

Apvienotās lietas T-211/04 un T-215/04

Government of Gibraltar un Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste

pret

Eiropas Kopienų Komisiju

Valsts atbalsts – Apvienotās Karalistes paņēmums atbalsta shēma par Gibraltāra valdības veikto sabiedrību ienākuma nodokļa reformu – Lēmums, ar kuru atbalsta shēma atzīta par nesaderīgu ar kopējo tirgu – Reģionālā selektivitāte – Materiālā selektivitāte

Sprieduma kopsavilkums

1. Valsts atbalsts – Jādziens – Pasākuma selektīvais raksturs – Valsts administratīvi teritoriālās vienības veikts nodokļu pasākums

(EKL 87. panta 1. punkts)

2. Valsts atbalsts – Jādziens – Pasākuma selektīvais raksturs – Atkāpe no kopējā jeb “normāla” nodokļu režīma

(EKL 87. panta 1. punkts)

1. Ar EKL 87. panta 1. punktu ir uzlikts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā rada priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” atšķirībā no pārējiem, kas, ņemot vērā šā režīma mērķi, faktiski un juridiski ziņā ir līdzīga situācijā. Šādi ir jāanalizē arī pasākums, kuru ievieš nevis valsts likumdevējs, bet administratīvi teritoriālās vienības iestāde, jo teritoriālās pašvaldības, nevis centrālās pārvaldes iestādes veikts pasākums var veidot valsts atbalstu, ja ir izpildīti šāji noteikumi minētie nosacījumi. Nodokļu pasākumu gadījumā atskaites punktam ir lielāka nozīme, jo pat pašas priekšrocības esamību var konstatēt tikai tad, ja to salīdzina ar tās saucamajiem “normālajiem” nodokļiem. Normāla nodokļa likme ir likme, kas ir spēkā ierastajās apgabalos, kurš tiek izmantots par atskaites punktu.

Lai novērtētu administratīvi teritoriālās vienības veikto pasākuma selektivitāti, kura mērķis tikai daļēji atbalsts teritorijas noteikt samazinātu nodokļa likmi salīdzinājumā ar pārējo šīs daļēji atbalsts teritorijā spēkā esošo likmi, ir jāpārbauda, pirmkārt, vai minēto pasākumu izstrādāja reģionāla vai vietēja iestāde, kurai konstitucionālā līmenī ir piešķirts no centrālās valdības statusa nošķirts politiskais un administratīvais statuss, otrkārt, vai tas tika veikts tā, ka centrālā valdība tieši veidā nevar ietekmēt tā saturu, un, treškārt, vai minēto pasākuma ieviešanas finansiālās sekas administratīvi teritoriālajai vienībai netiek kompensētas ar attiecīgās daļēji atbalsts citu reģionu vai centrālās valdības sniegto atbalstu vai subsīdijām.

(sal. ar 78.–80. un 86. punktu)

2. Ar EKL 87. panta 1. punktu ir uzlikts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā rada priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” atšķirībā no pārējiem, kas, ņemot vērā šā režīma mērķi, faktiski un juridiski ziņā ir līdzīga situācijā. Lai Komisija kvalificētu nodokļu pasākumu kā selektīvu, pirmkārt, tai ir jāidentificē un jāpārbauda ierastajās zonās, kas ir atbilstošais atskaites punkts, piemērojamā kopējā jeb

“normālo” nodokļu sistēma. Tieši saistībā ar šo kopā jeb “normālo” nodokļu režīmu Komisijai ir, otrkārt, jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķiršanas priekšrocības iespējama selektīvais raksturs, pieredze, ka tiklīdz šis pasākums ir atkāpe no šīs kopējās sistēmas, ciklā ar to ievieš atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, faktiski un juridiski ziņā ir līdzīgi situācijā.

Ja Komisija ir pārbaudījusi un pierādījusi šo pirmo divu posmu ietvaros atkāpes no kopējā jeb “normālo” nodokļu režīma, kas rada atšķirības uzņēmumu starpā, šāda atšķirība tomēr nav selektīva, ja tā rodas no maksājumu sistēmas, pie kuras tā pieder, rakstura un struktūras. Šādā gadījumā Komisijai ir jāpārbauda, treškārt, vai attiecīgajam valsts pasākumam nav selektīva rakstura, pat ja tas rada priekšrocības uzņēmumiem, kas tās var izmantot. Šajā sakarā, ņemot vērā atšķirību, kas paredzētas salīdzinājumā ar kopā jeb “normālo” nodokļu režīmu – atkāpes un *a priori* selektīvo raksturu, dalībvalstij ir jāpierāda, ka šīs atšķirības ir pamatotas ar tās nodokļu sistēmas raksturu un struktūru, jo tās tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošiem vai vadošiem principiem. Šajā sakarā ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti pašai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, un, no otras puses, mehānismi, kas ir raksturīgi pašai nodokļu sistēmai un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus.

Ja Komisija nav veikusi pasākuma selektīvā rakstura pārbaudes pirmo un otro posmu, tā nevar uzsākt sava vērtējuma trešo un pēdējo posmu, nepārbaudot šīs kontroles robežas. Šāda pieeja varētu, pirmkārt, ļaut Komisijai stāties dalībvalsts vietā attiecībā uz tās nodokļu sistēmas un kopā jeb “normālo” nodokļu režīma noteikšanu, tajā skaitā attiecībā uz mērķiem, mehānismiem šo mērķu sasniegšanai un nodokļa bāzēm, un, otrkārt, tādējādi neļautu dalībvalstij pamatot attiecīgās atšķirības ar paziņotās nodokļu sistēmas raksturu un struktūru, jo Komisija nebūtu vispirms ne noteikusi tās kopā jeb “normālo” nodokļu režīmu, ne konstatējusi šo atšķirību atkāpes raksturu.

(sal. ar 141. un 143.–145. punktu)

PIRMŠS INSTANCES TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta paplašinātā sastāvā)

2008. gada 18. decembrī (*)

Valsts atbalsts – Apvienotās Karalistes paziņotā atbalsta shēma par Gibraltāra valdības veikto sabiedrību ienākuma nodokļa reformu – Lēmums, ar kuru atbalsta shēma atzēta par nesaderīgu ar kopā jeb tirgu – Reģionālā selektivitāte – Materiālā selektivitāte

Lietas T-211/04 un T-215/04

Government of Gibraltar, ko pārstāv M. Lamass [*M. Llamas*], *barrister*, Dž. Temples Langs [*J. Temple Lang*], *solicitor*, kā arī sākotnēji A. Pētersens [*A. Petersen*] un K. Nordlandere [*K. Nordlander*], pēc tam K. Karls [*K. Karl*], advokāti,

prasītāja lietā T-211/04,

ko atbalsta

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste, ko sēkotnāji pārstāvja M. Betels [*M. Bethell*], pārstāvis, kam palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], QC, un H. Deivisa [*H. Davies*], *barrister*, pāc tam E. Dženkinsone [*E. Jenkinson*] un E. O'Nēla [*E. O'Neill*], pārstāves,

persona, kas iestājusies lietā,

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste, ko sēkotnāji pārstāvja M. Betels [*M. Bethell*], E. Dženkinsone [*E. Jenkinson*], pārstāvji, kuriem palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], QC, un H. Deivisa [*H. Davies*], *barrister*, pāc tam E. Dženkinsone, E. O'Nēla [*E. O'Neill*] un S. Behzadi-Spensere [*S. Behzadi-Spencer*], pārstāves,

prasītāja lietā T-215/04,

pret

Eiropas Kopienu Komisiju, ko pārstāv N. Kāns [*N. Khan*] un V. di Buči [*V. Di Bucci*], pārstāvji, atbildētāja,

ko atbalsta

Spānijas Karaliste, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], *abogado del Estado*,

persona, kas iestājusies lietā,

par līgumu atcelt Komisijas 2004. gada 30. marta Lēmumu 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmuma peļņas nodokļa [sabiedrību ienākuma nodokļa] reformu (OV 2005, L 85, 1. lpp.).

EIROPAS KOPIENU PIRMŠS INSTANCES TIESA (trešā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. Jēgers [*M. Jaeger*], tiesneši V. Tiili [*V. Tiili*], J. Azizi [*J. Azizi*], E. Kremona [*E. Cremona*] (referente) un O. Čūcs [*O. Czúcz*],

sekretāre K. Kanca [*C. Kantza*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 14. marta tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Atbilstošās tiesību normas

I – *Kopienu tiesiskais regulējums*

1 EKL 87. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Ja vien šis Līgums neparedz ko citu, ar kopējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkāds cits veids piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropojumus, radot priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošānai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.”

2 Komisijas paziņojums 98/C 384/03 par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem,

kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV 1998, C 384, 3. lpp.; turpmāk tekstā "Paziņojums par valsts atbalstu uzņēmējdarbības tiešo nodokļu jomā"), 2. punkts precizē, ka paziņojums piedāvā sniegt paskaidrojumu, vai nodokļu pasākumu var kvalificēt kā atbalstu saskaņā ar EKL 87. panta 1. punktu.

3 Saskaņā ar 16. punktu paziņojumā par valsts atbalstu uzņēmumu tiešo nodokļu jomā:

"Galvenais kritērijs, pēc kura [EKL 87.] panta 1. punktu piemēro kādam nodokļu pasākumam, ir [..], vai šis pasākums dažiem uzņēmumiem daļēji nodrošina izņēmuma statusu nodokļu sistēmas piemērošanā. Tādēļ vispirms ir jānosaka kopējā sistēma, kas jāpiemēro. Pēc tam ir jāpārbauda, vai izņēmumi sistēmā vai sistēmas diferenciācijā ir pamatota ar nodokļu sistēmas "būtību vai vispārīgiem saimnieciskiem principiem", tas ir, vai tie izriet tieši no attiecīgās daļēji valsts nodokļu sistēmas pamatprincipiem. Ja tā nav, tad tas ir valsts atbalsts."

4 EKL 299. panta 4. punkts ir paredzēts, ka Līguma noteikumi attiecas uz tām Eiropas teritorijām, par kuru rīcība ir atbildīga kāda no daļēji valsts.

II – Gibraltāra statuss

5 Gibraltārs ir Lielbritānijas kroņa kolonija (jeb aizjūras teritorija) kopš 1713. gada, un Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste ir atbildīga par tās rīcību. Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvā.

6 Šīs lietas faktisko apstākļu laikā dokumenti, kas noteica publiskās varas organizāciju Gibraltārā, bija *Gibraltar Constitution Order 1969* (1969. gada rīkojums par Gibraltāra konstitūciju, turpmāk tekstā – "1969. gada konstitūcija") un 1969. gada 23. maija *Accompanying Despatch* (Pavaddokuments).

7 Izpildvaras funkcijas Gibraltārā veic Karalienes iecelts gubernators, kurš pārstāv viņu, un noteiktās iekšlietas – Gibraltāra Ministru padome. Pārējo minēto veido *Chief minister* un ministri, kurus ieceļ gubernators no ievēlātiem *House of Assembly* locekļiem.

8 Likumdošanas vara ir sadalīta starp *House of Assembly* un gubernatoru. *House of Assembly* veido *Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary* un 15 ievēlāti locekļi. *House of Assembly* vērš uzmanību parasti ik pēc četriem gadiem.

9 Gibraltāram ir savas tiesas. Tomēr ir iespēja pārsūdzēt Gibraltāra augstākās tiesu instances spriedumus Apvienotās Karalistes *Judicial Committee of the Privy Council* (*Privy Council* Tieslietu komiteja).

10 Tā kā Gibraltārs ir Eiropas teritorija EKL 299. panta 4. punkta izpratnē, par kuras rīcība ir atbildīga Apvienotā Karaliste, uz to attiecas Līguma noteikumi. Lai gan saskaņā ar 28. pantu Aktā par Dānijas Karalistes, Īrijas un Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotās Karalistes pievienošanās nosacījumiem un līgumu pielāgošanu (OV 1972, L 73, 14. lpp.) Kopienas tiesību akti "jautājumu par daļēji valsts tiesību aktu saskaņošanu apgrozījuma nodokļa jomā netiek piemēroti attiecībā uz Gibraltāru", ja vien nav Padomes lēmuma par pretējo, Kopienas konkurences noteikumi, tajā skaitā noteikumi par daļēji valsts piešķirto atbalstu, uz to attiecas.

Pravas rašanās fakti

I – Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļu reformas pamats

11 2001. gada 11. jūlijā Komisija nolēma uzsākt formāls izmeklēšanas procedūru saskaņā ar EKL 88. panta 2. punktu attiecībā uz abiem Gibraltārā piemērotajiem tiesiskajiem regulējumiem

par sabiedrību nodokļiem par, respektīvi, "atbrīvotajām sabiedrībām" (OV 2002, C 26, 13. lpp.) un "ar nodokli apliktajām sabiedrībām" (OV 2002, C 26, 9. lpp.).

12 Atbrīvotās sabiedrības nebija dibinātas Gibraltārā, kamēr ar nodokli apliekamās sabiedrības tajā bija kā iemērētas (*a bricks and mortar presence*), un tās aktīvi darbojās dažādās jomās.

13 Lai saņemtu atbrīvotas sabiedrības statusu, uzņēmumam bija jāatbilst vairākiem nosacījumiem, šie nosacījumi ietvēra aizliegumu veikt komerciālu vai cita veida darbību Gibraltārā, izņemot ar atbrīvotām sabiedrībām un ar nodokli apliktām sabiedrībām. Gibraltāra pilsoņiem un iedzīvotājiem nevarēja piederēt daļas atbrīvotās sabiedrības, izņemot kā publiskas sabiedrības akcionāram. Izņemot atsevišķus ierobežotus uzņēmumus, atbrīvota sabiedrība bija atbrīvota no ienākuma nodokļa Gibraltārā un tai bija jāsamaksā tikai noteikta ikgadējā summa 225 sterliņu mārciņu (GBP) apmērā.

14 Nosacījumi, lai kļūtu par ar nodokli apliktu sabiedrību, būtībā bija tie paši, kas lai saņemtu atbrīvotas sabiedrības statusu. Sabiedrības, kuras apliktas ar nodokli, maksāja nodokli saskaņā ar likmi pēc vienošanās ar Gibraltāra nodokļu iestādi, kas mainījās no 2 līdz 10 % no to peļņas.

15 Ar 2002. gada 30. aprīļa spriedumu apvienotās lietās T-195/01 un T-207/01 *Government of Gibraltar/Komisija (Recueil, II-2309. lpp.)* Pirmās instances tiesa, pirmkārt, atcēla lēmumu par formālo izmeklēšanas procedūras uzsākšanu par atbrīvotajām sabiedrībām un, otrkārt, noraidīja prasību par tiesību akta atcelšanu, kas vērsta pret lēmumu par procedūras uzsākšanu pret ar nodokli apliktajām sabiedrībām.

16 2002. gada 27. aprīlī, neskarot jautājumu par to, vai nodokļu režīms attiecībā uz atbrīvotajām sabiedrībām un ar nodokli apliktajām sabiedrībām ir vai nav valsts atbalsts, Gibraltāra valdība paziņoja par savu nodomu atcelt pilnībā tiesisko regulējumu par uzņēmumu aplikšanu ar nodokli un izveidot pilnībā jaunu nodokļu režīmu visām Gibraltāra sabiedrībām. Šā Gibraltāra valdības sabiedrību ienākuma nodokļa reforma ir šīs tiesvedības priekšmets.

II – Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļa reforma

17 Ar 2002. gada 12. augusta vēstuli Apvienotā Karaliste, piemērojot EKL 88. panta 3. punktu, paziņoja Komisijai par Gibraltāra valdības sabiedrību ienākuma nodokļa reformu.

18 Šis nodokļu reforma ietver aplikšanas ar nodokli sistēmu, kas piemērojama visām Gibraltārā reģistrētām sabiedrībām, un papildnodokli (vai soda naudu) (*top-up tax*), kas piemērojams tikai finanšu pakalpojumu sabiedrībām un labierīkošanas uzņēmumiem, kuri ietver uzņēmumus, kas darbojas telekomunikāciju, elektrības un ūdens jomā.

19 Nodokļu reformu ieviešs ar:

- *Companies (Payroll Tax) Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Algu nodoklis));
- *Companies (Annual Registration Fee) Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Ikgadējā reģistrācijas maksa));
- *Rates Ordinance* (Rīkojums par nodokļiem);
- *Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance* (rīkojums par sabiedrībām (Atsevišķu darbību aplikšana ar nodokli)).

20 Gibraltāra valdība piemēros tiesisko regulējumu par nodokļu reformu pēc tam, kad to būs pieņēmusi *House of Assembly*. Šīs reformas ietvaros tiesiskais regulējums par atbrīvotajām sabiedrībām un ar nodokli apliktajām sabiedrībām tiks atcelts ar tūlītēju spēku.

