmokestinimo prasme. Nors Komisija pripažįsta, kad įgyvendinus reformą formali vidaus ir užsienio sektoriaus diferenciacija būtų panaikinta, apmokestinimo lygio palyginimas aiškiai iliustruoja pasirinktinę siūlomą mokesčių reformą pobūdį. Skirtingai rėši bendrovėms bus taikomos skirtingos mokesčių normos, o tai tik dar vienas rodymas, kad siūloma sistema pasirinktinai suteikia pranašumo tiems sektoriams, kurie galės naudotis mažesnėmis mokesčių normomis.“

2. Selektivaus pranašumo suteikimas ginčijamais reformos aspektais

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

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

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

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

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

168 Galiausiai Gibraltaro vyriausybė iš esmės teigia, kad minėti mokesčių reformos elementai, konkrečiai kalbant, darbo užmokesčio fondo mokestis, BPOT, 15 % nuo pelno viršutinę ribą ir reikalavimas, netiesiogiai kildinamas iš 15 % nuo pelno viršutinės ribos nustatymo, kad monųs prievolės mokėti darbo užmokesčio fondo mokestį ir BPOT atsiradimo sąlyga yra pelno gavimas, kartu sudaro atskirą mokesčių sistemą, kuri reikėtų laikyti bendra arba „prasta“ mokesčių sistema, nustatyta Gibraltaro teritorijoje gyvendinus mokesčių reformą. Ji teigia, kad pagal tokią sistemą nėra „prasto“ apmokestinimo lygio, „pagrindinio“ mokesčio ir „antrinio“ ar „nukrypti leidžiančio“ mokesčio. Monųs mokesčių našta konkrečiais metais nustatoma remiantis tokiais dviem sąveikaujančiais elementais: viena vertus, darbinė darbuotojų skaičiumi ir monųs užimamu teritorijos plotu ir, kita vertus, šios monųs gaunamu pelnu.

169 Jungtinė Karalystė iš esmės pritaria Gibraltaro vyriausybės pozicijai, susijusiai su bendra

arba „?prasta mokes?i? sistema, nustatyta po reformos, ir vis? pirma teigia, kad pagal toki? sistem? mokestin?s prievol?s atsiradim? lemiantis ?vykis yra pelningas darbuotojo ?darbinimas arba pelningas nekilnojamojo turto panaudojimas (žr. šio sprendimo 119 punkt?).

170 Atsižvelgiant ? šiuos Gibraltaro vyriausyb?s ir Jungtin?s Karalyst?s pateiktus paaiškinimus, prasid?jus administracinei proced?rai Komisija negal?jo neatlikti šio sprendimo 143 punkte aprašytos pareigos iš pradži? nustatyti bendr? arba „?prast?“ mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, režim? ir prireikus gin?yti Gibraltaro valdžios institucij? pateikt? šio režimo apib?dinim?. Nenusta?iusi ir neištyrusi bendro arba „?prasto“ režimo, Komisija negali pakankamai teisiškai nustatyti, ar tam tikri mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, elementai yra leidžiantys nukrypti ir tod?l *a priori* selektyv?s bendro arba „?prasto“ režimo atžvilgiu. Tokiomis aplinkyb?mis Komisija taip pat negali teisingai ?vertinti, ar bet koks ?moni? diferencijavimas, atsirandantis taikant nuo bendro arba „?prasto“ mokes?i? režimo nukrypstan?i? mokestin? priemon?, gali b?ti pateisinamas atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? sistemos pob?džiu ar bendra schema, nes Komisija iš pradži? nenustat? ir neištyr? bendro režimo.

171 Iš n? vieno gin?ijamo sprendimo motyvo nematyti, kad Komisija atliko šio sprendimo 170 punkte nurodyt? b?tin? pradin? tyrim?, pagal kur? turi b?ti nustatyta, ar ?vair?s po reformos nustatyti mokes?i? sistemos aspektai, nagrin?jami šioje byloje, gali sudaryti bendr? arba „?prast?“ mokes?i? režim?.

172 Atvirkš?iai, kalbant apie reikalavim? ?monei gauti pelno ir 15 % viršutin? rib?, Komisija paprasčiausia iš karto konstatavo, kad šie du reformos aspektai yra nukrypti leidžiantys aspektai, tod?l *a priori* yra selektyv?s darbo užmokes?io fondo mokes?io ir BPOT atžvilgiu (gin?ijamo sprendimo 128, 129, 134 ir 135 konstatuojamosios dalys), taigi Komisija netiesiogiai, ta?iau neabejotinai laik? juos sudaran?iais bendr? arba „?prast?“ po reformos nustatyt? režim?.

