

Sprawy T-211/04 i T-215/04

**Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
przeciwko**

Komisji Wspólnot Europejskich

Pomoc państwa – Zgłoszony przez Zjednoczone Królestwo system pomocy dotyczący reformy podatku od spółek dokonanej przez rząd Gibraltaru – Decyzja uznająca system pomocy za niezgodny ze wspólnym rynkiem – Selektynowość regionalna – Selektynowość przedmiotowa

Streszczenie wyroku

1. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny – Rodka – Rodek podatkowy przyjęty przez jednostkę niższego rzędu niż państwo*

(art. 87 ust. 1 WE)

2. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Charakter selektywny – Rodka – Odstępstwo od wspólnego lub „normalnego” reżimu podatkowego*

(art. 87 ust. 1 WE)

1. Artykuł 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsięwzięciom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Tego rodzaju analiza konieczna jest również w przypadku rodka przyjętego nie przez ustawodawcę krajowego, lecz przez władze regionalne lub lokalne, ponieważ rodek przyjęty przez jednostkę samorządu terytorialnego, a nie przez władzę centralną, może stanowić pomoc państwa, jeżeli spełnia warunki określone w tym przepisie. Określenie ram odniesienia nabiera większej wagi w przypadku rodków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym”. Stawka normalnego opodatkowania to stawka obowiązująca na obszarze geograficznym stanowiącym ramy odniesienia.

Dlatego też dla dokonania oceny selektynowości rodka przyjętego przez jednostkę niższego rzędu niż państwo, którego celem jest zastosowanie tylko na jednej części terytorium państwa członkowskiego stawki opodatkowania zmniejszonej w porównaniu do stawki obowiązującej w pozostałej części tego państwa członkowskiego, należy zbadać po pierwsze, czy ten rodek został opracowany przez organ regionalny lub lokalny posiadający, z konstytucyjnego punktu widzenia, status polityczny i administracyjny odrębny od rzędu centralnego, po drugie zaś, czy został przygotowany bez możliwości bezpośredniej ingerencji w jego treść ze strony rzędu centralnego oraz, po trzecie, czy konsekwencje finansowe przyjęcia tego rodka dla jednostki niższego rzędu niż państwo nie są wyrównywane przez pomoc lub subwencje pochodzące z innych regionów lub od rzędu centralnego danego państwa członkowskiego.

(por. pkt 78–80, 86)

2. Artykuł 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsięwzięciom lub produkcji niektórych towarów” w

porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Do uznania przez Komisję instrumentu podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie przez nią wspólnego lub „normalnego” reżimu systemu podatkowego obowiązującego na obszarze geograficznym stanowiącym właściwe ramy odniesienia. Właśnie w stosunku do tego wspólnego lub „normalnego” reżimu podatkowego Komisja powinna następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanych przez sporny instrument podatkowy, wykazując, że instrument ten stanowi odstępstwo od wspólnego reżimu, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

W przypadku gdy Komisja zbadała i wykazała – w trakcie tych dwóch pierwszych etapów – istnienie odstępstwa od wspólnego lub „normalnego” reżimu podatkowego prowadzących do zróżnicowania przedsiębiorstw, tego rodzaju zróżnicowanie nie jest jednak selektywne, jeżeli wynika z charakteru lub struktury systemu obciążenia, w który się wpisuje. W takiej sytuacji Komisja powinna bowiem zbadać w następnej kolejności, czy rozpatrywany środek państwowy nie jest selektywny, mimo iż przysparza korzyści przedsiębiorstwom, które mogą sobie rościć do niego prawo. W tym względzie, z uwagi na to, iż zróżnicowanie przewidziane w stosunku do wspólnego lub „normalnego” reżimu podatkowego stanowi odstępstwo i jest a priori selektywne, do państwa członkowskiego należy wykazanie, że to zróżnicowanie jest uzasadnione charakterem i strukturą jego systemu podatkowego, ponieważ wynika ono bezpośrednio z zasad leżących u podstaw tego systemu. W tym kontekście należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, celami wyznaczonymi szczególnemu reżimowi podatkowemu, które są względem niego zewnętrzne, a z drugiej strony, mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów.

W przypadku gdy Komisja nie przeprowadziła pierwszego i drugiego etapu kontroli w zakresie selektywnego charakteru środka, nie może ona rozpocząć trzeciego i ostatniego etapu oceny pod groźbą przekroczenia granic tej kontroli. Taki sposób działania mógłby bowiem, po pierwsze, umożliwić Komisji wstąpienie w prawa państwa członkowskiego w zakresie określenia jego systemu podatkowego oraz jego wspólnego lub „normalnego” reżimu, w tym z jego celami, mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część systemu podatkowego służącymi do osiągnięcia tych celów oraz z przyjętymi w nim podstawami opodatkowania, a po drugie, mógłby sprawić, że państwo członkowskie straciłoby możliwość uzasadnienia spornego zróżnicowania charakterem i strukturą zgośzonego systemu podatkowego, dlatego że Komisja wcześniej nie zidentyfikowała wspólnego lub „normalnego” reżimu w ramach tego systemu ani nie ustaliła, że dane zróżnicowanie stanowi odstępstwo od tego reżimu.