A – Ar nodokļu reformu ieviestā nodokļu sistēma

21 Ar nodokļu reformu ieviestā un visām Gibraltārā reģistrētām sabiedrībām piemērojamo nodokļu sistēmā veido algu nodoklis (*payroll tax*), uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis (*business property occupation tax*) un reģistrācijas nodeva (*registration fee*):

– algu nodoklis: visām Gibraltāra sabiedrībām ir jāmaksā algu nodoklis GBP 3000 apmērā par katru darbinieku gadā; katram Gibraltāra “darba devējam” būs jāmaksā darbinieku nodoklis par visiem “algotiem darbiniekiem”, kas strādā pilnu laiku vai nepilnu laiku un “tiek nodarbināti Gibraltārā”; nodokļu reformas tiesiskajā regulējumā ir iepriekš minēto jēdzienu definīcija;

– uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis (*Business Property Occupation Tax*, turpmāk tekstā – “BPOT”): visām sabiedrībām, kas izmanto telpas Gibraltārā uzņēmējdarbības mērķiem, būs jāmaksā nodoklis par šo telpu izmantošanu atbilstoši likmei, kas noteikta saskaņā ar to maksājamo vispārējo pašuma nodokļu procentu Gibraltārā;

– reģistrācijas nodeva: visām Gibraltāra sabiedrībām būs jāmaksā ikgadējā reģistrācijas maksa – GBP 150 apmērā sabiedrībām, kuras nav paredzētas peļņas gūšanai, un GBP 300 sabiedrībām, kuras ir paredzētas peļņas gūšanai.

22 Pienākumam maksāt algu nodokli un BPOT tiks noteikts maksimālais apmērs 15 % no peļņas. No šī maksimuma izveidošanas izriet, ka sabiedrības maksās algu nodokli un BPOT tikai tad, ja tām ir peļņa, un tikai apmērā, kas nepārsniedz 15 % no šīs peļņas.

B – Papildnodoklis (jeb soda nauda)

23 Atsevišķām darbībām, proti, finanšu pakalpojumiem un labierīkošanas pakalpojumiem, tiks piemērots papildnodoklis (jeb soda nauda) par šo darbību radīto peļņu. Papildnodoklis attieksies tikai uz peļņu, kas var tikt piedēvēta šīm darbībām.

24 Tādējādi, finanšu pakalpojumu sabiedrībām būs jāmaksā papildus algu nodoklim un BPOT papildnodoklis (jeb soda nauda) par peļņu, ko radījušas finanšu pakalpojumu darbības, atbilstoši likmei no 4 līdz 6 % no peļņas (kas aprēķināta atbilstoši starptautiski pieņemtiem grāmatvedības noteikumiem); kopējā nodokļu apjoma maksimums šīm sabiedrībām (algu nodoklis, BPOT un papildnodoklis) tiks noteikts 15 % apmērā no peļņas.

25 Labierīkošanas uzņēmumiem papildus algu nodoklim un BPOT būs jāmaksā papildnodoklis (jeb soda nauda) par to darbību radīto peļņu 35 % apmērā no peļņas (kas aprēķināta atbilstoši starptautiski pieņemtiem grāmatvedības noteikumiem). Šādiem uzņēmumiem būs jāatskaita algu nodokli un BPOT no to papildnodokļa. Lai gan labierīkošanas uzņēmumu ikgadējie nodokļi (algu nodoklis un BPOT) atbilst 15 % maksimumam no peļņas, papildnodokļa izmantošana labierīkošanas uzņēmumiem nodrošinās, ka šie uzņēmumi vienmēr maksā nodokli, kas atbilst 35 % no to peļņas.

III – Administratīvais process un apstrīdētā lēmums

26 Ar 2002. gada 16. oktobra vēstuli Komisija informēja Apvienotās Karalistes iestādes par savu lēmumu uzsākt EKL 88. panta 2. punktā paredzēto procedūru attiecībā uz nodokļu reformu un aicināja ieinteresētās personas iesniegt savus apsvērumus (OV C 300, 2. lpp.). Apvienotā

Karaliste iesniedza savus apsvērumus ar 2002. gada 13. decembra vēstuli.

27 Komisija saņēma *Confederación Española de Organizaciones Empresariales* (Spānijas Uzņēmumu asociāciju konfederācija), *Ålands Landskapsstyrelse* (Somijas Olandes salu pārvaldnieks), Spānijas Karalistes un Gibraltāra valdības apsvērumus. Komisija nosūtīja šos apsvērumus Apvienotajai Karalistei, kas savukārt iesniedza savus komentārus ar 2003. gada 13. februāra vēstuli.

28 Komisija 2004. gada 30. martā pieņēma Lēmumu 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmumu peļņas [sabiedrību ienākuma] nodokļa reformu (OV 2005, L 85, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrādātais lēmums”).

29 Apstrādātā lēmuma rezolūvē daļa ir šāda:

“1. pants

Apvienotās Karalistes ierosinājumi par Gibraltāra uzņēmumu aplikšanas ar peļņas nodokli sistēmas reformu veido valsts atbalsta shēmu, kas nav saderīga ar kopējo tirgu.

Līdz ar to ierosinājumi netiek īstenoti.

2. pants

Šis lēmums attiecas uz Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienoto Karalisti.”

30 Savu prasījumu pamatojam par nodokļu reformas selektīvo raksturu Komisija norāda bērtībā apstrādātā lēmuma 98.–152. apsvērumā, ka šā reforma ir selektīva gan reģionāli, gan materiāli ziņā. Tā ir selektīva reģionāli ziņā, jo paredz sabiedrību ienākumu nodokļa sistēmu, saskaņā ar kuru Gibraltāra sabiedrībā mē vispārīgi tiek piemērota zemāka likme nekā sabiedrībā mē Apvienotajā Karalistē (apstrādātā lēmuma 127. apsvērums). Komisija uzskata, ka šādi nodokļu reformas aspekti ir selektīvi materiāli ziņā: pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābērt peļņai, pirms tai ir jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, jo šā prasība rada priekšrocības sabiedrībā mē, kam nav peļņas (apstrādātā lēmuma 128.–133. apsvērums); otrkārt, 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT*, jo šis maksimums rada priekšrocības sabiedrībā mē, kurā attiecīgajā nodokļu gadā ir zema peļņa attiecībā pret to darbinieku skaitu un izmantotajām uzņēmējdarbības telpām (apstrādātā lēmuma 134.–141. apsvērums); treškārt, algu nodoklis un *BPOT*, šie divi nodokļi dabiski rada priekšrocības uzņēmumiem, kas reāli nav fiziski Gibraltārā un kuriem tādēļ nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis (apstrādātā lēmuma 142.–144. un 150. apsvērums). Komisija secina, ka “minētā pasākumi ietver gan reģionālu, gan materiālu selektivitāti un [ka] pēdējā izriet gan no ierosinātās sistēmas vairākām specifiskām iezīmēm, gan no sistēmas kā kopuma analīzes” (apstrādātā lēmuma 152. apsvērums).

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

31 Ar prasības pieteikumiem, kas Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegti 2004. gada 9. jūnijā, Gibraltāra valdība, prasītāja lietā T-211/04, un Apvienotā Karaliste, prasītāja lietā T-215/04, cēla šās prasības atcelt apstrādāto lēmumu.

32 Ar 2004. gada 4. oktobrā Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtu aktu Apvienotā Karaliste lūdz āut iestāties lietā prasītājas prasījumu atbalstam lietā T-211/04.

33 Ar 2004. gada 7. oktobrā Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtiem aktiem Spānijas Karaliste lūdz āut iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam lietā T-211/04 un T-215/04.

34 Ar 2004. gada 1. decembrī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtiem aktiem prasītāja lietā T?211/04 l?dza saska?? ar Pirmās instances tiesas Reglamenta 116. panta 2. punktu saistībā ar personām, kuras iestājušās lietā, pret prasības pieteikuma A2. pielikumu izturties konfidenciali. Tāpēc atsauca šo l?gumu ar aktu, kas iesniegts Pirmās instances tiesas kancelejā 2005. gada 26. aprīlī.

35 Ar Pirmās instances tiesas trešās palātas priekšsēdētāja 2004. gada 14. decembra un 2005. gada 15. februāra r?kojumiem tika apmierināti l?gumi par iestāšanās lietā T?211/04 un T?215/04.

36 Ar 2005. gada 8. martā Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtajiem aktiem Apvienotā Karaliste l?dza apvienot lietas T?211/04 un T?215/04 mutv?rdu procesam un sprieduma taisīšanai saska?? ar tās Reglamenta 50. pantu. Attiecīgā lietā dalībnieki iesniedza savus apsvērumus par šo l?gumu noteiktajā termiņā.

37 Ar attiecīgi 2005. gada 16. martā un 2005. gada 15. aprīlī Pirmās instances tiesas kancelejā iesniegtajiem aktiem prasītājas lietā T?211/04 un T?215/04 l?dza izskatīt šīs lietas prioritāri saska?? ar Reglamenta 55. panta 2. punktu.

38 2005. gada 29. aprīlī Spānijas Karaliste iesniedza savu iestāšanās rakstu lietā T?215/04 un 2005. gada 20. jūnijā lietā T?211/04. Pamata lietas dalībnieki šajās lietās iesniedza savus apsvērumus par šiem iestāšanās rakstiem noteiktajā termiņā. Apvienotā Karaliste neiesniedza iestāšanās rakstu lietā T?211/04.

39 Ar 2005. gada 12. maija un 2006. gada 13. decembra lēmumiem Pirmās instances tiesa nolēma, pamatojoties uz Reglamenta 55. panta 2. punktu, apmierināt l?gumu par lietu T?211/04 un T?215/04 prioritāru izskatīšanu.

40 2005. gada 6. jūnijā Pirmās instances tiesa nolēma lietas T?211/04 un T?215/04 piešķirt trešajai paplašinātajai palātai.

41 Ar 2006. gada 18. decembra r?kojumu lietas T?211/04 un T?215/04 tika apvienotas mutv?rdu procesam.

42 Pēc tiesneša referenta ziņojuma Pirmās instances tiesa (trešā paplašinātā palāta) nolēma sākt mutv?rdu procesu un Reglamenta 64. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros l?gt lietas dalībniekus lietā T?211/04 un T?215/04 iesniegt savus rakstveida apsvērumus par secinājumiem, kas izdarāmi attiecībā uz šīm lietām no Tiesas 2006. gada 6. septembra sprieduma lietā C?88/03 Portugāle/Komisija (Krājums, l?7115. lpp.; turpmāk tekstā – “spriedums par Azoru salu nodokļu režīmu”). Lietas dalībnieki izpildīja šo l?gumu noteiktajā termiņā.

43 Lietas dalībnieku mutv?rdu paskaidrojumi un atbildes uz Pirmās instances tiesas jautājumiem tika uzklauti tiesas sēdē, kas notika 2007. gada 14. martā.

44 Pirmās instances tiesa uzskata, ka abas lietas ir jāapvieno sprieduma taisīšanai, jo lietas dalībnieki ir pauduši savu piekrišanu tam tiesas sēdē.

45 Prasītāja lietā T?211/04 l?dz Pirmās instances tiesu:

- atcelt apstrādāto lēmumu;
- piespriest Komisijai un Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

46 Prasītāja lietā T-215/04 lūdz Pirmās instances tiesu:

- atcelt apstrīdēto lēmumu;
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

47 Lietās T-211/04 un T-215/04 Komisija lūdz Pirmās instances tiesu:

- prasību noraidīt;
- piespriest prasītājām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

48 Lietās T-211/04 un T-215/04 Spēnijas Karaliste lūdz Pirmās instances tiesu:

- prasību noraidīt;
- piespriest prasītājām atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Juridiskais pamatojums

49 Prasītājas būtībā norāda trīs pamatus. Pirmais ir par kādā tiesību piemērošanā un kādā vērīgumā saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu, otrs – par kādā tiesību piemērošanā un kādā vērīgumā attiecībā uz materiālās selektivitātes kritērija piemērošanu un trešais – par būtisku formas prasību pārkāpumu, pārbaudot nodokļu reformas trešo aspektu, kas klasificēts kā materiāli selektīvs, proti, algu nodokļa un *BPOT* raksturu. Pārdzīvais pamats daļēji divējs daļējs, pirmā attiecas uz tiesību tikt uzklautam pārkāpumu un otrs – uz pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpumu.

I – Par pirmo pamatu – kādā tiesību piemērošanā un kādā vērīgumā saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu

A – Lietas daļēji argumenti

50 Prasītājas apgalvo, ka Komisija šajā lietā kādāni piemēroja reģionālās selektivitātes kritēriju, uzskatot Apvienotās Karalistes teritoriju un tās sabiedrību ienākuma nodokļu režīmu par atbilstošo atskaites punktu, lai novērtētu Gibraltāra nodokļu reformu. Tās būtībā norāda šākus faktus savas tēzes pamatojumam.

51 Pirmkārt, tās apgalvo, ka reģionālās selektivitātes kritērijs nevar tikt piemērots šajā lietā tādā veidā, kādā Komisija to piemēro, jo Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa ne saskaņā ar valsts tiesību m, ne starptautiskā tiesību m, ne arī Kopienas tiesību m. Judikatūra, Paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai, un pamatojums, uz kuru Komisija balstās apstrīdētajā lēmumā, skar visus kādā teritorijā vienību, kas ir daļēji valsts daļa, piemērojamos nodokļu pasākumus. Gibraltāru tādējādi nevarētu pielīdzināt šādi vienībai.

52 Otrkārt, prasītājam apgalvo, ka, pat ja Gibraltārs bija jāuzskata par Apvienotās Karalistes sastāvdaļu Kopienas noteikumu par valsts atbalstu piemērošanas nolūkā, Apvienotā Karaliste nevarot būt atbilstošais atsauces punkts tādēļ, ka abiem nav kopīgas nodokļu sistēmas. Gibraltāra nodokļu reforma neesot “atkāpe”, “izņēmums” vai “atbrīvojums” attiecībā pret Apvienotās Karalistes sabiedrību nodokļu režīmu, jo šis nodokļu režīms neesot “normāla” nodokļu sistēma, kas būtu piemērojama Gibraltār, ja nebūtu nodokļu reformas, par ko ir strīds. Tādējādi reģionālās selektivitātes kritērijs nevarot tikt piemērots.

53 Šajā sakarā prasītājam apgalvo, pirmkārt, ka Apvienotās Karalistes valsts varai nav nekādas nozīmes, definējot Gibraltāra politisko un ekonomisko vidi. Politiskā ziņā Gibraltāra valsts varai ir izpildvaras, likumdošanas un tiesu varas iestādes, kas ir nošķirtas no Apvienotās Karalistes iestādēm. Ekonomiskā ziņā Gibraltārs nesaņemot nekādas subsīdijas, ne jebkādu finanšu palīdzību no Apvienotās Karalistes. Tā ienākumi esot pilnībā no nodokļiem, kurus tas pats nosaka. Tas pieņemot ekonomisko politiku, ko tas uzskata par vislabāko piemērotu savai teritorijai, neņemot vērā Apvienotās Karalistes ekonomisko politiku. Tas ka un drukā pats savu naudu, nosaka savu atbilstošo monetāro politiku un lemj par saviem aizņēmumiem un izdevumiem. Apstrīdējot, lūgums esot faktu kādas saistības ar Apvienotās Karalistes centrālās varas īstenošanas nozīmi Gibraltāram.

54 Prasītājam apgalvo, otrkārt, ka Gibraltārs un Apvienotā Karaliste ir divas pilnībā nošķirtas un atsevišķas nodokļu teritorijas. Gibraltāra valdība un *House of Assembly* izstrādā tās teritorijā piemērojamo nodokļu režīmu, ņemot vērā tikai pašus nosacījumus, kas raksturīgi šīs teritorijas ekonomikai, ko neietekmē un neierobežo Apvienotās Karalistes pieņemtais nodokļu tiesiskais regulējums vai politika. Apvienotās Karalistes nodokļu tiesiskais regulējums nekad neesot ticis piemērots Gibraltār un uz Gibraltāru neattiecoties, pat ja nebūtu Gibraltāra nodokļu tiesiskā regulējuma. Tādējādi neesot nevienas normas, ar kuru varētu tikt salīdzināti Gibraltārā piemērotie nodokļi vai no kuras tie varētu atkāpties. Apstrīdējot, lūgums esot faktu kādas attiecības uz Gibraltāra aprakstu kā vietas, kurā nodokļu kompetence ir decentralizēta, bet saglabājas zināma atsauces sistēma (apstrīdētā lūmuma 121. apsvērumš), nodokļu sistēmas kā valsts lūmenī saņemto nodokļu samazinājuma apraksts (apstrīdētā lūmuma 109. apsvērumš) un Komisijas apgalvojums, ka “Gibraltārā pašreiz piemērojamā nodokļu sistēma lielākoties līdzinās [Apvienotās Karalistes] modelim, izņemot tās zonas tautsaimniecībai piešķirtās priekšrocības” (apstrīdētā lūmuma 112. apsvērumš).