173 Be to, kalbant apie darbo užmokes?io fondo mokest? ir BPOT, iš gin?ijamo sprendimo aišku (žr. šio sprendimo 157–160 punktus), kad Komisija neatliko n? vieno analiz?s, susijusios su selektyvumo nustatymu, etapo, vis? pirma ji nenustat? ir neištyr? bendro arba „?prasto“ mokes?i? režimo, nuo kurio šie du mokes?iai gal?t? nukrypti, antra, ji ne?rod?, kad šie mokes?iai yra nukrypimai, ir, tre?ia, ne?vertino jokio tariam? nukrypim? pateisinimo, grindžiamo po reformos nustatytos mokes?i? sistemos pob?džiu ar bendra schema.

174 Tik reaguodama ? Jungtin?s Karalyst?s argumentus, susijusius su galimu tariamos ?moni? diferenciacijos, atsirandan?ios d?l min?t? mokes?i? reformos aspekt? taikymo, pateisinimu, t. y. atlikdama tre?i?j?, galutin? selektyvumo nustatymo analiz?s etap? (žr. šio sprendimo 144 punkt?), Komisija gin?ijamo sprendimo 131, 136 ir 137 konstatuojamosiose dalyse pirmiausia nurod?, kad reikalavimas ?monei gauti pelno ir 15 % viršutin? riba iš esm?s yra darbo užmokes?io fondo mokes?iu ir BPOT grindžiamos mokes?i? sistemos logikai neb?dingi elementai, ir, antra, gin?ijamo sprendimo 132 konstatuojamojoje dalyje glaustai ir neapibr?žtai r?m?si „mišrios sistemos“, kurios „pob?džio ir bendros schemos ne?manoma nustatyti“, buvimu ir nurod?, jog „negalima teigti, kad bet kuri tokios sistemos savyb? yra bendros schemos dalis, nes tai savaime reikšt?, kad tokia sistemos savyb? pateisina sistemos buvim?“. Iš šio sprendimo 145 ir 146 punktuose pateikt? svarstym? aišku, kad, atsižvelgiant ? valstybi? kompetencij? mokes?i? srityje, taip pasielgusi Komisija viršijo savo kontrol?s ?galiojim? ribas.

175 Be to, nepaisant to, kad, kaip jau nustatyta, Komisija neatsižvelg? ? selektyvumo nustatymo analiz?s pagrindus, nei gin?ijamame sprendime išd?styt? motyv?, nurodyt? šio sprendimo 174 punkte, nei šiame procese Komisijos ir Ispanijos Karalyst?s pateikt? argument? nepakanka, kad b?t? galima suabejoti mokes?i? sistemos, apie kuri? pranešta, bendro arba „?prasto“ režimo apibr?žties pagr?stumu.

176 Pirma, Komisijos teiginiai, kad darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT grindžiamos mokesčių sistemos logikai būdingas pelno negaunanti moni? apmokestinimas (ginijamo sprendimo 131 konstatuojamoji dalis) ar apmokestinamųjų mokesčių naštos didėjimas pagal darbinam? darbuotojų skaičių ir užimam? plot?, bet kok? šios naštos apribojim? remiantis gaunamu pelnu laikant nukrypimu (ginijamo sprendimo 136 ir 137 konstatuojamosios dalys), savaime neleidžia suabejoti šios apibrėžties pagrįstumu.

177 Šiuo atžvilgiu Komisija pakankamai teisiškai nepaneig? Gibraltaro vyriausybės argumento, kad reikalavimas monei gauti pelno yra būdingas darbuotojų skaičiumi ir užimamos žemės naudojimu grindžiamos apmokestinimo sistemos logikai, nes jis atitinka pagrindinį šios sistemos tiksl? – neapmokestininti pelno negaunanti moni?. Taigi Komisija ne?rod?, kad toks neapmokestinimas negali būti laikomas mokesčių sistemos, apie kuri? pranešta, bendro arba „prasto“ režimo sudedamąja dalimi.