(por. pkt 141, 143–145)

WYROK SĄDU PIERWSZEJ INSTANCJI (trzecia izba w składzie powiększonym)

z dnia 18 grudnia 2008 r.(*)

Pomoc państwa – Zgłoszony przez Zjednoczone Królestwo system pomocy dotyczący reformy podatku od spółek dokonanej przez rząd Gibraltaru – Decyzja uznająca system pomocy za

niezgodny ze wspólnym rynkiem – Selektowno?? regionalna – Selektowno?? przedmiotowa

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

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

strona skar??ca w sprawie T?211/04,

popierana przez

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej, reprezentowane poczynkowo przez M. Bethella, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez D. Andersona, QC, oraz H. Davies, barrister, a nast?pnie przez E. Jenkinson oraz E. O'Neill, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

interwenient,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej, reprezentowane poczynkowo przez M. Bethella, E. Jenkinson, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez D. Andersona, QC, oraz H. Davies, barrister, a nast?pnie przez E. Jenkinson, E. O'Neill oraz S. Behzadi?Spencer, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

strona skar??ca w sprawie T?215/04,

przeciwno

Komisji Wspólnot Europejskich, reprezentowanej przez N. Khana oraz V. Di Bucciego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

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

interwenient,

maj?cej za przedmiot wniosku o stwierdzenie niewa?no?ci decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdro?y? w stosunku do gibraltarskiej rz?dowej reformy podatku od spó?ek (Dz.U. 2005, L 85, s. 1),

S?D PIERWSZEJ INSTANCJI WSPÓLNOT EUROPEJSKICH (trzecia izba w sk?adzie powi?kszonym),

w sk?adzie: M. Jaeger, prezes, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (sprawozdawca) i O. Czúcz, s?dziowie,

sekretarz: C. Kantza, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 marca 2007 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

Ramy prawne

I – Uregulowania wspólnotowe

1 Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

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

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

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

4 Artykuł 299 ust. 1 WE przewiduje, że postanowienia traktatu stosują się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie.

II – Status Gibraltaru

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

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

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

8 Władza ustawodawcza została podzielona między House of Assembly i gubernatora. W

skład House of Assembly wchodzi: Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary oraz piętnastu wybieralnych członków. Wybory do House of Assembly odbywają się co do zasady co cztery lata.

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

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

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

I – *Okoliczności poprzedzające reformę rzędu Gibraltaru dotyczącą podatku od spółek*

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

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

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

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

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

16 W dniu 27 kwietnia 2002 r., bez względu na problem ustalenia, czy zasady opodatkowania

dotyczące spółek zwolnionych oraz spółek uprawnionych do ulgi stanowiły pomoc państwa, rząd Gibraltaru ogłosił zamiar uchylecia wszystkich przepisów prawnych regulujących opodatkowanie przedsiębiorstw i ustanowienie całkowicie nowego reżimu podatkowego dla wszystkich spółek Gibraltaru. Wyżej wymieniona reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek stanowi przedmiot niniejszego sporu.

II – Reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek

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

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

19 Reforma podatkowa zostanie wykonana za pomocą:

- Companies (Payroll Tax) Ordinance [zarządzenia w sprawie spółek (podatek od wynagrodzenia)];
- Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [zarządzenia w sprawie spółek (roczna opłata rejestracyjna)];
- Rates Ordinance (zarządzenia w sprawie stawek podatkowych);
- Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (zarządzenia w sprawie spółek [opodatkowanie wskazanych rodzajów działalności]).

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

A – System podatkowy wprowadzany przez reformę podatkową

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

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

– podatek od zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (Business Property Occupation Tax, zwany dalej „BPOT”): wszystkie spółki korzystające z nieruchomości w Gibraltarze do celów prowadzenia działalności gospodarczej będą płać podatek od zajmowania tych nieruchomości według stawki odpowiadającej określonemu procentowi obowiązującej ich ogólnej stawki podatkowej naliczanej od nieruchomości na Gibraltarze;

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

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

B – Podatek dodatkowy (lub karny)

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

24 W związku z powyższym spółki świadczące usługi finansowe, oprócz podatku od wynagrodzenia i BPOT, będą zobowiązane do zapłaty podatku dodatkowego (lub karnego) od zysków z działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych według stawki wynoszącej od 4 do 6% zysków (obliczanych zgodnie z przyjętymi międzynarodowymi standardami rachunkowości); roczne zobowiązania podatkowe tych spółek (z tytułu podatku od wynagrodzenia, BPOT oraz podatku dodatkowego) będą ograniczone do 15% zysków.

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

III – Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja

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

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

komentarze pismem z dnia 13 lutego 2003 r.

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

29 Sentencja zaskarżonej decyzji brzmi następująco:

„Artykuł 1

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

Stosownie, propozycje te nie mogą zostać wprowadzone w życie.