55 Kā uzskata Gibraltāra valdība, selektivitātes kritērijs paredz, ka apstrīdētais nodokļu pasākums var tikt uzskatīts par normālu nodokļa likmi, kas, ja nav šā pasākuma, ir piemērojama darbībā attiecīgajā reģionā. Tas noteikti nozīmē, ka izmantotajam salīdzinājuma faktoram ir jābūt likmei vai citam pasākumam, kas piemērojams tajā pašā nodokļu jurisdikcijā. Šajā lietā Gibraltārs un Apvienotā Karaliste esot divas atsevišķas nodokļu jurisdikcijas, pat ja nav pašā sabiedrībā aplikšanas ar nodokli režīma Gibraltār, Apvienotās Karalistes nodokļu režīms tajā nav piemērojams. Šā nepiemērošana neizrietot no Apvienotās Karalistes veiktas izvēles pārcelt vai atteikties no savam nodokļu pilnvarām Gibraltār, kā Komisija to apgalvoja apstrīdētā lūmuma 114. apsvērumā. Apvienotā Karaliste nevarot izvēlēties piemērot savus attiecīgos nodokļu likumus tās koloniju teritorijās un nekad neesot īstenojusi savas nodokļu pilnvaras Gibraltār.

56 Prasītājas apgalvo, treškārt, ka pretēji Komisijas norādītajai tēzei apstrīdētajā lēmumā politiskā un nodokļu neatkarība, ko bauda administratīvi teritoriālās vienības iestādes, ir atbilstošais kritērijs, lai pārbaudītu, vai šīs iestādes veiktā nodokļu pasākuma selektīvā raksturu, ciktāl šā politiskā un nodokļu neatkarība ļauj uzskatīt attiecīgo administratīvo teritoriālo vienību kā autonomo teritoriju par atbilstošo atskaites punktu.

57 Treškārt, savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarīti no iepriekšējā sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru salu nodokļu režīmu, prasītājas, uzskatot, ka šajā lietā reģionālās selektivitātes kritērijs nevar tikt piemērots, jo Gibraltārs nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa un abiem nav kopīgās nodokļu sistēmas, apgalvo pakārtoti, ka atsaucies punkts šajā lietā ir Gibraltāra teritorija, piemērojot šā atskaites punkta definēšanas metodi, kas noteikta iepriekšējā sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru salu nodokļu režīmu 67. un 68. punktā.

58 Ceturtkārt, prasītājas apgalvo, ka, pat ja nodokļu reforma izrādītos reģionāli selektīva, to pamatotu reformas raksturs vai tās vispārējā sistēma.

59 Komisija apgalvo, ka atbilstošais jautājums šajā lietā ir nevis, vai Gibraltārs ir vai nav Apvienotās Karalistes sastāvdaļa, lai piemērotu valsts tiesības vai starptautiskās tiesības, bet vai tas ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa Kopienas tiesību piemērošanas nolīķim, kas nosaka tās atbilstošo tiesisko kārtību. Kā uzskata Komisija, tas tā ir.

60 Tā ar apgalvo, ka ekonomiskai nošķirtībai starp Gibraltāru un Apvienoto Karalisti šajā lietā nav nozīmes. Šāda veida apsvērumi nekad neesot ticis ņemti vērā lēmumos par valsts atbalstu, jo, pat ja ir patiesa ekonomiskā nošķirtība starp centrālo varu un autonomo reģionu, noteikumi par valsts reģionālo atbalstu piemērojami, pamatojoties vien uz atsevišķiem uzņēmumiem piešķirto priekšrocību sakarā ar to reģistrāciju vai to darbību kādas dalībvalsts daļā.

61 Komisija katrā ziņā apstrīd Gibraltāra ekonomisko un nodokļu neatkarību attiecībā pret Apvienoto Karalisti, uz ko atsaukušās prasītājas, un sniedz piemērus finanšu atbalstam, ko Apvienotā Karaliste piešķirusi Gibraltāram.

62 Komisija ar apgalvo pretēji prasītāju tēzei, ka Apvienotās Karalistes centrālajām iestādēm ir būtiska loma Gibraltāra politiskās un ekonomiskās vides definēšanā tādēļ, ka Apvienotā Karaliste atbild par Kopienas tiesību piemērošanu Gibraltārā, un tādēļ, ka Gibraltāra monetārā stabilitāte ir pilnībā atkarīga no Apvienotās Karalistes (Gibraltāra naudas vienība nav nekas cits kā sterliņu mārciņa, tikai ar citu nosaukumu). Šādā pašā domā gaitā Komisijas apgalvo, ka jūdzienam “noteiktas iekšlietas”, no kurām, kā uzskata prasītājas, izriet aplikšana ar nodokļiem, esot niecīga nozīme Kopienas tiesību kontekstā: pirmkārt, 1969. gada konstitūcija paredz, ka centrālās iestādes (gubernatora personāls) var iejaukties it īpaši, lai nodrošinātu starptautisko saistību izpildi Gibraltārā, un, otrkārt, atšķirībā no Apvienotās Karalistes Gibraltārs nepiedaloties Kopienas aktu pieņemšanā, kas ietekmē noteiktas tās iekšlietas un kas esot jāievieš tajā teritorijā.

63 Attiecībā uz prasītāju argumentiem par to, ka Gibraltāram un Apvienotajai Karalistei nav kopīga nodokļu režīma, Komisija uzskata būtībā, ka no brīža, kad ir konstatēts, ka Gibraltārs ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa Kopienas valsts atbalsta noteikumu piemērošanas nolīķos, atbilstošais atskaites punkts nevar būt nekas cits kā vien Apvienotās Karalistes nodokļu režīms.

64 Komisija norāda, ka EKL 87. pantā ir izdarīta atsauce uz “valstu piešķirto” atbalstu, kas iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm. Tā apgalvo, ka noteicošais ir nevis jautājums, vai Apvienotā Karaliste un Gibraltārs pieder pie tās pašas nodokļu teritorijas, bet vai Gibraltārs piemērotais nodokļu režīms var būt dalībvalsts piešķirts atbalsts. Komisija uzskata, ka atbildei uz

šo jautājumu ir jābūt apstiprinošai, ņemot vērā, ka Kōpienas valsts atbalsta noteikumi pilnībā attiecas uz Gibraltāru, kā to atzīst pati Gibraltāra valdība. Dalībvalsts, kas piedāvā piešķirt valsts atbalstu Gibraltāra teritorijai, var būt tikai Apvienotā Karaliste, un jautājums par to, vai atbalsta shēma ir selektīva reģionālā ziņā, var tik novērtēts, tikai saistībā ar Apvienoto Karalisti kā dalībvalsti, kas ir atbildīga par Kōpienu tiesību ieviešanu Gibraltārā.

65 Komisija arī apgalvo, ka kopīgas (vai normālas) nodokļu sistēmas, kas piemērojama Gibraltārā, neesamāba, ja netiek piemērots Gibraltāra nodokļu režīms, nenoliedz reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu. Šī kopīgas nodokļu sistēmas neesamāba ir Apvienotās Karalistes izdarītais izvēles rezultāts. Apvienotā Karaliste esot izvēlējusies izveidot pašu konstitucionālo saikni ar Gibraltāru un esot pakļāvusi Gibraltāru ar savu pievienošanās Kōpienai aktu tiesiskajam regulējumam par valsts atbalstu. Apvienotā Karaliste esot arī saglabājusi pietiekamas pilnvaras Gibraltārā, lai nodrošinātu, ka Gibraltārs pieņem ar Līgumu saderīgu sabiedrību iekārtu nodokļa sistēmu. No tā izriet, ka atskaites punktam ir jābūt tikai Apvienotās Karalistes nodrošinātajam.

66 Komisija apstrīd turklāt administratīvi teritoriālās vienības nodokļu neatkarības pakāpes nozīmi valsts atbalsta jēdziena piemērošanas nolūkos. Tā uzskata, ka arī šis arguments ir pamatots uz postulātu pieņemšanu, ka Gibraltārs ir Apvienotās Karalistes sastāvdaļa. ņemot vērā šo postulātu, apgalvojumam, ka valsts atbalsta noteikumu piemērošana ir atkarīga no attiecīgā reģiona autonomijas pakāpes, esot jābūt nepamatotam (izņemot nodokļu kompetenču simetrisko deleģēšanu, uz kuru norādīts apstrīdētā lēmuma 115. apsvērumā).

67 Savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarīti no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, Komisija uzskata, ka Tiesa tajā piekrīt tās viedoklim, ka kritērijs, kas ļauj noteikt atskaites punktu reģionālās selektivitātes novērtēšanai, ir veidojums, kam ir pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas uzņēmumi, bet noraida tās tēzi, ka šis veidojums nevar būt nekas cits kā dalībvalsts.

68 Kā uzskata Komisija, jautājums ir par to, vai šajā lietā atskaites punkts varētu būt Gibraltārs, ir atkarīgs no iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu noteiktajiem nosacījumiem, nevis no Gibraltāra konstitucionālā statusa atbilstoši valsts tiesībām.

69 Komisija apgalvo, ka prasība, ka reģionam "ir pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas attiecīgajai kompetencei esošajai teritorijā esošie uzņēmumi", kas norādīta iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 66. punktā, paredz ceturto priekšnosacījumu, kas ir atsevišķs priekšnosacījums no iepriekš minētā sprieduma 67. punktā uzskaitētajiem trīs nosacījumiem atbilstošā atskaites punkta noteikšanā.

70 Šis ceturtais nosacījums prasa, ka attiecīgajam reģionam ir tādā autonomija pār politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas tā teritorijā dibinātie uzņēmumi, kas ir salīdzināma ar dalībvalsts, kuras konstitūcijas neparedz reģionālo autonomiju, centrālās valdības īstenoto ietekmi. Komisija paskaidro, ka šīs prasības pamatā esošā loģika atbilstoši Līguma noteikumiem par valsts atbalstu ir tāda, ka, lai noteiktu, vai konkrēti uzņēmumi saņem priekšrocību, to situācija ir jāsalīdzina ar citu tajā pašā politiskajā un ekonomiskajā vidē darbošos uzņēmumu situāciju.

71 Komisija uzskata, ka Gibraltāra valdībai nav pamatloma politiskās un ekonomiskās vides noteikšanā, kurā darbojas Gibraltārā dibinātie uzņēmumi, un ka tādējādi Gibraltāra teritorija nevar būt atskaites punkts. Tikko kā šis priekšnosacījums netiek izpildīts, ir lieki ņemt vērā iepriekš šī sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu 67. punktā trīs uzskaitētos kritērijus.

72 Pakārtoti Komisija pārbauda iepriekš minētos trīs kritērijus un apgalvo, ka Gibraltārs

neatbilst diviem no tiem, proti, kritērijam par Apvienotās Karalistes valdības tiesībām tieši iejaukties Gibraltāra valdības pieņemto nodokļu pasākumu jomā un kritērijam par esošām subsīdijām, ar ko Gibraltāram kompensāciju finanšu sekas no tās nodokļu režīma. Tādējādi Gibraltāra teritorija neesot pienācīgs atskaites punkts.

73 Spēnijas Karaliste uzsver, ka tās iestāšanās Komisijas secinājumu atbalstam neesot tieši vai netieši jāinterpretē kā atbalsta izpausme apstrīdētā lēmuma motīviem saistībā ar reģionālo selektivitāti. Tā uzskata, ka Gibraltāra gadījums ir jānošķir no lietām par Basku zemes un Navarras administratīvi teritoriālās vienības nodokļu režīmu sakarā ar to, ka šajās teritorijās nodokļi ir saskaņoti.

74 Tajā pašā laikā Spēnijas Karaliste uzskata, ka nebūtu iespējams piemērot Gibraltāram nodokļu režīmu, kas pilnībā atšķirtos no Apvienotās Karalistes režīma, nenosakot ierobežojumus vai koordinājošus noteikumus, jo tas paredzētu, ka valsts atbalsta jomā Gibraltārs tiktu aplūkots kā atsevišķa dalībvalsts, ko Spēnijas Karaliste uzskata par būtisku draudu šīs teritorijas starptautiskajam statusam.

75 Savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarīti no iepriekš šā sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, Spēnijas Karaliste apgalvo, ka ir jāpievieno ceturtais nosacījums Tiesas jau noteiktajiem trīs nosacījumiem iepriekš minētajā spriedumā, lai noteiktu, vai administratīvi teritoriālā vienība ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu šīs teritorijas pieņemtos nodokļu pasākumus. Saskaņā ar šo ceturto nosacījumu nodokļu pasākums nebūtu selektīvs, ja to ierobežotu virkne saskaņošanas kritēriju, kas ir analogi tiem, kurus piemēro saskaņā ar Kopienas tiesībām dalībvalsts, pie kuras pieder administratīvi teritoriālā vienība, pieņemtiem nodokļu pasākumiem un kuru mērķis ir aizsargāt personu brīvību pārvietošanās, kapitāla, preču un pakalpojumu brīvību kustību un izvairīties no iekšējā tirgus izkropošanas.

B – Pirmās instances tiesas vērtējums

76 Ir jāatgādina, ka Kopienas tiesību noteikumi par dalībvalstu piešķirtiem atbalstiem ir piemērojami Gibraltāram (iepriekš šā sprieduma 15. punktā minētais spriedums lietā *Government of Gibraltar/Komisija*, 12. punkts). Tādējādi EKL 87. panta 1. punkts ir Pirmās instances tiesas analīzes sākumpunkts.

77 Šajā pantā ir aizliegts valsts atbalsts, “kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai”, proti, selektīvs atbalsts (Tiesas 2005. gada 15. decembra spriedums lietā C-66/02 *Itālija/Komisija*, Krājums, I-10901. lpp., 94. punkts).

78 Attiecībā uz selektivitātes nosacījuma novērtējumu no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar EKL 87. panta 1. punktu ir noteikts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā rada priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” atšķirībā no pārējiem, kas, ņemot vērā šā režīma mērķi, faktiski un juridiski ziņā ir līdzīga situācijā (Tiesas 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *Recueil*, I-8365. lpp., 41. punkts; 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-308/01 *GIL Insurance u.c.*, *Recueil*, I-4777. lpp., 68. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-172/03 *Heiser*, Krājums, I-1627. lpp., 40. punkts).

79 Šādi ir jāanalizē arī pasākums, kuru ievieš nevis valsts likumdevējs, bet administratīvi teritoriālās vienības iestāde, jo teritoriālās pašvaldības, nevis centrālās pārvaldes iestādes veikts pasākums var veidot valsts atbalstu, ja ir izpildīti EKL 87. panta 1. punktā minētie nosacījumi (Tiesas 1987. gada 14. oktobra spriedums lietā 248/84 *Vēcija/Komisija*, *Recueil*, 4013. lpp., 17. punkts).

80 No iepriekš minētā izriet, ka, lai novērtētu attiecīgā pasākuma selektivitāti, ir jāpārbauda, vai attiecīgās tiesiskās iekārtas ietvaros šis pasākums ir priekšrocība dažiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kuri ir faktiski un juridiski līdzīgi situācijā. Nodokļu pasākumu gadījumā atskaites punktam ir lielāka nozīme, jo pat pašas priekšrocības esamību var konstatēt tikai tad, ja to salīdzina ar tās saucamajiem "normālajiem" nodokļiem. Normāla nodokļa likme ir likme, kas ir spēkā iedzīvotāju apgabalā, kurš tiek izmantots par atskaites punktu (iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums lietā par Azoru nodokļu režīmu, 56. punkts).

81 Šajā lietā ir jāpārbauda, vai Apvienotās Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu nodokļu reformas reģionālo selektivitāti. Negatīva atbilde uz šo jautājumu noteikti nozīmētu, ka Gibraltāra teritorija ir atbilstošais atskaites punkts, lai novērtētu nodokļu reformu un padarītu par nevajadzīgiem secinājumus par šīs reformas reģionālo selektivitāti.

82 Itā paši no apstrīdētā lēmuma 104. un 125. apsvēruma izriet, ka Komisija pamatojas uz diviem faktoriem, lai secinātu, ka Apvienotās Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaites punkts nodokļu reformas reģionālās selektivitātes novērtēšanā: pirmkārt, tās uzskatāma būtībā, ka atskaites punkts nevar būt nekas cits kā vien attiecīgās dalībvalsts teritorija Līguma un itā paši valsts atbalsta noteikumu vispārīgās sistēmas dēļ un ka administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpe attiecībā pret centrālo valdību nebija noteicošā atskaites punkta noteikšanā; otrkārt, tās pamatoja savu secinājumu ar Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides, kurā uzņēmumi darbojas Gibraltārā, noteikšanā.