178 Dėl analogišk? priežasčių Komisija ne?rod?, kad Gibraltaro valdžios institucijos neturi pagrindo, naudodamosi galiojimais mokesčių srityje, savo teritorijoje nustatyti bendro arba „prasto“ mokesčių režimo, pagal kur? visuotinai taikomas mokestin?s prievol?s apribojimas iki 15 % nuo pelno, kad mon?ms nereikėtų mokėti pernelyg didel?s pelno mokesčio dalies. Vien Komisijos teiginys, kad pagal tokios mokesčių sistem?, kuri? siūlo Gibraltaro valdžios institucijos, kuo daugiau darbuotojų mon? darbina ir kuo daugiau nekilnojamojo turto ji užima, tuo didesn? bus jos mokestin? prievol? (ginijamo sprendimo 137 konstatuojamoji dalis), nėra pakankamas pagrindas suabejoti šios institucijos pasirinkimu, susijusiu su min?tos mokesčių sistemos bendru arba „prastu“ režimu sudarančiais elementais.

179 Antra, tai, kad Komisija ginijamo sprendimo 132 konstatuojamojoje dalyje ir savo procesiniuose dokumentuose kvalifikavo po reformos nustatyt? mokesčių sistem? kaip „mišri“, yra tik priemon? apibūdinti šios sistem?, kuri? sudaro ?vairios sudedamosios dalys. Šis kvalifikavimas savaime ne?rodo, kad tokia sistema negali būti bendras ar „prastas“ mokesčių režimas, taikytinas Gibraltaro teritorijoje, jei, pirma, ši sistema yra iš esmės grindžiama dviem tikslais – dviej? gamybos veiksniais, kuri? Gibraltare trūksta, naudojimo apmokestinimu ir atsižvelgimu į moni? galimybes mokėti – kuriuos Gibraltaro valdžios institucijos nustat? gyvendinamos savo mokesčių srities galiojimus, ir, antra, dabartinėje Bendrijos teisės raidos stadijoje nėra suderinimo standarto, susijusio su nacionalin?s mokesčių sistemos „bendru“ arba „prastu“ režimu.

180 Šiomis aplinkybomis Komisija ir Ispanijos Karalyst? negali pagrįstai ir visiškai hipotetiškai teigti, kad tam tikrais atvejais abu mokesčių sistemai ir po reformos nustatytam jos bendram arba „prastam“ režimui (žr. šio sprendimo 179 punkt?) priskiriami tikslai yra tarpusavyje nesuderinami, pvz., tuo atveju, jeigu mon?, gaunanti didel? peln?, tačiau fiziškai nevykdanti veiklos Gibraltare, nebus apmokestinama darbo užmokesčio fondo mokesčiu ir BPOT, arba jeigu mon?, kuri, nors yra didžiausia darbdav? Gibraltare, taip pat nebus apmokestinama min?tais dviem mokesčiais, nes negauna pelno. Šis hipotetinis situacij? nepakanka ?rodyti, kad anksčiau nurodyta mokesčių sistema ir jos bendru arba „prastu“ režimu negali būti siekiama dviej? skirting? tiksl?, kuriuos nustat? Gibraltaro valdžios institucijos.

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

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

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

184 Todėl iš šio sprendimo 170–183 punktų aišku, kad Komisija, nepaisydama analizės, susijusios su selektyvumo nustatymu, pagrindą, ginčijamame sprendime nepateikė pakankamai motyvų, kurie leistų suabejoti tuo, kaip Gibraltarų valdžios institucijos apibrėžė mokesčių sistemos bendrą arba „prastą“ režimą. Iš to taip pat išplaukia, kad, nepaisydama analizės pagrindą, Komisija viršijo savo kontrolės galiojimus, atsižvelgiant į Gibraltarų valdžios institucijų kompetencijas, susijusias su jo mokesčių sistemos ir bendro arba „prasto“ režimo nustatymu, apimtą. Iš ginčijamame sprendime, visų pirma 131, 132, 136, 137 ir 144 konstatuojamosiose dalyse, pateikto motyvavimo aišku, kad nepasirūmusi režimu, kurį ieškovs šioje byloje apibūdino kaip bendrą arba „prastą“ mokesčių režimą, kaip materialinės atrankos analizės atspirties tašku ir neidentifikavusi šio režimo bei neištyrusi jo pagrįstumo, Komisija, užuot atlikusi šio sprendimo 143 ir 144 punktuose nurodytą kontrolę, mokesčių sistemos, apie kurią pranešta, turinio ir veikimo srityje vadovavosi savo pačios logika.