Artykuł 2

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

30 W celu uzasadnienia swoich wniosków dotyczących selektywnego charakteru reformy podatkowej Komisja stwierdza, co do meritum, w motywach 98–152 zaskarżonej decyzji, że reforma jest selektywna zarówno pod względem regionalnym, jak i przedmiotowym. Jest selektywna pod względem regionalnym, ponieważ przewiduje system opodatkowania spółek, w ramach którego spółki w Gibraltarze są opodatkowane, generalnie, według stawki niższej niż spółki w Zjednoczonym Królestwie (motyw 127 zaskarżonej decyzji). Komisja uważa, że następujące aspekty reformy podatkowej są selektywne pod względem przedmiotowym: po pierwsze, warunek, iż spółka musi wypracować zysk, zanim będzie zobowiązana do zapłaty podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, ponieważ warunek ten faworyzuje przedsiębiorstwa, które nie wypracowują zysków (motywy 128–133 zaskarżonej decyzji); po drugie, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, ponieważ ograniczenie to faworyzuje przedsiębiorstwa, które w danym roku podatkowym mają niskie zyski w stosunku do liczby pracowników i zajmowania nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej (motywy 134–141 zaskarżonej decyzji); po trzecie, podatek od wynagrodzenia i BPOT, ponieważ te dwa podatki faworyzują z racji swej natury przedsiębiorstwa, które w rzeczywistości nie są fizycznie obecne na Gibraltarze i w konsekwencji nie są zobowiązane do zapłaty podatku od spółek (motywy 142–144 i 150 zaskarżonej decyzji). Komisja uważa, że „[?]rodki [instrumenty] będące przedmiotem zgłoszenia wiążą się z związku z tym z selektywnością regionalną i materialną [przedmiotową], z których druga wynika zarówno z szeregu określonych cech proponowanego systemu, jak i z analizy systemu jako całości” (motyw 152 zaskarżonej decyzji).

Przebieg postępowania i wydania stron

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

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

33 W pismach zdanymi w sekretariacie Sądu w dniu 7 października 2004 r. Królestwo

Hiszpanii wniosł o dopuszczenie go do udziału w postępowaniu w sprawach T-211/04 i T-215/04 w charakterze interwenta po stronie Komisji.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
- obciążenie Komisji i Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

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

- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

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

- oddalenie skargi;
- obciążenie skarżących kosztami postępowania.

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

- oddalenie skargi;
- obciążenie skarżących kosztami postępowania.

Co do prawa

49 Skarżący powołując in meriti trzy zarzuty. Pierwszy jest oparty na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności regionalnej, drugi opiera się na naruszeniu prawa oraz na błędzie w ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności przedmiotowej, a trzeci – na naruszeniu istotnych wymogów proceduralnych w toku badania trzeciego aspektu reformy podatkowej uznanego za selektywny pod względem przedmiotowym, mianowicie chodzi o podatek od wynagrodzenia i BPOT z racji ich natury. Ostatni zarzut dzieli się na dwie części, przy czym pierwsza dotyczy naruszenia prawa do bycia wysłuchanym, druga zaś obowiązku uzasadnienia.

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

A – Argumenty stron

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

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

52 Po drugie, skarżący utrzymują, że nawet gdyby Gibraltar powinien być uważany za część Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania przepisów prawa wspólnotowego w zakresie

pomocy państwa, Zjednoczone Królestwo nie mogłoby stanowić w właściwych ramach odniesienia ze względu na brak systemu podatkowego wspólnego dla obydwu jednostek. Reforma podatkowa Gibraltaru nie stanowi „odstąpienia”, „wyjątku” czy „ograniczenia” reżimu podatkowego dla przedsiębiorstw Zjednoczonego Królestwa; ten ostatni nie stanowiłby „normalnego” systemu podatkowego, który obowiązywałby w Gibraltarze, gdyby sporna reforma podatkowa nie miała miejsca. W związku z powyższym kryterium selektywności regionalnej nie powinno być stosowane.

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

54 Po drugie, skarżący utrzymuje, że Gibraltar oraz Zjednoczone Królestwo stanowią dwa całkowicie rozdzielne i odrębne obszary podatkowe. Rząd Gibraltaru i House of Assembly stworzyli reżim podatkowy obowiązujący na tym obszarze, biorąc pod uwagę wyjątkowość szczególne warunki charakteryzujące gospodarkę Gibraltaru, nie ulegając żadnym wpływom lub ograniczeniom wynikającym z przepisów prawa podatkowego lub polityki podatkowej Zjednoczonego Królestwa. Przepisy prawa podatkowego Zjednoczonego Królestwa nigdy nie obowiązują w Gibraltarze i nie obowiązująby nawet w braku gibraltarskich przepisów prawa podatkowego. Wobec tego nie istnieją żadne normy, z którymi można by porównać podatki stosowane w Gibraltarze lub od których mogłyby się one różnić. Zaskarżona decyzja zawiera błąd faktyczny w opisie Gibraltaru, przedstawiając go jako miejsce, gdzie kompetencje podatkowe są zdecentralizowane, ale nadal istnieje centralny system odniesienia (motyw 121 zaskarżonej decyzji); w opisie reformy podatkowej, przedstawiając ją jako obniżenie wysokości podatku pobieranego na poziomie krajowym (motyw 109 zaskarżonej decyzji) oraz w twierdzeniu Komisji, że „system [podatkowy] obecnie stosowany w Gibraltarze w znacznym stopniu oparty jest na modelu [Zjednoczonego Królestwa], z wyjątkiem korzyści przyznawanych gospodarce zamorskiej” (motyw 112 zaskarżonej decyzji).