1. Par administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpes attiecībā pret attiecīgās dalībvalsts centrālo valdību būtiskumu atbilstošā atskaites punkta noteikšanu

83 Attiecībā uz pirmo faktoru, ar kuru Komisijas pamatoja savu secinājumu par Apvienotās Karalistes noteikšanu par atbilstošo atskaites punktu šajā lietā (skat. šis sprieduma 82. punktu), ir jākonstatē, ka ar Komisija to atzina savos rakstveida apsvērumos par secinājumiem, kas izdarīti no iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētā sprieduma par Azoru nodokļu režīmu, ka Tiesa noraidīja tās analīzi šis sprieduma 57. un 58. punktā šādi:

"57 Atskaites punktam nav obligāti jāpārklājas ar attiecīgās dalībvalsts robežām, tādējādi tas, ka ar pasākumu tiek piešķirta priekšrocība tikai kādai valsts teritorijai daļēji, pats par sevi nav vienīgais selektivitātes kritērijs EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

58 Nevar noliegt, ka administratīvi teritoriālās vienības iestādei ir tiesisks un faktiskais statuss, kas to padara pietiekami autonomu salīdzinājumā ar dalībvalsts centrālo valdību, lai šai iestādei, pieņemot lēmumus, un nevis centrālajai valdībai būtu noteicoša loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi. Tāpat tieši teritorija, kurā administratīvi teritoriālās vienības iestāde, pasākuma autore, īsteno savu kompetenci, nevis valsts teritorija kopumā ir atbilstošais atskaites punkts, lai noskaidrotu, vai šādas iestādes veikts pasākums rada priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem atšķirībā no pārējiem, kas faktiski un juridiski ziņā ir līdzīgi situācijā, ņemot vērā attiecīgā pasākuma vai tiesiskā režīma mērķi."

84 Tādējādi pietiek tikai pārbaudīt otrā faktora pamatotību Komisijas secinājuma par Apvienotās Karalistes noteikšanu par atskaites punktu atbalstam, proti, Apvienotās Karalistes iestāžu lomu, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi Gibraltārā (skat. šis sprieduma 82. punktu).

2. Par Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides veidošanā Gibraltārā kā atskaites punkta noteikšanas kritēriju šajā lietā

a) Spriedums pa Azoru nodokļu režīmu

85 Iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru nodokļu režīmu (65. punkts) Tiesa attiecībā uz situāciju, kurā reģionā vai vietējā iestādē, īstenojot pilnvaras, kas ir pietiekami neatkarīgas no centrālās varas, nosaka nodokļa likmi, kura ir mazāka par valsts likmi un kura ir piemērojama tikai tiem uzņēmumiem, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā, tostarp konstatēja šādi:

“66 Šajā [...] situācijā atbilstošie juridiskie atskaites ietvari, lai novērtētu nodokļu pasākuma selektivitāti, var būt tikai attiecīgā reģionālā zona, ja administratīvi teritoriālās vienības iestādē it paši tās statusa un pilnvaru dēļ ir noteicošā loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā.

67 Lai šādos apstākļos pieņemtu lēmumu varētu uzskatīt par izdotu, īstenojot pietiekami neatkarīgas pilnvaras, vispirms, kā savu secinājumu 54. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, šo lēmumu ir jābūt pieņemušai reģionālai vai vietējai iestādei, kurai konstitucionālā lēmuma ir piešķirts no centrālās valdības statusa nošķirts politiskais un administratīvais statuss. Vēl tam ir jābūt pieņemtam tā, ka centrālā valdība tieši veidā nevar ietekmēt tā saturu. Visbeidzot, reģionā esošajiem uzņēmumiem piemērojamās valsts nodokļa likmes samazinājuma sekas nedrīkst tikt kompensētas ar citu reģionu vai centrālās valdības palīdzību vai subsīdijām.

68 No iepriekš minētā izriet, ka politiska un nodokļu autonomija no centrālās valdības, kas ir pietiekama attiecībā uz Kopienu tiesību normu par valsts atbalstu piemērošanu, paredz, kā to apgalvo arī Apvienotās Karalistes valdība, ka administratīvi teritoriālās vienības iestādē ir kompetenta pieņemt tās kompetencē esošajā teritorijā nodokļu likmes samazināšanas pasākumus neatkarīgi no jebkādiem ar centrālās valsts rīcību saistītiem apsvērumiem, bet arī ka tā turklāt uzemas šāda pasākuma politiskās un finansiālās sekas.”

86 Šajā lietā tādējādi ir jāpārbauda, vai nodokļu reforma atbilst trīs nosacījumiem, kas noteikti iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru nodokļu režīmu 67. punktā. Tādējādi ir jāpārbauda, pirmkārt, vai nodokļu reformu izstrādāja reģionāla vai vietējā iestāde, kurai konstitucionālā lēmuma ir piešķirts no Apvienotās Karalistes centrālās valdības statusa nošķirts politiskais un administratīvais statuss, otrkārt, vai nodokļu reforma tika veikta tā, ka Apvienotās Karalistes centrālā valdība tieši veidā nevar ietekmēt tās saturu, un, treškārt, vai nodokļu reformas ieviešanas finansiālās sekas Gibraltāram netiek kompensētas ar Apvienotās Karalistes citu reģionu vai centrālās valdības sniegto atbalstu vai subsīdijām.

87 Komisijas tēze, ka iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru nodokļu režīmu 66. punktā ir ceturtais, iepriekšējais un no 67. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem atsevišķs nosacījums, proti, nosacījums, ka administratīvi teritoriālās vienības iestādē ir noteicošā loma, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajā teritorijā, nav pieņemama. Šai tēzei nav pamatojuma ne iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru nodokļu režīmu, ne ģenerālvokāla Hālhuda [Geelhoed] secinājums šajā spriedumā (Krājums, I-7119. lpp., 54. un 55. punkts).

88 Tāpat Pirmās instances tiesa nevar pieņemt Spērijas Karalistes norādīto tēzi par ceturto nosacījuma esamību papildus Tiesas noteiktajiem trīs nosacījumiem iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru nodokļu režīmu par to, ka nodokļu pasākumu, par ko ir strīds, ierobežo saskaņošanas kritēriji, kurus Kopienu tiesības nosaka dalībvalsts, pie kuras pieder attiecīgā administratīvi teritoriālās vienības iestāde, pieņemtiem nodokļu pasākumiem. Papildus tās nenoteiktajam raksturam attiecībā uz norādīto saskaņošanas kritēriju noteikšanu un saturu šai tēzei nav pamatojuma iepriekš šis sprieduma 42. punktā minētais spriedums par Azoru

nodok?u rež?mu, un t? t?d?j?di ir ar? j?noraida.

b) Par spriedum? par Azoru nodok?u rež?mu noteikt? pirm? un otr? nosac?juma piem?rošanu

89 Attiec?b? uz iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu pirmo nosac?jumu pietiek tikai konstat?t, k? to atz?st lietas pamatdal?bnieki, ka Gibralt?ra kompetentaj?m iest?d?m, kas ir izstr?d?jušas nodok?u reformu, konstitucion?l? zi?? ir no Apvienot?s Karalistes centr?l?s vald?bas atseviš?s politiskais un administrat?vais statuss un ka t?d?j?di šis pirmais nosac?jums ir izpild?ts.

90 Attiec?b? uz otro sprieduma liet? par Azoru nodok?u rež?mu nosac?jumu ir j?p?rbauda šaj? liet?, vai nodok?u rež?ms tika izstr?d?ts bez iesp?j?m Apvienot?s Karalistes centr?lajai vald?bai tieši iejaukties t? satur?.

91 Komisija apgalvo, ka šaj? liet? šis nosac?jums nav izpild?ts, jo saska?? ar 1969. gada konstit?cijas 33. un 34. pantu Apvienotajai Karalistei ir ties?bas iejaukties tieši ar gubernatora starpniec?bu attiec?b? uz jaut?jumiem, kas saist?ti ar “finansi?lo un ekonomisko stabilit?ti”, kur?, t? nor?da, ir j?ietver nodok?u jaut?jumi.

92 Attiec?b? uz pras?t?ju apgalvojumu, ka Apvienot?s Karalistes atlikus? kompetence izdot likumus Gibralt?r? nekad nav ?stenota nodok?u jaut?jum?, Komisija iebilst, ka otrais nosac?jums iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?taj? spriedum? par Azoru nodok?u rež?mu rada jaut?jumu, vai dal?bvalsts centr?laj?m iest?d?m ir iesp?ja iejaukties un nevis vai t?s to m?dz dar?t.

93 Ir j?nor?da, pirmk?rt, k? ar? tas izriet no š?s lietas materi?liem un iepriekš š? sprieduma 15. punkt? min?t? sprieduma liet? *Government of Gibraltar*/Komisija (53. punkts), ka sabiedr?bu aplikšana ar nodok?iem ietilpst noteiktu iekšlietu kategorij?. Netiek apstr?d?ts, ka izpildkompetence šaj?s liet?s ir Gibralt?ra Ministru padomei. Tai ir kompetence izstr?d?t un iesniegt Gibralt?ra likumdošanas varai pie?emšanai Gibralt?ra teritorij? piem?rojamās nodok?u pas?kumus.

94 Ir j?nor?da, otrk?rt, ka saska?? ar 1969. gada konstit?cijas 32. pantu un ar noteikt?m atrun?m Gibralt?ra likumdev?jam ir kompetence pie?emt likumus “par Gibralt?ra mieru, sabiedrisko k?rt?bu un labu p?rvald?bu”. Netiek apstr?d?ts, ka š? kompetence ietver nodok?u pas?kumu pie?emšanu. Saska?? ar 1969. gada konstit?cijas 33. panta 1. punktu likumdošanas pilnvaras tiek ?stenotas princip? ar *House of Assembly* pie?emtajiem likumiem ar karalienes piekrišanu vai ar gubernatora piekrišanu karalienes v?rd?. Netiek apstr?d?ts, ka *House of Assembly* locek?us demokr?tiski iev?l un tie p?rst?v tikai Gibralt?ra iedz?vot?jus. 33. panta 2. punkts 1969. gada konstit?cij? paredz iesp?ju gubernatoram nedot piekrišanu šiem likumprojektiem vai atst?t atseviš?us likumprojektus karalienes piekrišanai. Turkl?t 1969. gada konstit?cijas 34. panta 2. punkt? ir paredz?ta iesp?ja gubernatoram attiec?b? uz noteiktiem iekšlietu jaut?jumiem un Gibralt?ra finansi?l?s un ekonomisk?s stabilit?tes saglab?šanai ar zin?miem nosac?jumiem iesniegt likumprojektus *House of Assembly* un ar zin?miem nosac?jumiem pie?emt šos projektus, dodot piekrišanu.

95 Trešk?rt, no lietas materi?liem izriet, ka Apvienot? Karaliste saglab? p?d?j?s instances atlikušo kompetenci izdot likumus Gibralt?r?, tom?r š? kompetence ir tikusi izmantota tikai ?rk?rtas gad?jumos un nekad nodok?u jaut?jum?. Neviens Apvienot?s Karalistes likums netiek piem?rots vai nekad nav ticis piem?rots Gibralt?r?.

96 Visbeidzot, Komisija neapstr?d, ka šaj? liet? Gibralt?ra iest?des pie??ma nodok?u reformu bez Apvienot?s Karalistes iest?žu iejaukšan?s.

97 Ir j?uzskata, ka ar 1969. gada konstit?cijas 33. un 34. pantu gubernatoram pieš?irt?s pilnvaras, kas turkl?t nekad nav izmantotas nodok?u jaut?jum?, nepier?da Apvienot?s Karalistes “centr?l?s vald?bas” “tiešo” ietekmi uz nodok?u reformas saturu iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu otr? nosac?juma izpratn?. Ne?emot v?r? faktu, ka to iece? karaliene – r?kojoties k? Gibralt?ra karaliene (1969. gada konstit?cijas 18. pants) – no lietas materi?liem neizriet, ka Gibralt?ra gubernatoru var piel?dzin?t Apvienot?s Karalistes centr?lajai vald?bai un ka t? sp?ja iejaukties Gibralt?ra likumdošanas proces? var?tu tikt klasific?ta k? Apvienot?s Karalistes “centr?l?s vald?bas tieša ietekme” iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu 67. punkta izpratn?.

98 Turkl?t ir j?uzskata, ka atlikus? kompetence, ko saglab? Apvienot? Karaliste, pie?emt likumus Gibralt?r? un daž?d?s gubernatoram pieš?irt?s pilnvaras piedal?ties likumdošanas proces? saska?? ar 1969. gada konstit?ciju ir j?interpret? saska?? ar Gibralt?ra k? kolonijas un “teritorijas, kam nav savas p?rvaldes” statusu, ?emot v?r? Apvienoto N?ciju Organiz?cijas Stat?tu XI noda?as 73. pantu, par kuras ?rliet?m Apvienot? Karaliste atbild k? “p?rvaldes vara” š? noteikuma m?r?iem. Apvienot?s Karalistes pien?kumi k? p?rvaldes varai attiec?b? uz Gibralt?ru ir izskaidroti iepriekš min?taj? 73. pant?, kura atbilstoš? da?a nosaka:

“Apvienoto N?ciju Organiz?cijas dal?bvalstis, kuras ir atbild?gas vai uz?emas atbild?bu par to teritoriju p?rvaldi, kuru tautas v?l nav sasniegušas piln?gu pašp?rvaldi, atz?st principu, ka šaj?s teritorij?s dz?vojošo intereses ir prim?ras, un k? sv?tu pien?kumu uz?emas saist?bas maksim?li veicin?t šo teritoriju iedz?vot?ju labkl?j?bu starptautisk?s miera un droš?bas sist?mas ietvaros, kas noteikta šajos Stat?tos ar š?du m?r?i:

a) iev?rojot nepieciešamo cie?u pret min?to tautu kult?ru, vi?u politisko, ekonomisko un soci?lo progresu, nodrošin?t progresu izgl?t?bas jom?, taisn?gu attieksmi pret vi?iem un aizsardz?bu pret ?aunpr?t?gu izmantošanu;

b) att?st?t pašp?rvaldi, attiec?gi iev?rojot šo tautu politiskos centienus, pal?dz?t t?m br?vu politisku instit?ciju progres?v? att?st?b? atbilstoši katras teritorijas un t?s tautu specifiskajiem apst?k?iem un to daž?daj?m att?st?bas pak?p?m;

[..].”

99 Saska?? ar iepriekš min?to Apvienot?s Karalistes atlikus? kompetence pie?emt likumus Gibralt?r? un daž?d?s gubernatoram pieš?irt?s pilnvaras ir j?interpret? k? l?dzeklis, kas ?auj Apvienotajai Karalistei uz?emties t?s pien?kumus attiec?b? pret Gibralt?ra iedz?vot?jiem un veikt savus starptautisko ties?bu pien?kumus, nevis k? tiešas ietekmes uz Gibralt?ra iest?žu pie?emt? nodok?u pas?kuma saturu pieš?iršana, it ?paši t?d??, ka š? kompetence nekad nav tikusi izmantota nodok?u jaut?jum?.

100 T?d?j?di ir j?uzskata, ka iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu otrais nosac?jums šaj? liet? ir izpild?ts.

c) Par sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu treš? nosac?juma piem?rošanu

101 Attiec?b? uz iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu trešo nosac?jumu šaj? liet? ir j?p?rbauda, vai nodok?u reformas ieviešanas iesp?jam?s finansi?l?s sekas Gibralt?ram netiek kompens?tas ar Apvienot?s Karalistes citu re?ionu vai centr?l?s vald?bas pal?dz?bu vai subs?dij?m.

102 Komisija apgalvo, ka šis nosac?jums paredz, ka neviens atbalsts pat potenci?li nav

pieejams administratīvi teritoriāls vienības iestādei, lai kompensētu šīs iestādes nodokļu jomā pieņemto lēmumu sekas. Tādēļ tūlīt apstrīd, ka šis nosacījums prasa, lai būtu saikne starp jebkuru nodokļu samazinājuma reālo pasākumu, no vienas puses, un jebkuru centrālās valdības vai cita reģiona subsīdiu, no otras puses. Kā uzskata Komisija, šāda interpretācija nesaskan ar apgalvoto ceturto nosacījumu, ka autonomā reģiona iestādei ir jābūt noteicošai lomai, veidojot politisko un ekonomisko vidi, kurā darbojas uzņēmumi, kas atrodas tās kompetencē esošajās teritorijās. Lai novērtētu, vai šis nosacījums ir izpildīts, esot jāņem vērā visi centrālās valdības sniegtie finansējuma avoti, ņemot vērā, ka nauda ir iztērējama un ka maksājums, kas atbilstoši Gibraltāru no vieniem publiskiem izdevumiem, ļauj tam vēlt vairāk naudas citam projektam vai samazināt nodokļus, ņemot vērā apgalvoto finansiālo atbalstu, ko Apvienotā Karaliste ir piešķirusi Gibraltāram.

103 Šajā sakarā Komisija norāda, it īpaši uz to, ka Apvienotā Karaliste finansē Gibraltāra sociālās nodrošinājuma fondu, lai fonds varētu izmaksēt vecuma pensijas Spānijas pilsoņiem, kuri šobrīd dzīvo Spānijā un kuri strādāja Gibraltār, pirms Spānijas iestādes nolēma slēgt robežu starp Spāniju un Gibraltāru 1969. gadā. Tā turklāt norāda uz Apvienotās Karalistes piešķirto attīstības atbalstu Gibraltāram vairākos gadījumos kopš Apvienotās Karalistes pievienošanās Kopienai; Apvienotās Karalistes finansējums kapitāla riska nodrošināšanai maziem un vidējiem uzņēmumiem (MVU), kas dibināti Apvienotajā Karalistē un Gibraltār, un Apvienotās Karalistes Aizsardzības ministrijas subsīdijām Gibraltāra lidostas izmantošanai.