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

186 Galiausiai reikėtų pažymėti, kad po reformos nustatytos mokesčių sistemos ir iki tol galiojusios mokesčių sistemos tariamą padarinių palyginimo, kurį Komisija padarė ginčijamo sprendimo 1 lentelėje ir 150 konstatuojamojoje dalyje, šioje byloje negalima pripažinti tinkamu EB 87 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais. Neturi reikšmės tai, kad preziumuojamo priemonės naudą gavėjo padėtis yra geresnė ar blogesnė, palyginti su padėtimi pagal anksčiau galiojusius įstatymus, arba kad, atvirkščiai, ši padėtis ilgainiui nepasikeitė (šio sprendimo 78 punkte nurodyto sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 41 punktą). Svarbu tai, ar nagrinėjama mokesčių sistema, vertinama atskirai nuo savo pirmtakės, palaiko tam tikras žmones EB 87 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo klausimu žr. 1988 m. birželio 7 d. Teisingumo

Teismo sprendimo *Graikija prieš Komisiją*, 57/86, Rink. p. 2855, 10 punkt?).

187 Iš viso to, kas nurodyta, aišku, kad Komisija ne?rod?, jog d?l trijų nagrin?jamų mokesčių reformos aspektų atsiranda selektyvus pranašumas. Todėl Komisija, kvalifikavusi šiuos aspektus kaip valstybės pagalbą, taikydama EB 87 straipsnio 1 dalį padarė teisės klaidą.

188 Tad antrąjį ieškinio pagrindą reikia pripažinti pagręstu.

189 Kadangi pirmąjį ir antrąjį ieškinio pagrindus reikia pripažinti pagręstais, reikėtų panaikinti visų sprendimų, nesant bętinybės svarstyti ieškinio pagrindo, susijusio su esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

191 Pagal Procedūros reglamento 87 straipsnio 4 dalies pirmąjį pastraipų ? bylą ?stojusios valstybės narės paėios padengia savo išlaidas. Todėl Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, kaip ?stojusi ? bylą T?211/04 šalis, ir Ispanijos Karalystę, kaip ?stojusi ? bylas T?211/04 ir T?215/04 šalis, atitinkamai paėios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

PIRMOSIOS INSTANCIJOS TEISMAS (trečioji išplęstinę kolegija)

nusprendžia:

- 1. Sujungti bylas T?211/04 ir T?215/04, kad būtų priimtas bendras sprendimas.**
- 2. Panaikinti 2004 m. gegužės 30 d. Komisijos sprendimą 2005/261/EB dėl Jungtinės Karalystės pagalbos schemos gyvendinant Gibraltaro vyriausybės ?monių pelno mokesčių reformų.**
- 3. Komisija padengia Gibraltaro vyriausybės bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas byloje T?215/04, taip pat savo bylinėjimosi išlaidas.**
- 4. Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, kaip ?stojusi ? bylą T?211/04 šalis, padengia savo išlaidas.**
- 5. Ispanijos Karalystę, kaip ?stojusi ? bylas T?211/04 ir T?215/04 šalis, padengia savo išlaidas.**

Jaeger

Tiili

Azizi

Cremona

Czúcz

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

Parašai.

Turinys

Teisinis pagrindas

I – Bendrijos teisės aktai

II – Gibraltaro statusas

Faktinės bylos aplinkybės

I – Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reformos aplinkybės

II – Gibraltaro vyriausybės pelno mokesčio reforma

A – įgyvendinant mokesčių reformą nustatyta apmokestinimo sistema

B – Papildomas (arba baudos) mokestis

III – Administracinė procedūra ir ginijamas sprendimas

Procesas ir šalies reikalavimai

Dėl teisės

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

A – Šalies argumentai

B – Pirmosios instancijos teismo vertinimas

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

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

a) Sprendimas dėl Azorų mokesčių sistemos

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

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

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

A – Šalies argumentai

B – Pirmosios instancijos teismo vertinimas

1. Bylai svarbios gin?ijamo sprendimo konstatuojamosios dalys
2. Selektivaus pranašumo suteikimas gin?ijamais reformos aspektais

D?l bylin?jimosi išlaid?

* Proceso kalba: angl?.