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

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

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

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

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

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

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

62 Komisja utrzymuje także, iż – wbrew twierdzeniu skarżących – władze centralne Zjednoczonego Królestwa odgrywają podstawową rolę w określeniu środowiska politycznego i gospodarczego Gibraltaru ze względu na fakt, iż Zjednoczone Królestwo odpowiada za stosowanie prawa wspólnotowego w Gibraltarze oraz na fakt, że jego stabilność walutowa zależy całkowicie od Zjednoczonego Królestwa (walutą obowiązującą w Gibraltarze jest funt szterling, tyle że pod inną nazwą). Podobnie Komisja twierdzi, iż pojęcie „określone sprawy wewnętrzne”, które – zdaniem skarżących – obejmuje sprawy podatkowe, ma niewielkie znaczenie w kontekście prawa wspólnotowego przede wszystkim z dwóch powodów: po pierwsze, Konstytucja z 1969 r. przewiduje, że władze centralne (w osobie gubernatora) mogą podejmować działania w szczególności w celu zapewnienia wykonania w Gibraltarze zobowiązań międzynarodowych, a po drugie, w odróżnieniu od Zjednoczonego Królestwa, Gibraltary nie uczestniczy w wydawaniu aktów wspólnotowych dotyczących jego określonych spraw wewnętrznych, a które mają być wprowadzone w życie na jego obszarze.

63 Jeżeli chodzi o argumenty skarżących dotyczące braku reżimu podatkowego wspólnego dla Gibraltaru i Zjednoczonego Królestwa, Komisja uważa, że co do meritum, że od momentu wykazania,

i? Gibraltar jest cz??ci? Zjednoczonego Królestwa dla potrzeb stosowania przepisów prawa wspólnotowego w zakresie pomocy pa?stwa, w?a?ciwymi ramami odniesienia mog? by? tylko ramy utworzone przez re?im podatkowy Zjednoczonego Królestwa.

64 Komisja podkre?la, i? w art. 87 WE jest mowa o pomocy „przyznawan[ej] przez pa?stwo”, która wp?ywa na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. Utrzymuje ona, ?e determinuj?c? kwesti? nie jest to, czy Zjednoczone Królestwo i Gibraltar wchodz? w sk?ad tej samej jurysdykcji podatkowej, lecz czy re?im podatkowy obowi?zuj?cy w Gibraltarze mo?e stanowi? pomoc przyznan? przez pa?stwo cz?onkowskie. Komisja uwa?a, i? odpowied? na to pytanie powinna by? twierdz?ca, poniewa? przepisy prawa wspólnotowego w zakresie pomocy pa?stwa stosuj? si? do Gibraltaru w ca?o?ci, co przyznaje sam rz?d Gibraltaru. Pa?stwem cz?onkowskim, które zamierza przyzna? pomoc na obszarze Gibraltaru, mo?e by? tylko Zjednoczone Królestwo, a kwestia, czy system pomocy jest selektywny pod wzgl?dem regionalnym, mo?e by? oceniana wy??cznie w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa jako pa?stwa cz?onkowskiego odpowiadaj?cego za przestrzeganie prawa wspólnotowego w Gibraltarze.

65 Komisja utrzymuje tak?, ?e brak wspólnego (lub normalnego) systemu podatkowego, który obowi?zywa?by w Gibraltarze w przypadku, gdyby nie obowi?zywa? gibraltarski re?im podatkowy, nie wy??cza stosowania kryterium selektywno?ci regionalnej. Ten brak wspólnego systemu podatkowego jest wynikiem wyboru dokonanego przez Zjednoczone Królestwo. Zdecydowa?o si? ono stworzy? szczególnego rodzaju powi?zanie konstytucyjne z Gibraltarzem, a tak?e postanowi?o, ?e Gibraltar, na mocy swojego aktu przyst?pienia do Wspólnoty, b?dzie podlega? przepisom w zakresie pomocy pa?stwa. Zjednoczone Królestwo zachowa?o tak?e w Gibraltarze uprawnienia w?adcze wystarczaj?ce do tego, by zagwarantowa?, i? Gibraltar wprowadzi re?im podatkowy dla przedsi?biorstw zgodny z traktatem. Wynika st?d, i? nie mo?e by? innych ram odniesienia ni? te, które zapewnia Zjednoczone Królestwo.

66 Komisja podwa?a ponadto znaczenie zakresu autonomii podatkowej jednostki ni?szego rz?du ni? pa?stwo dla potrzeb stosowania poj?cia pomocy pa?stwa. Uwa?a ona, ?e ten argument jest równie? oparty na akceptacji za?o?enia, i? Gibraltar jest cz??ci? Zjednoczonego Królestwa. Wzi?wszy pod uwag? to za?o?enie, twierdzenie, jakoby stosowanie przepisów dotycz?cych pomocy pa?stwa by?o uzale?nione od zakresu autonomii, jak? dysponuje dany region, jest zdecydowanie pozbawione podstaw (wyj?wszy przypadek równoleg?ego przekazania kompetencji podatkowych wspomniany w motywie 115 zaskar?onej decyzji).