104 Šā argumentācija nevar tikt atbalstīta.

105 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka tūlīt par ceturto nosacījuma esamību, kas ir iepriekš šā sprieduma 42. punktā minētais sprieduma par Azoru nodokļu režīmu 66. punkts, ir nepamatota (skat. šā sprieduma 87. punktu). Tādējādi Komisija kļūdaini pamatojās uz to savas argumentācijas atbalstam.

106 Turklāt ir jānorāda, ka tas, ka Tiesa izmantoja darbības vārdu "kompensēt" 67. punktā iepriekš šā sprieduma 42. punktā minētajā spriedumā par Azoru nodokļu režīmu, paredz, ka pastāv cēloņsakarība starp administratīvi teritoriāls vienības iestādes pieņemto apstrīdēto nodokļu pasākumu un finansiālo atbalstu no attiecīgās dalībvalsts citiem reģioniem vai centrālās valdības. Komisijas piedāvātā interpretācija padarītu iepriekš šā sprieduma 42. punktā minētais sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešo nosacījumu par nedzīvū burtu, jo būtu jāoti grūti iedomāties autonoma reģiona iestādi, kas nesaņemtu finansiālu atbalstu jebkāda formā no centrālās valdības.

107 Ir jāuzskata, ka Komisijas norādītais Apvienotās Karalistes atbalsts Gibraltāram ir saistīts ar īpašiem apstākļiem un tam nav cēloņsakarības ar nodokļu reformu.

108 Pirmkārt, kā arī izriet no lietas materiāliem, Apvienotās Karalistes finansējums kopš 1985. gada Gibraltāra sociālās nodrošinājuma fondam attiecas uz Spānijas iedzīvotāju vecuma pensijām, kas ir strādājuši Gibraltār, pirms Spānijas iestādes slēdza robežu starp Spāniju un Gibraltāru laikposmā no 1969. gada līdz 1985. gadam.

109 Otrkārt, kā izriet no dokumenta, uz kuru Komisija norādījusi sava apgalvojuma pamatojumam, attīstības atbalsts, ko Apvienotā Karaliste piešķirusi Gibraltāram, attiecas uz laikposmu no 1978. līdz 1986. gadam un tā mērķis bija Gibraltāra infrastruktūras attīstība, izglītības projekti un mājokļa projekti.

110 Treškārt, kā izriet no Komisijas 2003. gada 4. februāra Lēmuma par mazo un vidējo uzņēmumu [MVU] riska kapitāla un aizdevumu fondu (atbalsts Nr. 620/2002, OV C 110, 14. lpp.), Apvienotās Karalistes finansējums kapitāla riska nodrošināšanai MVU, kas dibināti Apvienotajā

Karalist? un Gibralt?r?, ko Apvienot? Karaliste pazi?ojusi 2002. gada 11. septembr?, ir labv?l?gs iepriekš min?tajiem MVU un attiec?gajiem ieguld?t?jiem.

111 Visbeidzot, attiec?b? uz subs?diju Gibralt?ra lidostas izmantošanai pras?t?jas tiesas s?d? apgalvoja, ko Komisija neapstr?d?ja, ka šo lidostu uzb?v?ja Apvienot?s Karalistes armija Otr? Pasaules kara laik? un t? vienm?r ir bijusi Apvienot?s Karalistes milit?r? lidosta, kas nodota ar? civilietot?ju r?c?b?.

112 ?emot v?r? iepriekš min?to un neesot Komisijas pier?d?jumiem par pret?jo, ir j?konstat?, ka neviens no iepriekš min?tajiem finans?jumiem nav iesp?jamo seku finans?šanai, ko nodok?u reforma ietvertu Gibralt?ram, iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu treš? nosac?juma izpratn?.

113 T?d?j?di, neesot faktoram, kas var?tu rad?t šaubas par pras?t?ju apgalvojumiem, ka Gibralt?rs nesa?em Apvienot?s Karalistes finansi?lu atbalstu, ar ko kompens? nodok?u reformas finansi?l?s sekas, ir j?uzskata, ka iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu trešais nosac?jums šaj? liet? ir izpild?ts.

114 ?emot v?r?, ka iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?t? sprieduma par Azoru nodok?u rež?mu tr?s nosac?jumi ir izpild?ti, ir j?secina, ka Apvienot?s Karalistes loma politisk?s un ekonomisk?s vides noteikšan?, kur? darbojas Gibralt?r? esošie uz??mumi, ne?auj uzskat?t, ka Apvienot?s Karalistes teritorija ir atbilstošais atskaides punkts šaj? liet?. T?d?j?di otrais faktors, kas pamato Komisijas secin?jumu par Apvienot?s Karalistes teritorijas defin?šanu par atskaides punktu (skat. š? sprieduma 84. punktu), ar? ir nepamatots.

115 Šajos apst?k?os ir j?secina, ka atskaides punkts atbilst tikai Gibralt?ra teritorijas ?eogr?fiskaj?m robež?m, nav vajadz?bas p?rbaud?t pras?t?ju argumentus par Gibralt?ra pieder?bu Apvienotajai Karalistei un par vienotas Gibralt?ra un Apvienot?s Karalistes nodok?u sist?mas neesam?bu. Š? atskaides punkta noteikšana paredz, ka nevar tikt sal?dzin?ts Gibralt?r? piem?rotais nodok?u rež?ms ar rež?mu, ko piem?ro Apvienotaj? Karalist? re?istr?tiem uz??mumiem, lai konstat?tu selekt?vas priekšroc?bas esam?bu par labu pirmajiem.

116 No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka Komisijas secin?jums apstr?d?taj? l?mum? par nodok?u reformas re?ion?lo selektivit?ti ir k??dains ties?bu piem?rošanas un v?rt?juma zi??.

117 T?d?j?di pirmais pamats ir j?pie?em.

II – *Par otro pamatu – k??d?m ties?bu piem?rošan? un v?rt?jum? saist?b? ar materi?l?s selektivit?tes krit?rija piem?rošanu*

A – *Lietas dal?bnieku argumenti*

118 Pras?t?jas apstr?d Komisijas pras?jumu tiesiskumu apstr?d?taj? l?mum? attiec?b? uz ar reformu ieviest?s nodok?u sist?mas materi?l?s selektivit?tes tr?s aspektiem, proti: pirmk?rt, nosac?jums, ka sabiedr?bai ir j?b?t pe??ai, pirms tai ir j?maks? algu nodoklis un *BPOT*, jo š? pras?ba rada priekšroc?bas sabiedr?b?m, kam nav pe??as (apstr?d?t? l?muma 128.–133. apsv?rums); otrk?rt, 15 % pe??as maksimums, ko piem?ro algu nodoklim un *BPOT* (apstr?d?t? l?muma 134.–141. apsv?rums), un, trešk?rt, algu nodok?a un *BPOT* raksturs (apstr?d?t? l?muma 142.–144. un 150. apsv?rums).

119 Gibralt?ra vald?ba uzskata, ka iepriekš min?tie str?d?gie tr?s aspekti Gibralt?r? tiek visp?r?ji piem?roti un nerada priekšroc?bu ne konkr?tiem uz??mumiem, ne ?pašu pre?u

ražošanai. K? uzskata Gibralt?ra vald?ba, reforma ir atseviš?s nodok?u rež?ms, kas balst?ts uz nodarbin?t?bas un ?pašuma izmantošanas krit?rijiem, un t? nav atk?pe no jebk?da uz pe??u balst?ta nodok?u rež?ma. Komisija neesot noteikusi atskaides punktu, attiec?b? pret kuru reforma pieš?ir selekt?vu priekšroc?bu. T? esot saīaukusi un p?rpratusi abus reformas elementus, proti, algu nodokli un *BPOT*, no vienas puses, un 15 % maksim?lo apm?ru, no otras puses, apl?kojot vienu faktoru, it k? tas b?tu visp?r?js likums, un otru k? iz??mumu no š? visp?r?j? likuma un *vice versa* un neapl?kojot tos k? divus vien?das noz?mes faktorus Gibralt?ra ierosin?t? nodok?u meh?nisma funkcion?šanai. Š?d? paš? sakar? Apvienot? Karaliste apgalvo, ka saska?? ar reformu ieviesto nodok?u sist?mu dar?jums, par kuru j?maks? nodoklis, ir darbinieka nodarbin?šana par algu vai nekustam? ?pašuma izmantošana ar pe??u.

120 Attiec?b? uz nosac?jumu, ka vispirms ir j?b?t pe??ai, pirms ir j?maks? algu nodoklis un *BPOT*, pras?t?jas apstr?d t? selekt?vo raksturu materi?l? zi??, apgalvojot, ka sabiedr?bas, kur?m nav pe??as, neesot atbr?votas no jebk?das nodok?u nastas, kas uz t?m attiecas parasti. Pe??as pras?ba neesot atbr?vojums vai atk?pe no visp?r?j?s nodok?u sist?mas, un t?d?j?di nevarot tikt uzskat?ta par selekt?vu.

121 Pras?t?jas turkl?t p?rmet Komisijai, ka t? nav noteikusi attiec?g? nodok?u pas?kuma sa??m?jus saska?? ar EKL 87. panta 1. punktu. Šaj? liet? sabiedr?bas, kas g?st priekšroc?bas no nosac?juma par pel?as g?šanu, proti, t?s, kur?m nav pe??as noteikt? gad?, varot tikt noteiktas, tikai izmantojot pagaidu apst?k?us, ar kuriem t?s saskaras, vai to pašreiz?jo sniegumu, kas rada main?gu sabiedr?bu grupu, kura var b?tiski main?ties no viena gada uz citu gadu. Judikat?ra prasot, ka pietiekami defin?jamai un paredzamai uz??mumu grupai ir j?rada priekšroc?bas ar visp?r?ju nodok?u aplikšanas pas?kumu, t?du k? pe??as pras?ba, lai pas?kums ietilptu EKL 87. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

122 Pras?t?jas pak?rtoti apgalvo, ka nosac?jums par pe??as g?šanu esot pamatots ar nodok?u reformas raksturu un visp?r?jo sist?mu un to nevar klasific?t k? valsts atbalstu. Konkr?t?k, nodok?u reforma esot pamatota uz principu, ka nodoklis ir j?maks? par pe??u, nevis no sabiedr?bas pamatkapit?la. Sabiedr?bu, kam nav pe??as, aplikšana ar nodokli rad?tu to pamatkapit?la aplikšanu ar nodokli pret?ji nodok?u reformas pamatprincipam.

123 Attiec?b? uz pe??as 15 % maksim?lo apm?ru, kas tiek piem?rots aplikšanai ar algu nodokli un *BPOT*, pras?t?jas apgalvo, ka tas nav selekt?vs, jo nerada priekšroc?bu konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai. Šo maksim?lo apm?ru visp?r?ji piem?ro visiem Gibralt?ra uz??mumiem. Šaj? sakar? ar? b?tu neiesp?jami iepriekš paredz?t, vai atseviš?i uz??mumi g?st priekšroc?bas no š? maksim?l? apm?ra un, apstiprinoš? gad?jum?, k?das. Šis maksim?lais apm?rs ietilpstot kop?j? aplikšanas ar nodokli sh?m? t?pat k? darbinieku nodarbin?šana un uz??m?jdarb?bas telpu izmantošanu un neesot atk?pe no š? rež?ma.

124 Pak?rtoti pras?t?jas apgalvo, ka maksim?lais pe??as 15 % apm?rs esot pamatots ar sist?mas raksturu un visp?r?jo strukt?ru. T?s uzskata, ka šis maksim?lais apm?rs esot sist?mas regresivit?tes faktors, kas ieviests ar nodok?u reformu, un apgalvo, ka Komisijai neb?tu j?kvalific? nodok?a atbr?vojums, kas nosedz nodok?a summu, kura p?rsniedz šo maksim?lo apm?ru, k? valsts atbalsts. Gibralt?ra vald?ba pamato ar? maksim?l? apm?ra ieviešanu ar nepieciešam?bu izvair?ties no sabiedr?bu aplikšanas ar p?rm?r?gi lielu nodokli, kas var?tu rad?t atlaišanu un nestabilit?ti tirgus ciklisku sv?rst?bu vai depresijas laik?.

125 Attiec?b?, visbeidzot, uz algu nodokli un *BPOT* pras?t?jas apgalvo, ka Komisija, kritiz?jot Gibralt?ra vald?bas zemo nodok?u izv?li, proti, darbinieku un zemes izmantošanu, paties?b? apstr?d Gibralt?ra vald?bas izveidot? visp?r?j? nodok?u rež?ma pašu raksturu, t?d?j?di p?rk?pjot dal?bvalstu privil?ijas saist?b? ar nodok?u politikas noteikšanu, k? t?m t?k. Fakts, ka sabiedr?bas, kur?m nav algotu darbinieku un kas neizmanto uz??m?jdarb?bas telpas Gibralt?r?,

netiek apliktas ar nodokli, neesot atkāpe no "normāla" nodokļa; šī situācija vienkārši izriet no Gibraltāra vispārējā nodokļu režīma būtības.

126 Kā uzskata prasītājas, no apstrādātā lēmuma izriet, kā uzskata Komisija, ka vienīgā sabiedrību aplikšanas ar nodokli metode, ko varētu pienācīgi uzskatīt par vispārēju, esot sistēma, kas balstīta uz sabiedrību peļņas aplikšanu ar nodokli. Komisija šī ietī vīlas noteikt "normālu" aplikšanas ar nodokli režīmu no Kopienu viedokļa, proti, režīmu, kas balstīts uz peļņas aplikšanu ar nodokli, lai secinātu, ka jebkāda atkāpšanās no tā varētu tikt uzskatīta par valsts atbalstu. Šī Komisijas pieeja padarītu dalībvalstu pilnvaras nodokļu jomā par iedomām, un tā esot gan kāda tiesību piemērošana, gan arī nepietiekami pamatota.

127 Pakārtoti prasītājas norāda, ka darba spēkā izmantošana un uzņēmējdarbības telpu izmantošana kā pamats aplikšanai ar nodokli ir pamatots ar nodokļu sistēmas, ko Gibraltāra valdība grāsis ieviest, raksturu un vispārīgo struktūru. Šajā sakarā Apvienotā Karaliste uzsver nepieciešamību Gibraltāram izveidot nodokļu administrācijai ar ierobežotu personālu vienkārši un viegli iekasētjamu nodokli, kamēr Gibraltāra valdība norāda uz Gibraltāra ekonomikas pāšm patnību, proti, ierobežots darbaspēks, būtiska atkarība attiecībā uz darbiniekiem, kas katru dienu iebrauc no Spānijas, un ierobežotā teritorija.

128 Komisija apgalvo vispirms, ka materiāls selektivitātes kritērija, iespējams, plašā piemērošana, kāda tā ir noteikta apstrādātajā lēmumā, ir pamatota saskaņā ar judikatūru, no kuras izrietot, ka pasākumiem, kas brīvi pieejami visiem konkrētas teritorijas tirgus dalībniekiem, ir tomēr selektīvs raksturs, faktiski radot priekšrocību atsevišķiem operatoriem vai pāšai šo operatoru kategorijai. Komisija apstrīd arī, iemot vērā judikatūru, apgalvoto nepieciešamību precīzi un paredzami noteikt nodokļu reformas saņēmējus.

129 Attiecībā uz peļņas gūšanas nosacījuma un peļņas 15 % maksimālā apmēra selektīvo raksturu Komisija apstrīd prasītāju argumentu, ka tā esot piešārusi vienam nodokļu reformas elementam lieku nozīmi nekā otram. Tā, tieši pretēji, uzskata, ka šī reforma izveido hibrīdu sistēmu tādējādi, ka sabiedrības gūtā peļņa esot galvenais faktors tā piemērošanā, kas esot, kā šī iet, algu nodoklis un BPOT.

130 Komisija norāda, ka katra šīs sistēmas elementa mērķis ir konkrētiem uzņēmumiem atcelt aplikšanu ar nodokli, kas parasti rodas no otra elementa. Konkrētkā, sabiedrība varot būt ar īti lielu peļņu, bet, ja tās forma ir tā, ko šobrīd apzīmē ar "atbrīvota sabiedrība", tai neesot nepieciešamības ne pā telpām, ne darbiniekiem un tādējādi tā būtu gandrīz neaplikta ar nodokliem. Pretēji sabiedrībai varot būt darbinieki un tā varot izmantot telpas, bet, ja tai nav peļņas, nodokļu reforma arī to atbrīvo no nodokliem.

131 Nodokļu reformas hibrīdais raksturs padara tās raksturu un vispārīgo struktūru par nesaskatāmu. Kamēr, kā uzskata prasītājas, darbinieki un zeme esot divi ražošanas faktori, kuru Gibraltārā trūkst, tas vedina secināt, ka šie ierobežotie resursi ir jāapliek ar nodokli bez atbrīvojumiem vai robežvārtībām, lai tādējādi nodrošinātu, ka tie ir piešārti visefektīvākajai to izmantošanai. Saskaņā ar šo apgalvoto nodokļu reformas loģiku nosacījums par peļņas gūšanu pirms aplikšanas ar jebkuru nodokli un nosacījums par peļņas 15 % maksimālo apmēru neesot saprotami un tādēļ šo divu nodokļu reformas aspektu selektīvais raksturs nevarot tikt pamatots ar šīs reformas raksturu un vispārīgo struktūru.