67 W swoich uwagach na pi?mie na temat konsekwencji, jakie nale?a?oby wyci?gn?? z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, Komisja wyra?a pogl?d, ?e Trybuna?, z jednej strony, przyj?? jej tez?, i? kryterium umo?liwiaj?cym ustalenie ram odniesienia dla potrzeb oceny selektywno?ci regionalnej jest jednostka odgrywaj?ca podstawow? rol? w okre?laniu politycznego i gospodarczego ?rodowiska, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa, lecz z drugiej strony odrzuci? jej tez?, i? jednostk? t? mo?e by? wy??cznie pa?stwo cz?onkowskie.

68 Zdaniem Komisji kwestia, czy w rozpoznawanej sprawie Gibraltar mo?e, czy nie mo?e stanowi? ram odniesienia, zale?y od przes?anek wymienionych w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, a nie od statusu konstytucyjnego Gibraltaru wed?ug prawa krajowego.

69 Komisja utrzymuje, ?e wymóg – o którym mowa w pkt 66 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów wymienionego w pkt 42 powy?ej – by region odgrywa? „podstawow? rol? przy okre?laniu ?rodowiska politycznego i gospodarczego, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa z siedzib? na terytorium obj?tym jego kompetencjami”, oznacza czwart? przes?ank? wst?p?, odr?bn? od trzech przes?anek wymienionych w pkt 67 ww. wyroku, do celów ustalenia

właściwych ram odniesienia.

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

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

72 Posiłkowo Komisja bada trzy wyżej wymienione kryteria i twierdzi, że Gibraltar nie spełnia dwóch spośród nich, a mianowicie kryterium dotyczącego kompetencji rządu Zjednoczonego Królestwa do bezpośredniego ingerowania w dziedzinie przepisów podatkowych wydawanych przez władze Gibraltaru oraz kryterium dotyczącego istnienia subwencji wyrównujących Gibraltarowi konsekwencje finansowe wynikające z jego reżimu podatkowego. W związku z powyższym obszar Gibraltaru nie stanowi właściwych ram odniesienia.

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

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

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

B – Ocena Sądu

76 Należy przypomnieć, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące pomocy przyznawanej przez państwa czonkowskie stosują się do Gibraltaru (ww. w pkt 15 wyrok w sprawie

Government of Gibraltar przeciwko Komisji, pkt 12). Zatem punkt wyjścia dla analizy Sądu stanowi art. 87 ust. 1 WE.

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

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

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

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

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

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

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

83 Jeżeli chodzi o pierwszy element, na którym Komisja oparła swój wniosek dotyczący

wskazania terytorium Zjednoczonego Królestwa jako w?a?ciwych ram odniesienia w rozpoznawanej sprawie (zob. pkt 82 powy?ej), nale?y stwierdzi?, ?e – jak to przyzna?a Komisja w uwagach na pi?mie na temat konsekwencji, jakie nale?a?oby wyci?gn?? z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów – Trybuna? nie uwzgl?dni? jej analizy, stwierdzaj?c w pkt 57 i 58 ww. wyroku, co nast?puje:

„57 [R]amy odniesienia niekoniecznie musz? by? okre?lone w granicach terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego, a ?rodek przyznaj?cy korzy?? tylko na jednej cz??ci terytorium kraju nie jest z tego tylko powodu selektywny w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

58 Nie mo?na wykluczy?, ?e organ regionalny lub lokalny posiada status prawny i faktyczny daj?cy mu wystarczaj?c? autonomi? w stosunku do rz?du centralnego pa?stwa cz?onkowskiego, by dzi?ki przyjmowanym ?rodom ta jednostka, a nie rz?d centralny, odgrywa?a podstawow? rol? w okre?laniu politycznego i gospodarczego ?rodowiska, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa. W tego rodzaju przypadku to w?a?nie terytorium, na którym sprawuje swoje kompetencje organ regionalny lub lokalny wprowadzaj?cy dany ?rodek, a nie ca?? terytorium krajowego, stanowi w?a?ciwe t?o dla badania, czy przyj?ty przez ten podmiot ?rodek sprzyja niektórym przedsi?biorstwom, w porównaniu z innymi przedsi?biorstwami, znajduj?cymi si? w analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej, ze wzgl?du na cel tego ?rodka lub danego systemu prawnego”.

84 W zwi?zku z powy?szym wystarczy zbada? zasadno?? drugiego elementu, który pos?u?y? Komisji za podstaw? wniosku dotycz?cego wskazania Zjednoczonego Królestwa jako ram odniesienia, a mianowicie chodzi o rol? odgrywan? przez w?adze Zjednoczonego Królestwa w okre?laniu politycznego i gospodarczego ?rodowiska, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa w Gibraltarze (zob. pkt 82 powy?ej).

2. W przedmiocie roli Zjednoczonego Królestwa w okre?laniu politycznego i gospodarczego ?rodowiska w Gibraltarze jako kryterium ustalenia ram odniesienia w rozpoznawanej sprawie

a) Wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów

85 W ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów (pkt 65), Trybuna?, mówi?c o sytuacji, w której w?adze regionalne lub lokalne uchwalaj?, w ramach wykonywania kompetencji w wystarczaj?cym stopniu autonomicznych wzgl?dem w?adz centralnych, stawki opodatkowania, która jest ni?sza ni? stawka krajowa i która znajduje zastosowanie wy??cznie do przedsi?biorstw dzia?aj?cych na terytorium obj?tym ich kompetencjami, stwierdzi? mi?dzy innymi, co nast?puje:

„66 W tej [...] sytuacji ramy prawne w?a?ciwe dla dokonania oceny selektywno?ci ?rodka o charakterze podatkowym mog?yby ogranicza? si? do danego obszaru geograficznego, w przypadku gdy organ regionalny lub lokalny odgrywa, w szczególno?ci z powodu swego statusu i kompetencji, podstawow? rol? przy okre?laniu ?rodowiska politycznego i gospodarczego, w którym dzia?aj? przedsi?biorstwa z siedzib? na terytorium obj?tym jego kompetencjami.

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

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

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

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

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

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

89 Co się tyczy pierwszej przesłanki z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego

Azorów, wystarczy stwierdzić, iż – jak to przyznały strony – właściwe organy Gibraltaru, które przygotowały reformę podatkową, posiadają, z konstytucyjnego punktu widzenia, status polityczny i administracyjny odrębny od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa oraz że, w związku z tym, ta pierwsza przesłanka jest spełniona.

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

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

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

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

94 Po drugie, należy zaznaczyć, że – zgodnie z art. 32 Konstytucji z 1969 r. i pod pewnymi zastrzeżeniami – organ ustawodawczy Gibraltaru ma kompetencje do uchwalania ustaw „w sprawach pokoju, porządku publicznego oraz prawidłowego administrowania Gibraltarem”. Nie ulega wątpliwości, że kompetencja ta obejmuje uchwalanie przepisów podatkowych. Zgodnie z art. 33 ust. 1 Konstytucji z 1969 r. wykonywanie władzy ustawodawczej oznacza zasadniczo głosowanie nad projektami ustaw w House of Assembly, które są zatwierdzane przez królową lub gubernatora w imieniu królowej. Nie ulega wątpliwości, że członkowie House of Assembly są demokratycznie wybierani przez naród Gibraltaru i tylko jego reprezentują. Artykuł 33 ust. 2 Konstytucji z 1969 r. przewiduje także możliwość odmowy przez gubernatora zatwierdzenia tych projektów ustaw lub możliwość zastrzeżenia zgody na niektóre projekty ustaw do uznania królowej. Ponadto art. 34 ust. 2 Konstytucji z 1969 r. przewiduje, że w zakresie określonych spraw wewnętrznych oraz w celu utrzymania stabilności finansowej i gospodarczej Gibraltaru gubernator może, pod pewnymi warunkami, wносить projekty ustaw do House of Assembly oraz, pod pewnymi warunkami, przyjmować takie projekty, wyrażając na nie zgodę.

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

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

97 Należy stwierdzić, że uprawnienia nadane gubernatorowi na mocy art. 33 i 34 Konstytucji z

1969 r., z których zresztą nigdy nie korzysta w dziedzinie podatków, nie wskazują na możliwość „bezporedniej” ingerencji „rządu centralnego” Zjednoczonego Królestwa w treść reformy podatkowej, w rozumieniu drugiej przesłanki z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów. Mimo iż gubernator jest mianowany przez królową – działając jako królowa Gibraltaru – oraz że jest on jej przedstawicielem w Gibraltarze (art. 18 Konstytucji z 1969 r.), z akt sprawy nie wynika wcale, że gubernatora Gibraltaru można traktować na równi z rządem centralnym Zjednoczonego Królestwa oraz że jego zdolność ingerowania w gibraltarski proces legislacyjny można uznać za „bezporednią” ingerencję „rządu centralnego” Zjednoczonego Królestwa w rozumieniu pkt 67 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, wymienionego w pkt 42 powyżej.

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

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

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

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

[...]”.

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

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

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

101 Jeżeli chodzi o trzecią przesłankę z ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów, należy zbadać w rozpoznawanej sprawie, czy ewentualne konsekwencje finansowe dla Gibraltaru z tytułu wprowadzenia reformy podatkowej nie są wyrównywane przez pomoc lub

subwencje pochodzące z innych regionów lub od rządu centralnego Zjednoczonego Królestwa.

102 Komisja utrzymuje, że przesłanka ta oznacza, iż żadna pomoc nie może być nawet potencjalnie dostępna dla jednostki niższego rzędu niż państwo w celu wyrównania skutków decyzji podjętych przez tę jednostkę w dziedzinie podatków. W konsekwencji kwestionuje to, że przesłanka ta wymaga istnienia związku między dowolnym przepisem regionalnym obniżającym podatek a dowolną subwencją od rządu centralnego lub pochodzącą z innego regionu. Zdaniem Komisji taka wykładnia jest niezgodna z rzekomą czwartą przesłanką, według której jednostka niższego rzędu niż państwo powinna odgrywać podstawową rolę w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa z siedzibą na jego terytorium. Aby bowiem ustalić, czy przesłanka ta jest spełniona, należałoby uwzględnić wszystkie źródła finansowania pochodzące od rządu centralnego, zważywszy, że pieniądze zaliczają się do rzeczy zamiennych i że otrzymane środki, które uwalniają Gibraltary od jakiegoś wydatku publicznego, umożliwiają mu przeznaczenie większej ilości pieniędzy na inny projekt lub na obniżenie podatków. W świetle tej wykładni Komisja kwestionuje to, że trzecia przesłanka jest spełniona w rozpoznawanej sprawie z powodu pomocy finansowej podobno przyznanej Gibraltarowi przez Zjednoczone Królestwo.