132 Komisija apstrīd arī to, ka peļņas 15 % maksimālais apmērs var tikt pamatots kā tehnisks pielāgojums, kurš paredzēts, lai nodrošinātu, ka algu nodoklim un BPOT ir regresīvs raksturs.

133 Komisija turklāt apstrīd gan apgalvoto nepieciešamību, ka nodoklis tiek maksāts no peļņas, nevis no sabiedrības kapitāla, kā arī apgalvoto nepieciešamību, ka nodokļu lēmēim

neb?tu j?p?rsniedz nodok?u maks?t?ja piekrišanu (sp?ju) maks?t.

134 Attiec?b? uz pirmo no šiem pamatojumiem Komisija pauž savu nesp?ju saprast iemeslu, kura d?? Gibralt?ra vald?ba izv?l?jas risin?jumu ar algu nodokli un *BPOT*, kam piem?ro 15 % maksim?lo apm?ru. Šie nodok?i p?c savas dabas ir gr?ti g?stami, un to sp?ja papildin?t no Gibralt?ra uz??mumiem sa?emtos nodok?u ien?kumus esot turkl?t ierobežota ar 15 % noteikumu.

135 Attiec?b? uz otro no šiem pamatojumiem Komisija apgalvo, ka ierobežojumi, kuri noteikti ien?kumu no nodok?iem paaugstin?šanai, kas ir sakar? ar ierobežojumiem nodok?u maks?t?ju piekrišanai maks?t nodokli, tiekot samazin?ti, modul?jot aplikšanas l?meni. Ja GBP 3000 gad? par darbinieku tiek uzskat?ts par pien?c?gu l?meni nodoklim par retiem resursiem, kas Gibralt?r? ir darbinieki, nekas pazi?ojum? par nodok?u reformu neizskaidro, k?d?? darba dev?jam, kurš izmanto darbiniekus neefekt?vi, b?tu j?sa?em priekšroc?ba, atbr?vojot no algu nodok?a apmai?? pret 15 % pe??as nodokli.

136 Attiec?b? uz algu nodok?a un *BPOT* rakstur?go selekt?vo raksturu Komisija nor?da, ka arguments, ka t? cenšoties apstr?d?t nodok?u rež?ma, ko Gibralt?ra vald?ba v?las ieviest, pašu b?t?bu, tikai rada pamatjaut?jumu šaj? liet?, kas ir, vai nodok?u reforma ir tieš?m visp?r?js nodok?u rež?ms. T? atg?dina, ka saska?? ar apstr?d?to l?mumu nodok?u reforma p?c sava rakstura ir materi?li selekt?va, jo t? izmanto algu nodokli un *BPOT* k? pamatu sabiedr?bu ien?kumu nodoklim t?d? ekonomik? k? Gibralt?r?, kuru veido b?tiska *offshore* nozare, ko veido sabiedr?bas bez darbiniekiem un telp?m.

137 Neb?tu pareizi uzskat?t, ka š?das sabiedr?bas ir nosak?mas tikai sakar? ar pagaidu apst?k?iem vai tirdzniec?bas t?kla main?bu. Komisija apgalvo, ka, lai gan nodok?u reformas rezult?t? atbr?vot?s sabiedr?bas statuss pazud?šot, š? reforma saglab? t?s pašas ?paš?bas, kas šobr?d piesaista izveidot atbr?votu sabiedr?bu. K? uzskata Komisija, sabiedr?bu, kuras p?c savas b?t?bas darbojas bez fiziskas kl?tb?tnes un bez darbiniekiem, situ?cij? nav nek? pagaidu.

138 Komisija uzskata turkl?t, ka rež?ma priekšroc?bas neesot pieejamas visiem uz??mumiem vienl?dz?gi, un apstr?d pamatojumu par sist?mas raksturu un visp?r?jo strukt?ru. T? preciz?, ka šo apgalvoto pamatojumu nevar?ja p?rbaud?t apstr?d?taj? l?mum?, ?emot v?r? konstat?jumu šaj? l?mum?, ka nebija iesp?jams saskat?t visp?r?ju rež?mu, ?emot v?r? nodok?u reformas hibr?do raksturu. T? uzskata, ka fakts, ka reformas rezult?t? tiek noteiktas daž?das nodok?a likmes daž?da veida uz??mumiem, liedz iesp?ju, ka reforma var?tu tikt pamatota ar t?s raksturu un visp?r?jo strukt?ru. Komisija apstr?d ar? p?r?jos argumentus, ko pras?t?jas ir nor?d?jušas š? pamatojuma atbalstam, un secina, ka nekas nodok?a reformas rakstur? un visp?r?j? strukt?r? nepamato tik liela skaita sabiedr?bu, kuru juridisk? adrese ir Gibralt?r?, selekt?vo neaplikšanu ar sabiedr?bu ien?kuma nodokli.

139 Sp?nijas Karaliste atbalsta Komisijas nost?ju, ka Gibralt?ra ierosin?t? reforma ir selekt?va materi?li? zi???. T? b?t?b? uzskata, ka t? ir selekt?va t?d??, ka nodok?u reformas daž?das ?paš?bas neattiecas vien?di uz vis?m ekonomisk?s darb?bas nozar?m, k? rezult?t? atseviš??m *a priori* nosak?m?m nozar?m tiekot piem?roti zem?ki visp?r?jie nodok?i nek? cit?m.

140 Sp?nijas Karaliste apgalvo ar?, ka nosac?jums par pe??as g?šanu ir algu nodok?a un *BPOT* sist?mai svešs elements, kas vedina secin?t, ka š? nosac?juma m?r?is ir ieviest materi?li?s selektivit?tes faktoru Gibralt?ra ierosin?taj? nodok?u sist?m?. T? ar? apstr?d apgalvot? nodok?u reformas selekt?v? rakstura pamatojumu ar sist?mas raksturu un strukt?ru.

B – *Pirm?s instances tiesas v?rt?jums*

141 Attiec?b? uz nosac?jumu par ar apstr?d?to nodok?u pas?kumu pieš?irt?s priekšroc?bas

selekt?vo raksturu ir j?atg?dina, ka ar EKL 87. panta 1. punktu ir noteikts pien?kums noteikt, vai valsts pas?kums konkr?taj? tiesiskaj? re?m? rada priekšroc?bu “konkr?tiem uz??mumiem un konkr?tu pre?u ražošanai” atš?ir?b? no p?r?jiem, kas, ?emot v?r? min?t? re?ma m?r?i, faktisk? un juridisk? zi?? ir l?dz?g? situ?cij? (skat. iepriekš š? sprieduma 78. punkt? min?to judikat?ru).

142 Tiesas kontrole p?r Komisijas v?rt?jumu šaj? sakar? ir princip? visaptveroša kontrole, ?emot v?r?, ka valsts atbalsta j?dzienam, kas defin?ts L?gum?, ir juridisks raksturs un tas ir j?interpret?, pamatojoties uz objekt?viem elementiem (šaj? sakar? skat. Tiesas 2000. gada 16. maija spriedumu liet? C?83/98 P Francija/*Ladbroke Racing* un Komisija, *Recueil*, I?3271. lpp., 25. punkts; Pirm?s instances tiesas 2000. gada 12. decembra spriedumu liet? T?296/97 *Alitalia* /Komisija, *Recueil*, II?3871. lpp., 95. punkts, un 2002. gada 17. oktobra spriedumu liet? T?98/00 *Linde*/Komisija, *Recueil*, II?3961. lpp., 40. punkts).

143 K? to nor?da Komisija 16. punkt? Pazi?ojum? par valsts atbalsta noteikumu piem?rošanu pas?kumiem, kas saist?ti ar tiešajiem nodok?iem uz??m?jdarb?bai, lai Komisija kvalific?tu nodok?u pas?kumu k? selekt?vu, pirmk?rt, tai ir j?identific? un j?p?rbauda kop?j? jeb “norm?l?” atbilstošaj? atskaites punkt? piem?rojam? nodok?u sist?ma. Tieši saist?b? ar šo kop?jo jeb “norm?lo” nodok?u re?mu Komisijai ir, otrk?rt, j?nov?rt? un j?nosaka ar attiec?go nodok?u pas?kumu pieš?irt?s priekšroc?bas iesp?jamais selekt?vais raksturs, pier?dot, ka tikt?l šis pas?kums ir atk?pe no š?s kop?j?s sist?mas, cikt?l ar to ievieš atš?ir?bas starp tirgus dal?bniekiem, kuri, ?emot v?r? attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u sist?mai paredz?to m?r?i, faktisk? un juridisk? zi?? ir l?dz?g? situ?cij? (šaj? sakar? skat. iepriekš š? sprieduma 77. punkt? min?to Tiesas spriedumu liet? It?lija/Komisija, 100. punkts; 2006. gada 22. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?182/03 un C?217/03 Be??ija un *Forum 187*/Komisija, Kr?jums, I?5479. lpp., 120. punkts, un iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?to spriedumu par Azoru nodok?u re?mu, 56. punkts; ?ener?ladvok?ta Darmona [*Darmon*] secin?jumus Tiesas 1993. gada 17. marta spriedum? apvienotaj?s liet?s C?72/91 un C?73/91 *Sloman Neptun*, *Recueil*, I?887., I?903. lpp., 50.–72. punkts).

144 Ja Komisija ir p?rbaud?jusi un pier?d?jusi š? sprieduma 143. punkt? paredz?t? v?rt?juma ietvaros atk?pes no kop?j? jeb “norm?l?” nodok?u re?ma, kas rada atš?ir?bas uz??mumu starp?, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka š?da atš?ir?ba tom?r nav selekt?va, ja t? rodas no maks?jumu sist?mas, pie kuras t? pieder, rakstura un strukt?ras. Š?d? gad?jum? Komisijai ir j?p?rbauda, trešk?rt, vai attiec?gajam valsts pas?kumam nav selekt?va rakstura, pat ja tas rada priekšroc?bas uz??mumiem, kas t?s var izmantot (šaj? sakar? skat. iepriekš š? sprieduma 78. punkt? min?to Tiesas spriedumu liet? *Adria?Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 42. punkts; 2003. gada 13. febru?ra spriedumu liet? C?409/00 Sp?nija/Komisija, *Recueil*, I?1487. lpp., 52. punkts, un iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?to spriedumu par Azoru nodok?u re?mu, 52. punkts). Šaj? sakar?, ?emot v?r? atš?ir?bu, kas paredz?tas sal?dzin?jum? ar kop?jo jeb “norm?lo” nodok?u re?mu – atk?pes un *a priori* selekt?vo raksturu, dal?bvalstij ir j?pier?da, ka š?s atš?ir?bas ir pamatotas ar t?s nodok?u sist?mas raksturu un strukt?ru, jo t?s tieši izriet no t?s nodok?u sist?mai pamat? esošiem vai vadošiem principiem. Šaj? sakar? ir j?noš?ir, no vienas puses, m?r?i, kas ir izvirz?ti ?pašai nodok?u sist?mai un kas nav da?a no t?s, un, no otras puses, meh?nismi, kas ir rakstur?gi pašai nodok?u sist?mai un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos m?r?us (šaj? sakar? skat. iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?to spriedumu liet? par Azoru nodok?u re?mu, 81. punkts).

145 Ir j?piebilst, ka, ja Komisija nav veikusi pas?kuma selekt?v? rakstura p?rbaudes pirmo un otro posmu (skat. š? sprieduma 143. punktu), t? nevar uzs?kt sava v?rt?juma trešo un p?d?jo posmu, nep?rk?pjot š?s kontroles robežas. Š?da pieeja var?tu, pirmk?rt, ?aut Komisijai st?ties dal?bvalsts viet? attiec?b? uz t?s nodok?u sist?mas un kop?j? jeb “norm?l?” nodok?u re?ma noteikšanu, taj? skait? attiec?b? uz m?r?iem, meh?nismiem šo m?r?u sasniegšanai un nodok?a

b?z?m, un, otrk?rt, t?d?j?di ne?autu dal?bvalstij pamatot attiec?g?s atš?ir?bas ar pazi?ot?s nodok?u sist?mas raksturu un strukt?ru, jo Komisija neb?tu vispirms ne noteikusi t?s kop?jo jeb “norm?lo” nodok?u rež?mu, ne konstat?jusi šo atš?ir?bu atk?pes raksturu.

146 Attiec?b? uz attiec?g?s nodok?u sist?mas noteikšanu ir j?konstat?, ka pašreiz?j? Kopienu ties?bu st?vokl? tieš? aplikšana ar nodok?iem ir dal?bvalstu kompetenc?. T?d?j?di tikai dal?bvalst?m un administrat?vi teritori?lo vien?bu iest?des, kam ir pietiekama autonomija no centr?l?s vald?bas, k? t? ir defin?ta iepriekš š? sprieduma 42. punkt? min?taj? spriedum? par Azoru salu nodok?u rež?mu, ir kompetence noteikt sabiedr?bu ien?kuma nodok?u sist?mu, ko t?s uzskata par vispiem?rot?ko savas ekonomikas vajadz?b?m (šaj? sakar? skat. Tiesas 1992. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?204/90 *Bachmann, Recueil*, I?249. lpp., 23. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 50. punkts; Pirm?s instances tiesas 1998. gada 27. janv?ra spriedumu liet? T?67/94 *Ladbroke Racing/Komisija, Recueil*, II?1. lpp., 54. punkts; skat. ar? ?ener?ladvok?ta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] secin?jumus Tiesas 2005. gada 13. decembra spriedum? liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I?10837., I?10839. lpp., 23. un 24. punkts). Turkl?t, k? ar? izriet b?t?b? no 13. punkta Pazi?ojum? par valsts atbalsta noteikumu piem?rošanu pas?kumiem, kas saist?ti ar tiešajiem nodok?iem uz??m?jdarb?bai, Kopienas valsts atbalsta noteikumu piem?rošana neierobežo dal?bvalstu pilnvaras noteikt t?du ekonomikas politiku un t?d?j?di nodok?u sist?mu un kop?jo jeb “norm?lo” rež?mu, k?dus t?s uzskata par piem?rotiem, un tostarp p?c saviem ieskatiem uzlikt nodok?us daž?diem ražošanas faktoriem.

147 Ir j?p?rbauda šobr?d, vai šaj? liet? Komisija iev?roja šos principus, nov?rt?jot attiec?g? pas?kuma selekt?vo raksturu.

1. Apstr?d?t? l?muma atbilstošie apsv?rumi

148 Ir j?atg?dina, ka apstr?d?taj? l?mum? Komisija secin?ja, ka ar reformu ieviest?s nodok?u sist?mas materi?l?s selektivit?tes tr?s aspekti pieš?ir selekt?vas priekšroc?bas sabiedr?b?m, kas no t?m g?st labumu, un t?d?j?di var b?t valsts atbalsts, proti, pirmk?rt, nosac?jums, ka sabiedr?bai ir j?b?t pe??ai, pirms tai ir j?maks? algu nodoklis un *BPOT*, otrk?rt, 15 % pe??as maksimums, ko piem?ro algu nodoklim un *BPOT*, un, trešk?rt, algu nodok?a un *BPOT* raksturs.

149 Pirmk?rt, attiec?b? uz nosac?jumu par pe??as g?šanu apstr?d?t? l?muma 128. apsv?rum? Komisija apstiprin?ja, ka šis nosac?jums “[...] darboj[?]s] k? nerentablu uz??mumu atbr?vošana no nodok?iem un veidoj[a] priekšroc?bu, kas t?dus uz??mumus atbr?voj[a] no [algu] nodok?a un [*BPOT*] piem?rošanas, kas tiem parasti b?tu j?maks?”.

150 Komisija piebilda, ka š?ds atbr?vojums no algu nodok?a un *BPOT* ir selekt?vs, jo attiecas tikai uz nerentabliem uz??mumiem (apstr?d?t? l?muma 129. apsv?rums).

151 Atbildot uz Apvienot?s Karalistes argumentu, ka, pat ja pie?emtu, ka nerentablu uz??mumu atbr?vošana b?tu selekt?va, to attaisnotu visp?r?j?s sist?mas raksturs vai strukt?ra, Komisija apstr?d?t? l?muma 131. apsv?rum? preciz?ja š?di:

“Lai gan nerentablu uz??mumu atbr?vošana no nodok?a ir uz pe??as taks?ciju balst?tas sist?mas rakstur?ga ?paš?ba, šis nav gad?jums, kad nodokli piem?ro darbinieku skaitam vai ?pašuma izmantošanu uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Š?das sist?mas ir iecer?tas t?, lai izveidotu piln?gi atš?ir?gu ar nodokli apliekamo uz??mumu b?zi. Piem?ram, no [algas] nodok?a iekš?j?s lo?ikas izriet, ka par ikkatru darbinieku darba dev?ja uz??mumam j?maks? attiec?gs algas nodoklis. [...] Pat tad, ja algas nodoklis tiktu ieviests k? pe??as nodok?a starpposms (šis nav Apvienot?s Karalistes ierosin?tais arguments), no algas nodok?a sist?mas lo?ikas izriet?tu, ka ar šo nodokli apliekami ar? nerentablie uz??mumi. Algas izmantošana rentabilit?tes starpposma lom? atce?

nepieciešam?bu noteikt pe??u un p?rvar ar to saist?t?s gr?t?bas. T?da nav Gibralt?ra situ?cija, kur saska?? ar reformu uz??muma pe??as m?rs ir gan algas, gan papildu nodok?a noteikumu ?paš?bas.”

152 Turkl?t, atbildot uz Apvienot?s Karalistes apgalvojumu, ka ar reformu ieviest? nodok?u sist?ma ir balst?ta uz darba sp?ka rentablu izmantošanu un t?d?j?di ir saskan?ga, Komisija apstr?d?t? l?muma 132. apsv?rum? nor?da š?di:

“Tas ierosina hibr?dsist?mas past?v?šanu, kur? izmanto divas daž?das nodok?u b?zes atkar?b? no situ?cijas uz??mumos. Š?dos apst?k?os nav iesp?jams noteikt š?s sist?mas raksturu un visp?r?jo sh?mu un piem?rot š?du pamatojumu. Proti, nevar uzskat?t, ka š?das sist?mas katra dot? paz?me veido visp?r?jas sh?mas da?u, jo t?d?j?di tiktu pie?emta autom?tiska š?s sist?mas attaisnošana.”

153 Otrk?rt, attiec?b? uz pe??as 15 % maksim?lo apm?ru, ko piem?ro algas nodoklim un *BPOT*, Komisija apliecin?ja, ka viena no t? ieviešanas sek?m “bija tas, ka rentablie uz??mumi, kuru nodok?u saist?bas cit?di p?rsniegtu šo slieksni, ir atbr?voti no nodok?a, kas tiem b?tu j?maks?, p?rsniedzot š? sliekš?a apm?ru”. K? uzskata Komisija, “š?da nodok?u samazin?šana rada priekšroc?bas uz??mumiem, kas g?st labumu no t?s, atbr?vojot uz??mumus no maksas, kas parasti b?tu j?maks? no šo uz??mumu budžeta” (apstr?d?t? l?muma 134. apsv?rums).

154 Komisija turpin?ja, apgalvojot, ka š? 15 % robeža ar? ir selekt?va, jo tikai noteikts skaits uz??mumu sa?ems maks?jamo nodok?u pazemin?jumu, piem?rojot šo noteikto robežu. K? uzskat?ja Komisija, “ieguv?ji b?s darbietilp?gi uz??mumi, kuri attiec?gaj? nodok?u gad? ir guvuši zemu pe??u attiec?b? uz to darbinieku skaitu un uz??m?jdarb?bas ?pašuma izmantošanu”, un “[tikai uz] algas nodok?a un uz??m?jdarb?bas ?pašuma izmantošan[u] pamatotas nodok?a sist?mas izmantošana š?diem uz??mumiem var?tu rad?t ?oti augstu taks?cijas l?meni” (apstr?d?t? l?muma 135. apsv?rums).

155 Apstr?d?t? l?muma 137. apsv?rum? Komisija noraid?ja Apvienot?s Karalistes argumentu, ka, ja 15 % robeža bija selekt?va, t? esot pamatota ar sist?mas, pie kuras t? pieder, raksturu un visp?r?jo strukt?ru, š?di:

“Rentablas darbinieku un ?pašuma izmantošanas taks?cijas sist?m? nav nek? b?tiska, kam b?tu nepieciešams t?s pe??as da?as ierobežojums, kas uz??mumam j?maks?, izmantojot šos ar nodokli apliekamos faktorus. Š?das sist?mas iekš?j? lo?ika ir t?da, ka jo vair?k darbinieku ir nodarbin?ti k?d? uz??mum? un jo vair?k ?pašumu tas izmanto, jo liel?kas ir t? nodok?u saist?bas.”

156 Iepriekš min?to 137. apsv?rumu ir j?apl?ko kopsakar? ar apstr?d?t? l?muma 136. apsv?rumu, kur? Komisija tostarp nor?d?ja, pirmk?rt, ka, “?emot v?r?, ka parast?s uz??muma ien?kuma nodok?a sist?mas ierobežo nodok?os maks?jamo pe??as da?u, nosakot nodok?a atlaides (l?dz?g?s sist?m?s ir noteikta augst?k? vai maksim?l? likme), attiec?gais tehniskais pas?kums algas nodok?a sist?m? ir nodok?a likme par darbinieku, Gibralt?ra gad?jum? t? ir noteikta k? vien?da likme GBP 3000 apm?r?”, otrk?rt, ka, “algas nodok?a un ?pašuma nodok?a sist?m? ieviešot ar citu krit?riju saist?tu 15 % robežu, proti, pe??as l?meni, to nevar sal?dzin?t ar daž?du likmju piem?rošanu pe??as aplikšanas ar nodokli progres?v? sist?m?, ko attaisno sist?mas raksturs un visp?r?j? sh?ma”, un, trešk?rt, ka “š? robeža n[ebija] tieši saist?ta ar darbasp?ka vai uz??m?jdarb?bas ?pašuma izmaks?m, bet gan dr?z?k ar uz??mumu rentabilit?ti” un ka “[tas] ir svešs elements algas un uz??m?jdarb?bas ?pašuma nodoklim”.

157 Trešķrt, Komisija secināja, ka algas nodoklis un *BPOT* piešķir selektīvu priekšrocību, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

158 Vispirms apstrīdētā lēmuma 143. apsvērumā Komisija apliecināja būtību, ka algas nodokli un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodokli var uzskatīt par selektīvu, ja tas tiktu piemērots bez vispārīgas uzņēmuma peļņas aplikšanas ar nodokli sistēmas tādā ekonomiskā kā Gibraltāra ekonomika, kam raksturīga liela tūrisma sektora pastāvīšana bez fiziskas klātbūtnes, kas netiek aplikta ar nodokli saskaņā ar algas nodokli un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodokli. Šāda nodokļu sistēma, ko veido abi iepriekš minētie nodokļi, lai gan tā formāli tiek piemērota visiem uzņēmumiem bez izņēmuma, faktiski privileģē uzņēmumus, kuru Gibraltār reāli nav un kas šā fakta dēļ nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāji.

159 Turklāt apstrīdētā lēmuma 144. apsvērumā Komisija piebilda tostarp, ka “šādi sistēmai, kas vērsta tikai uz darbinieku skaitu un nekustamo īpašuma komerciālu izmantošanu apstākļos, kad daudziem uzņēmumiem nav darbinieku un nekustamo īpašuma, nav tās pats vispārīgās raksturs kā uzņēmumu peļņas taksācijai, kas vērsta uz ekonomiskās darbības rezultāta kopuma aplikšanu ar nodokli”, un “tādēļ to var uzskatīt par selektīvu vismaz pašreizējos apstākļos”.

160 Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 150. apsvērumā Komisija apliecināja, ka nodokļu reforma saglabāja labvēlīgo nodokļu režīmu sabiedrībā, kuras juridiskā ziņā ir no nodokļiem atbrīvotās sabiedrības nodokļu tiesiskā regulējuma izpratnē, kas bija pirms reformas. Pamatojoties uz pieņēmumu, ka parasti šīs sabiedrības fiziski neatrodas Gibraltār, Komisija uzskatīja, ka no nodokļiem atbrīvotās sabiedrības, kas nepieder finanšu sektoram, tiks apliktas ar nulles likmi, kamēr atbrīvotās sabiedrības finanšu pakalpojumu tirgū tika apliktas ar 5 % peļņas nodokli, likmi, kas izriet no papildu nodokļa piemērošanas attiecībā uz tām (skat. šā sprieduma 24. punktu). Turpretim pārējā Gibraltāra ekonomika tiks aplikta ar augstāko robežu attiecīgi 15 % vai 35 % apmērā.

161 Ceturtkārt un visbeidzot, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 147. apsvērumā Komisija pamatojās uz šādu tabulu:

“1. tabula “Dati par Gibraltāra uzņēmumiem”

Nodokļu likme (%)

Skaitis

Pašreiz

Pēc reformas

Visi uzņēmumi (sadalījums sektoros)

29 000

Finanšu pakalpojumi

0–35

5–15 (3)

Labier?košana

23

35

35

Citi

28 798

0–35

0–15

Visi uz??mumi (sadal?jums p?c ien?kumiem)

29 000

Ar ien?kumiem

10 400

0–35

0–15 (2)

Bez ien?kumiem

18 600

Uz??mumi ar ien?kumiem (sadal?jums p?c statusa)

10 400

Nav [atbr?voti]

1400

0–35

0–15 (1)

[Atbr?voti]

9000

0

0–5 (2) (3)

Nav [atbr?voti] ar ien?kumiem (sadal?jums p?c pe??as)

1400

G?st pe??u

[900]

0–35

0–15 (1)

Nav pe??as

500

Nav [atbr?voti] ar ien?kumiem (sadal?jums p?c statusa)

1400

[Ierobežoti]

140

2–10 (4)

0–15

Nav ierobežoti

1260

35 (5)

0–15

Labier?košana

23

35

35

Atbrīvotie ar ienākumiem (sadalījums sektoros)

9000

Finanšu pakalpojumi

70

0

5 (2) (3)

Nefinanšu pakalpojumi

8930

0

0 (2)

- (1) Pieņemot, ka papildu nodoklis finanšu pakalpojumiem ir vienāds ar 5 %.
- (2) Izņemot labierīkošanas uzņēmumus, kas tiktu aplikti ar 35 %.
- (3) Pieņemot, ka atbrīvoto sabiedrību Gibraltārā nav un tādējādi tiem nebūtu jāmaksā algu nodoklis vai uzņēmējdarbības telpu izmantošanas nodoklis.
- (4) Lielākoties daļa atbrīvoto sabiedrību. Dažiem nodokļu likme ir ārpus šīs amplitūdas.
- (5) Pieņemot, ka tie tiek aplikti pēc parastās sabiedrību ienākuma nodokļa likmes.”

162 Komisija no tā secina apstrīdētā lēmuma 148. apsvērumā šādi:

“Tabula Nr. 1 parāda, kā noteiktus, skaidri definētus Gibraltāra ekonomikas sektorus ietekmētu reformas ieviešana aplikšanas ar nodokļiem jautājumos. Lai gan Komisija atzīst, ka saskaņā ar reformu tiks atcelta formālā atšķirība starp zīdītājus un iekšzīdītājus ekonomiku, taksācijas salīdzinājums ļauj attīstīt ierosinātās nodokļu sistēmas iekšēji selektīvo raksturu. Dažāda veida uzņēmumi tiks aplikti ar atšķirīgām nodokļu likmēm, kas ir nākamais elements, kurš apstiprina, ka ierosinātā sistēma piešķir selektīvas priekšrocības sektoriem, kas gūst labumu no zemākām likmēm.”

2. Selektīvās priekšrocības, ko piešķir reformas aspekti, par ko ir strīds

163 Attiecībā uz nodokļu sistēmas un tās kopējā jeb “normālā” režīma noteikšanu šajā lietā no lietas materiāliem un no apstrīdētā lēmuma 5., 6., 10., 12. un 13. apsvēruma izriet, ka Gibraltārs nolēma ar nodokļu reformu atcelt uzņēmumu peļņas nodokli, izņemot papildu nodokli, ko maksā labierīkošanas uzņēmumi un finanšu pakalpojumu sabiedrības, un aizstāt ar abiem nodokļiem,

par ko ir strīds, proti, algas nodokli un *BPOT*. Tajā pašā laikā tas nolēma noteikt šiem abiem minētajiem maksimumu 15 % apmērā no peļņas. Saskaņā ar Gibraltāra valdības apgalvojumiem administratīvajā procesā abi apstrīdētie nodokļi tādējādi veido sabiedrību jauno "vispārīgo" nodokļu režīmu, kas ieviests ar nodokļu reformu.

164 Administratīvajā procesā un rakstveida iesniegumos Pirmās instances tiesai Gibraltāra valdība norādīja, ka darbinieku un uzņēmējdarbības telpu izmantošanas izvēle nodokļa pamatam tika uzskatīta par būtisku, ņemot vērā Gibraltāra ekonomikas īpatnības, proti, ierobežoto darbinieku skaitu, būtisku atkarību no ikdienas iebraucošajiem darbiniekiem no Spānijas, mazo uzņēmumu vērā ņemamo skaitu un vajadzību ieviest vienkāršus nodokļus, ievērojot Gibraltāra iestāžu ierobežoto operativitāti. Komisija turklāt neapstrīdēja abu ražošanas faktoru, proti, darbinieku un zemes, retumu.

165 Gibraltāra valdība administratīvajā procesā arī norādīja un apstrīdēja, ka 15 % peļņas maksimums, ko piemēro algu nodoklim un *BPOT*, esot pamatots ar vēlmi balstīt aplikšanu ar nodokli uz maksimālās principu un lai izvairītos no sabiedrību aplikšanas ar pārmerīgi lielu nodokli, kas varētu izraisīt atlaišanas, smagu nestabilitāti tādēļ mazāk ekonomiskā Gibraltāra ekonomika un ievērojamos zaudējumus nodokļu ieņēmumu līmenī.

166 Nav strīda par to, ka 15 % peļņas maksimums netieši ievieš priekšnosacījumu aplikšanai ar iepriekš minētajiem nodokļiem, proti, peļņas priekšnosacījumu, pirms ir jāmaksā šie nodokļi. Gibraltāra valdība norādīja administratīvajā procesā un tiesas procesā, ka peļņa ir *sine qua non* priekšnosacījums aplikšanai ar jebkuru nodokli, bet tas nav pamats aplikšanai ar nodokli. Tā arī norādīja šajos procesos, ka šīs maksimālās vērtības ieviešanu esot motivējusi vēlme balstīt aplikšanu ar nodokli uz sabiedrību maksimālās principu un vēlmi izvairīties no tā, ka tas pārvērstos par sabiedrību kapitāla nodokli.

167 Turklāt savos rakstveida iesniegumos Pirmās instances tiesai Gibraltāra valdība aprakstīja nodokļu reformu kā uz diviem pīlāriem balstītu, proti, zemi un darbiniekiem kā pamatu aplikšanai ar nodokli ar nodokļu parāda ierobežojumu 15 % apmērā no peļņas, un norādīja, ka, ja vienu no reformas pīlāriem atceltu, Gibraltāra ierosinātais nodokļu mehānisms sabruktu.

168 Noslūgumā Gibraltāra valdība apgalvoja būtību, ka visi iepriekš minētie nodokļu reformas elementi, proti, algu nodoklis, *BPOT*, 15 % peļņas maksimālais apmērs, peļņas gūšana kā priekšnosacījums aplikšanai ar algu nodokli un *BPOT*, veido atsevišķu nodokļu sistēmu, ko būtībā jāuzskata par kopīgo jeb "normālu" nodokļu režīmu, kas Gibraltārā ieviests ar nodokļu reformu. Šis režīms ietvaros nav "normāls" likmes un nav "primārs" nodoklis un "pakārtots" jeb "atkarīgs" nodoklis. Sabiedrības nodokļu nasta konkrētā gadā esot jānosaka, izmantojot divus šādu mijiedarbības elementus: sabiedrības nodarbinātā skaits un aizēmtā zemes platība, pirmkārt, un gūtā peļņa, otrkārt.

169 Apvienotā Karaliste atbalsta būtību Gibraltāra valdības nostāju attiecībā uz ar reformu ieviesto kopīgo jeb "normālo" nodokļu režīmu, norādot tostarp, ka saskaņā ar šo režīmu darījums, par kuru jāmaksā nodoklis, ir darbinieka nodarbināšana par algu vai nekustamā īpašuma izmantošana ar peļņu (skat. šo sprieduma 119. punktu).

170 ņemot vērā šos Gibraltāra valdības un Apvienotās Karalistes sniegtos paskaidrojumus, sākot ar administratīvo procesu, Komisija nevarēja atkāpties no sava pienākuma, kāds tas aprakstīts šajā sprieduma 143. punktā, sākotnēji noteikt kopīgo jeb "normālo" režīmu saskaņā ar paziņoto nodokļu sistēmu un vajadzības gadījumā apšaubīt Gibraltāra iestādes kvalifikāciju. Ja šis režīms nav noteikts un pārbaudīts, Komisija nevar juridiski noteikt, ka atsevišķi paziņotās sistēmas elementi ir atkarīgi un tādējādi ir *a priori* selektīvi attiecībā pret sistēmas kopīgo jeb "normālo" režīmu. Tāpat šajos apstākļos Komisija arī nespēj pareizi novērtēt, vai iespējams

atšķirības uz??mumu starp?, kuras rodas no nodokļu pasākuma piemērošanas, kas atkāpjas no kopēj? jeb “norm?l?” nodokļu režīma, var tikt pamatotas ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas raksturu vai struktūru, jo Komisija nav iepriekš ne noteikusi, ne pārbaudījusi t? kopējo režīmu.