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

104 Ta argumentacja nie może zostać uwzględniona.

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

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

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

108 Po pierwsze – jak wynika bowiem z akt sprawy – finansowanie przez Zjednoczone Królestwo od roku 1985 funduszu ubezpieczeń społecznych Gibraltarów wiąże się z wypłacaniem emerytur obywatelom hiszpańskim, którzy pracowali w Gibraltarze, zanim władze hiszpańskie

postanowiły zamknąć granicę między Hiszpanią a Gibraltarem w okresie od 1969 do 1985 r.

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

110 Po trzecie – jak wynika z decyzji Komisji z dnia 4 lutego 2003 r. w sprawie funduszu kapitału podwyższonego ryzyka i pożyczkowego dla MŚP (pomoc N 620/2002, Dz.U. C 110, s. 14) – finansowanie przez Zjednoczone Królestwo programu zapewnienia kapitału podwyższonego ryzyka dla MŚP mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i w Gibraltarze, ogłoszonego przez Zjednoczone Królestwo w dniu 11 września 2002 r., przynosi korzyści wyłącznie wymienionym MŚP oraz zainteresowanym inwestorom.

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

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

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

114 Zważywszy na spełnienie trzech przesłanek sformułowanych w ww. w pkt 42 wyroku w sprawie systemu podatkowego Azorów należy stwierdzić, że rola odgrywana przez Zjednoczone Królestwo w określaniu środowiska politycznego i gospodarczego, w którym działają przedsiębiorstwa w Gibraltarze, nie wystarcza, aby można było uznać, że terytorium Zjednoczonego Królestwa stanowi w rozpoznawanej sprawie właściwe ramy odniesienia. Zatem drugi element, na którym Komisja oparła swój wniosek dotyczący wskazania jako ram odniesienia terytorium Zjednoczonego Królestwa (zob. pkt 84 powyżej), jest także bezzasadny.

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

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

117 W związku z powyższym należy uwzględnić zarzut pierwszy.

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

A – Argumenty stron

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

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

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

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

122 Skarżący podnoszą tytułem ewentualnym, że warunek wypracowania zysków jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą reformy podatkowej i w związku z tym nie może być zakwalifikowany jako pomoc państwa. Dokładniej rzecz ujmując, reforma podatkowa opiera się na

zasadzie, że podatek ma być uiszczany od dochodu, a nie od kapitału zakładowego spółki. Opodatkowanie spółek, które nie mają zysków, prowadzioby do obciążenia podatkiem ich kapitału zakładowego, wbrew podstawowej zasadzie reformy podatkowej.

123 Jeśli chodzi o ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, skarżący utrzymują, że nie jest ono selektywne, ponieważ nie traktuje w sposób uprzywilejowany niektórych przedsiębiorstw ani produkcji niektórych towarów. To ograniczenie ma powszechne zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw Gibraltaru. Również w tym zakresie nie można z góry przewidzieć, czy niektóre przedsiębiorstwa będą korzystały z tego ograniczenia stawki, a w razie odpowiedzi twierdzącej, które to będą przedsiębiorstwa. To ograniczenie opodatkowania jest częścią wspólnego reżimu podatkowego na takiej samej zasadzie, jak zatrudnienie pracowników i zajmowanie nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej, i nie stanowi odstępstwa od tego reżimu.

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

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

126 Zdaniem skarżących z zaskarżonej decyzji wynika, że według Komisji jedyną metodą opodatkowania spółek, która może być służyć uważana za ogólną, jest system oparty na opodatkowaniu zysków spółek. Komisja, jak się wydaje, chce wprowadzić reżim podatkowy, „normalny” ze wspólnotowego punktu widzenia, tj. system oparty na opodatkowaniu zysków, aby stwierdzić, że jakiegokolwiek odejście od niego może być uznane za pomoc państwa. Takie podejście Komisji sprawia, że kompetencje państw członkowskich w dziedzinie podatków stają się iluzoryczne, ponadto jest ono dotknięte wadą naruszenia prawa oraz brakiem uzasadnienia.

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

128 Komisja twierdzi na wstępie, że potencjalnie szerokie zastosowanie kryterium selektywności

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

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

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

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

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

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

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

135 Jeżeli chodzi o drugi z powyższych względów uzasadniających, Komisja utrzymuje, że ograniczenia nałożone na pobieranie należności podatkowych, które wynikają z ograniczonej gotowości podatników do płacenia podatków, są zgodzone przez dostosowywanie poziomu opodatkowania. Jeżeli kwota 3000 GBP rocznie od jednego pracownika jest uważana za poziom odpowiedni dla podatku pobieranego od rzadkich zasobów, do jakich zalicza się sięła robocze w Gibraltarze, to nic w zgłoszeniu reformy podatkowej nie wyjątkuje, dla jakiej przyczyny

pracodawca, który wykorzystuje si?? robocz? w sposób nieefektywny, mia?by by? nagradzany przez faktyczne zwolnienie z podatku od wynagrodzenia w zamian za 15% podatek od zysków.