171 Ne no viena apstrīdēt? l?muma pamatojuma neizriet, ka Komisija veica vajadzīgo iepriekš?jo pārbaudi, kas paredz?ta š? sprieduma 170. punkt?, kur? nosaka, vai ar reformu ieviestie nodokļu sistēmas dažād?die strīdīgie aspekti var veidot kopēju jeb “norm?lu” nodokļu režīmu pašu par sevi.

172 Tieši pretēji, attiecībā uz nosacījumu par pe??u un 15 % maksimālo apmēru Komisija vienīgi nekavējoties konstat?, ka šie divi reformas aspekti ir atkāpe un tie ir selektīvi attiecībā pret algu nodokli un *BPOT* (apstrīdēt? l?muma 128., 129., 134. un 135. apsvērumi), ko t? netieši, bet noteikti uzskat?ja par t?diem, kas veido ar reformu ieviesto kopējo jeb “norm?lo” režīmu.

173 Turklāt attiecībā uz algu nodokli un *BPOT* no apstrīdēt? l?muma izriet (skat. š? sprieduma 157.–160. punktu), ka Komisija neveica analīzi selektivitātes noteikšanai, pirmkārt, nenosakot un nepārbaudot kopējo jeb “norm?lo” nodokļu režīmu, kuram šie divi nodokļi neatbilst, otrkārt, nepierdot to atkāpes raksturu un, treškārt, nenovērtējot iespējamo pamatojumu šim apgalvotajam atkāpes raksturam ar nodokļu sistēmas, kas ieviesta ar reformu, raksturu un vispārējo struktūru.

174 Tikai atbildot uz Apvienotās Karalistes argumentiem par iespējamo pamatojumu apgalvojaj?m atšķirīb?m starp uz??mumiem, kas rodas no iepriekš minēto nodokļu aspektu piemērošanas – t? teikt, trešaj? un p?dēj? analīzes par selektivitātes noteikšanu posm? (skat. š? sprieduma 144. punktu) – Komisija, pirmkārt, norād?ja apstrīdēt? l?muma 131., 136. un 137. apsvērum?, ka pe??as priekšnosacījums un 15 % maksimālais apmērs b?t?b? esot sveši elementi nodokļu sistēmas, kas balst?ta uz algu nodokli un *BPOT*, rakstur?gajai loģikai, un, otrkārt, atsauc?s apstrīdēt? l?muma 132. apsvērum? ?si un vispārīgi uz “hibrīdsistēmas pastv?šanu”, no kuras neesot “iespējams noteikt š?s sistēmas raksturu un vispārējo shēmu [struktūru]”, un norād?ja, ka “nevar uzskat?t, ka š?das sistēmas katra dot? pazīme veido vispārīgas shēmas daļu, jo t?dēj?di tiktu pieņemta automātiska sistēmas attaisnošana”. No apsvērumiem 145. un 146. punkt? izriet, ka, š?di r?kojoties, ?emot vēr? valsts kompetenci nodokļu jom?, Komisija pārķ?pa savas kontroles robežas.

175 Turklāt, izēmot to, ka Komisija neievēro selektivitātes noteikšanas analītisko ietvaru, k? konstatēts iepriekš, ne apstrīdētaj? l?mum? norād?tie apsvērumi, kas norād?ti š? sprieduma 174. punkt?, ne Komisijas un Spēnijas Karalistes ties? norād?tie argumenti nav pietiekami, lai apšaub?tu paziņotās nodokļu sistēmas kopēj? jeb “norm?l?” režīma noteikšanas pamatotību.

176 Pirmkārt, Komisijas apgalvojumi, ka no uz algu nodokļa un *BPOT* balstītas nodokļu sistēmas iekšējās loģikas izriet, ka nerentabliem uz??mumiem j?maks? nodoklis (apstrīdēt? l?muma 131. apsvērumi) vai ka pieliekamo sabiedrību nodokļu nasta pieaug lineāri darbinieku un aizēmtās zemes lineārajam pieaugumam, jo visus š?s nastas ierobežojumus, pamatojoties uz g?to pe??u, uzskata par atkāpēm (apstrīdēt? l?muma 136. un 137. apsvērumi), nav spējīgi apšaub?t š?s noteikšanas pamatotību.

177 Šaj? sakar? Komisija nav pietiekami atspēkojusi Gibraltāra valdības argumentu, ka pe??as g?šanas nosacījums ir raksturīgs nodokļu sistēmai, kas balst?ta uz darbinieku skaitu un aizēmtās zemes platības izmantošanu, jo atbilst š?s sistēmas pamatmērī?im, proti, nepiemērot nodokli nerentablam sabiedrīb?m. T?dēj?di Komisija nepierdēja, ka šo neaplikšanu ar nodokli nevarēja uzskat?t par paziņotās nodokļu sistēmas kopēj? jeb “norm?l?” režīma neatņemamu sastāvdaļu.

178 Turklīt analogu iemeslu dēļ Komisija nepierdēja ar, ka Gibraltāra iestāde neesot pamata savā teritorijā, īstenojot savas īstenošanas pilnvaras nodokļu jomā, izstrādāt kopā jeb "normālo" nodokļu režīmu, kas ietver aplikšanas ar nodokli maksimālo apmēru 15 % peļņas apmērā, lai izvairītos no tā, ka uzņēmumi pārmaiņus lielu daļu savas peļņas samaksā nodokļos. Šajā sakarā vienlīdzīgās Komisijas apgalvojums, ka tāda nodokļu sistēma, kuru piedāvā Gibraltāra iestāde, jo vairāk darbinieku ir nodarbināti kādā uzņēmumā un jo vairāk pašūmu tas izmanto, jo lielākas ir tā nodokļu saistības (apstrādāt lēmuma 137. apsvērumus), nepietiek tikai ar to, ka tiek apšaubīta šo iestāžu veiktā izvēle attiecībā uz elementiem, kas veido šīs nodokļu sistēmas kopā jeb "normālo" režīmu.

179 Otrkārt, tas, ka Komisija apstrādāt lēmuma 132. apsvērumā un savos rakstveida iesniegumos kvalificēja ar reformu ieviesto nodokļu sistēmu par "hibrīdu", ir tikai šīs sistēmas, ko veido dažādi elementi, apraksts. Šī kvalifikācija nepierdē, ka šāda sistēma nevarētu būt kopā jeb "normālais" nodokļu režīms, kas piemērojams Gibraltārā, ciktāl, pirmkārt, šī sistēma būtībā ir pamatota uz diviem mērķiem – proti, divu Gibraltārā reto ražošanas faktoru izmantošanas aplikšana ar nodokli un sabiedrības maksātspējas respektēšana – ko Gibraltāra iestādes noteica, īstenojot savas kompetences nodokļu jomā, un, otrkārt, pašreizējā Kopienas tiesību attīstības stadijā nav saskaņota standarta, kas ir valsts nodokļu sistēmas "kopā jeb" režīms.

180 Šajā sakarā Komisija un Spānijas Karaliste nevar pamatotī norādīt pilnībā hipotētiskā veidā, ka atsevišķs situācijās abi ar nodokļu reformu ieviestie nodokļu sistēmai un tās kopā jeb "normālais" režīmam piedāvātie mērķi (skat. šo sprieduma 179. punktu) esot savstarpēji nesaderīgi kā gadījumā ar sabiedrību, kura gūst lielu peļņu, bet kurai tādē, ka tās Gibraltārā fiziski nav, nav jāmaksā algu nodoklis un *BPOT*, vai sabiedrību, kas ir vērā ņemams darba devējs Gibraltārā, bet kam ar nav jāmaksā šie divi nodokļi, jo tā negūst peļņu. Šie hipotētiskie gadījumi neapņē pierādīt, ka iepriekš minētā nodokļu sistēma un iepriekš minētais tās kopā jeb "normālais" režīms neatbilstu diviem dažādiem mērķiem, ko definējušas Gibraltāra iestādes.

181 Šo vērā ņemamu neapšaubā Komisijas neskaidrais apgalvojums, ka nevarot uzskatīt, ka šādas sistēmas katra dotā pazīme veido vispārīgas shēmas daļu, jo tādējādi tiktu pieņemta automātiska sistēmas attaisnošana (apstrādāt lēmuma 132. apsvērumus). Šajā sakarā pietiek tikai atgādināt, ka šāda pieeja neņem vērā dažādos analīzes posmus, kas norādīti šo sprieduma 143. un 144. punktā, un tādējādi pārkaļķ Komisijai piekrītošās kontroles robežas, ņemot vērā valsts kompetenci nodokļu jomā (skat. šo sprieduma 145. un 146. punktu).

182 Treškārt, ir jāatgādinā, ka savos rakstveida iesniegumos Komisija šaubījās par iemeslu, kura dēļ Gibraltārs izvēlējās risinājumu ieviest algu nodokli un *BPOT*, kam piemēro maksimālo apmēru 15 % apmērā no peļņas, ņemot vērā tā rezultātā radušās aplikšanas ar nodokli ierobežojošo apjomu. Šajā sakarā tā konstatēja apstrādāt lēmuma 144. apsvērumā, ka nodokļu sistēmai, kuru veido abi iepriekš minētie nodokļi, "nav tāda pašā vispārīgā rakstura kā uzņēmumu peļņas taksācijas [aplikšanai ar nodokli], kas vērsta uz ekonomiskās darbības rezultāta kopumā aplikšanu ar nodokli". Turklāt tā pārmeta Gibraltāra valdībai paskaidrojumu nesniegšanu par to, kāpēc 15 % maksimālais apmērs ataino uzņēmumu maksātspēju, un šaubījās, kādē tika pieņemts šis maksimālais apmērs, neņemot vērā Gibraltāra valdības vēlmi aplikēt ar nodokli šo reto resursu izmantošanu. Visbeidzot tā ierosināja, ka ar nodokli aplikto sabiedrību maksātspēja varot tikt ņemta vērā, pielūgojot nodokļa lūmeni darbinieku skaitam no viena gada uz citu gadu atbilstoši vietējai ekonomikai.

183 Ir jākonstatē, ka ar šiem neskaidrajiem un vispārīgajiem jautājumiem un hipotēzām Komisija nav spējusi apšaubīt Gibraltāra iestāžu veiktās paziņotās nodokļu sistēmas kopā jeb "normālā" režīma un to veidojošo elementu kvalifikācijas pamatotību.

184 Tādējādi no šī sprieduma 170.–183. punkta ir skaidrs, ka, neievērojot selektivitātes noteikšanas analītisko ietvaru, Komisijas atbilde apstrīd tajā lēmumu ir nepietiekami, lai apšaubītu Gibraltāra iestāžu piedāvāto veikto nodokļu sistēmas kopējā jeb “normālā” nodokļu režīma definīciju. No tā arī izriet, ka, neievērojot šo analītisko ietvaru, Komisija pārņēma savas kontroles robežas, ievērojot Gibraltāra iestāžu kompetences apjomu savas nodokļu sistēmas un tās kopējā jeb “normālā” režīma noteikšanu. No pamatojuma, kas izklāstīts it īpaši apstrīdētā lēmuma 131., 132., 136., 137. un 144. apsvērumā, izriet, ka, atturoties izmantot kā savas materiālās selektivitātes analīzes izejas punktu prasītāju šajā lietā kvalificēto režīmu kā kopējo jeb “normālo” režīmu un neidentificējot šo režīmu un nepārbaudot tā pamatotību, Komisija tā vietā, lai ņemtu vērā sprieduma 143. un 144. punktā minēto kontroli, ir piemērojusi pati savu loģiku attiecībā uz paņēmiena nodokļu sistēmas saturu un darbību.

185 ņemot vērā visus iepriekš minētos atbilde, ir jāsecina, ka neviens no paņēmiena nodokļu sistēmas trīs apstrīdētajiem aspektiem nevar tikt uzskatīts par tādu, kas rada selektīvu priekšrocību EKL 87. panta 1. punkta izpratnē, jo Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi, ka tā ir atkarīga no ar reformu Gibraltārā ieviestā kopējā jeb “normālā” nodokļu režīma, kas rada atšķirības uzņēmumu starpā nodokļu nastas ziņā.

186 Visbeidzot, ir jānorāda, ka ar reformu ieviestās nodokļu sistēmas apgalvoto seku salīdzinājums ar tās iepriekšējās nodokļu sistēmas sekām, ko Komisija veikusi apstrīdētā lēmuma 1. tabulā un 150. apsvērumā, šajā lietā nevar tikt atbalstīts EKL 87. panta 1. punkta piemērošanas nolūkā. Nav nozīmes, vai saņēmēja situācija salīdzinājumā ar iepriekš pastāvējušo tiesisko situāciju ir uzlabojusies vai pasliktinājusies vai, tieši pretēji, tā laika gaitā nav izmainījusies (iepriekš šis sprieduma 78. punktā minētais spriedums lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 41. punkts). Ir tikai jānosaka, vai attiecīgā nodokļu sistēma, pārbaudot to neatkarīgi no iepriekšējās sistēmas, piešķir priekšrocības atsevišķiem uzņēmumiem EKL 87. panta 1. punkta izpratnē (šajā sakarā skat. Tiesas 1988. gada 7. jūnija spriedumu lietā 57/86 Grieķija/Komisija, *Recueil*, 2855. lpp., 10. punkts).

187 No visiem iepriekš minētajiem atbildēm izriet, ka Komisija nav pierādījusi selektīvu priekšrocību esamību, kas izriet no nodokļu reformas apstrīdētajiem trīs aspektiem. Tādējādi Komisija, kvalificējot šos apstrīdētos aspektus kā valsts atbalstu, pieņēma kādu tiesību piemērošanu, piemērojot EKL 87. panta 1. punktu.

188 Otrais pamats tādējādi ir jāpieņem.

189 Tā kā pirmais un otrais pamats ir jāpieņem, apstrīdētais lēmums ir pilnībā jāatceļ bez vajadzības pārbaudīt pamatu par būtisku formas prasību pārņēmumam.

Par tiesāšanas izdevumiem

190 Atbilstoši Reglamenta 87. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā prasītājam ir prasījušas piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

191 Atbilstoši Reglamenta 87. panta 4. punkta pirmajai daļai dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas. No minētā izriet, ka Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā T-211/04, un Spānijas Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā T-211/04 un T-215/04, sedz savus izdevumus pašas.

PIRMŠS INSTANCES TIESA (trešā paplašinātā palāta)

nospriež:

- 1) **lietas T-211/04 un T-215/04 tiek apvienotas sprieduma taisīšanai;**
- 2) **Komisijas 2004. gada 30. marta Lēmums 2005/261/EK par atbalsta shēmu, kuru Apvienotā Karaliste plāno īstenot attiecībā uz Gibraltāra uzņēmuma peļņas nodokļa reformu, tiek atcelts;**
- 3) **Komisija atļauj dzina Gibraltāra valdības un Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotās Karalistes tiesīšanās izdevumus lietā un T-215/04 un sedz savus tiesīšanās izdevumus;**
- 4) **Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā T-211/04, sedz savus tiesīšanās izdevumus;**
- 5) **Spēnijas Karaliste kā persona, kas iestājusies lietās T-211/04 un T-215/04, sedz savus tiesīšanās izdevumus.**

Jaeger

Tiili

Azizi

Cremona

Czúcz

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2008. gada 18. decembrī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

Atbilstošās tiesību normas

I – Kopienas tiesiskais regulējums

II – Gibraltāra statuss

Prāvas rašanās fakti

I – Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļu reformas pamats

II – Gibraltāra valdības sabiedrību nodokļa reforma

A – Ar nodokļu reformu ieviestā nodokļu sistēma

B – Papildnodoklis (jeb soda nauda)

III – Administratīvais process un apstrīdātais lēmums

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

Juridiskais pamatojums

I – Par pirmo pamatu – kādām tiesību piemērošanā un kādām vārtījuma saistībā ar reģionālās selektivitātes kritērija piemērošanu

A – Lietas dalībnieku argumenti

B – Pirmās instances tiesas vārtījums

1. Par administratīvi teritoriālās vienības autonomijas pakāpes attiecībā pret attiecīgās dalībvalsts centrālo valdību būtiskumu atbilstošā atskaites punkta noteikšanu

2. Par Apvienotās Karalistes lomu politiskās un ekonomiskās vides veidošanā Gibraltārā kā atskaites punkta noteikšanas kritēriju šajā lietā

a) Spriedums pa Azoru nodokļu režīmu

b) Par sprieduma par Azoru nodokļu režīmu noteiktā pirmā un otrā nosacījuma piemērošanu

c) Par sprieduma par Azoru nodokļu režīmu trešā nosacījuma piemērošanu

II – Par otro pamatu – kādām tiesību piemērošanā un vārtījuma saistībā ar materiālās selektivitātes kritērija piemērošanu

A – Lietas dalībnieku argumenti

B – Pirmās instances tiesas vārtījums

1. Apstrīdētā lēmuma atbilstošie apsvērumi

2. Selektīvās priekšrocības, ko piešķir reformas aspekti, par ko ir strīds

Par tiesāšanas izdevumiem

* Tiesvedības valoda – angļu.