136 Je?li chodzi o selektywny charakter podatku od wynagrodzenia oraz BPOT z racji ich natury, Komisja zauwa?a, ?e argument, i? stara si? zaatakowa? sam? istot? re?imu podatkowego, który rz?d Gibraltaru chce wprowadzi?, porusza jedynie podstawow? kwesti? w rozpoznawanej sprawie, to jest, czy reforma podatkowa rzeczywi?cie stanowi ogólny re?im podatkowy. Komisja przypomina, ?e – wed?ug zaskar?onej decyzji – reforma podatkowa jest z racji swej natury selektywna pod wzgl?dem przedmiotowym, poniewa? wykorzystuje podatek od wynagrodzenia i BPOT jako podstawy opodatkowania przedsi?biorstw w gospodarce takiego rodzaju jak gospodarka Gibraltaru, tj. posiadaj?cej rozbudowany sektor offshore sk?adaj?cy si? ze spó?ek niezatrudniaj?cych pracowników ani nieu?ykuj?cych pomieszcze?.

137 Nie jest prawd?, i? takie spó?ki s? mo?liwe do zidentyfikowania jedynie dzi?ki przej?ciowym okoliczno?ciom lub zmianom w cyklu koniunktury. Komisja utrzymuje, ?e wprawdzie w nast?pstwie reformy podatkowej mia?aby znikn?? kategoria spó?ek zwolnionych, jednak reforma zachowuje te same cechy, które obecnie sprawiaj?, ?e zawi?zanie spó?ki zwolnionej jest atrakcyjne. Wed?ug Komisji nie ma nic tymczasowego w sytuacji spó?ek, które z racji ich natury funkcjonuj? bez obecno?ci fizycznej i bez pracowników.

138 Komisja uwa?a ponadto, ?e korzy?ci oferowane przez system nie s? w rzeczywisto?ci dost?pne dla wszystkich przedsi?biorstw w równym stopniu, i kwestionuje uzasadnienie oparte na charakterze i ogólnej strukturze systemu. Dodaje, ?e to rzekome uzasadnienie nie mog?o zosta? zbadane w zaskar?onej decyzji, maj?c na uwadze stwierdzenie zawarte w tej decyzji, ?e nie mo?na by?o wykry? istnienia ogólnego re?imu z powodu hybrydowego charakteru reformy podatkowej. Komisja uwa?a, ?e fakt, i? reforma prowadzi do ustalenia ró?nych stawek podatkowych dla ró?nych typów przedsi?biorstw, wyklucza mo?liwo??, by reforma mog?a by? uzasadniona jej charakterem i ogóln? struktur?. Komisja podwa?a równie? pozosta?e argumenty wysuni?te przez skar??cych w celu poparcia tego uzasadnienia i formu?uje wniosek, i? nic w charakterze ani w ogólnej strukturze reformy podatkowej nie uzasadnia selektywnego nieobj?cia podatkiem od spó?ek tak du?ej liczby spó?ek maj?cych siedzib? w Gibraltarze.

139 Królestwo Hiszpanii popiera stanowisko Komisji, ?e reforma zaproponowana przez Gibraltar jest selektywna pod wzgl?dem przedmiotowym. Za selektywne uwa?a ono w istocie nieobowi?zywanie poszczególnych elementów reformy podatkowej w taki sam sposób we wszystkich sektorach dzia?alno?ci gospodarczej, na skutek czego niektóre sektory, a priori mo?liwe do zidentyfikowania, by?yby opodatkowane wed?ug stawek ca?kowitych ni?szych ni? inne sektory.

140 Królestwo Hiszpanii twierdzi tak?e, ?e warunek zwi?zany z wypracowaniem zysku jest elementem obcym dla konstrukcji podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, co prowadzi do wniosku, ?e warunek ten ma na celu wprowadzenie elementu selektywno?ci przedmiotowej do systemu podatkowego zaproponowanego przez Gibraltar. Kwestionuje ono równie? uzasadnienie rzekomo selektywnego charakteru reformy podatkowej charakterem i struktur? systemu.

B – Ocena S?du

141 Je?li chodzi o warunek zwi?zany z selektywnym charakterem korzy?ci przyznanej przez sporny przepis podatkowy, nale?y przypomnie?, ?e art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy mo?e sprzyja? „niekt?rym przedsi?biorstwom lub produkcji niekt?rych towar?w” w por?wnaniu z innymi, kt?re w ?wietle celu tego systemu znajduj? si? w por?wnywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt 78 powy?ej).

142 Kontrola s?dowa ocen dokonanych przez Komisj? w tym zakresie jest, co do zasady, pe?n? kontrol?, zwa?ywszy, ?e poj?cie pomocy – tak jak zosta?o zdefiniowane w traktacie i dla kt?rego przes?anka selektywno?ci jest cz??ci? sk?adow? – ma charakter prawny i powinno by? interpretowane na podstawie obiektywnych element?w (zob. podobnie wyrok Trybuna?u z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C?83/98 P Francja przeciwko Ladbroke Racing i Komisji, Rec. s. I?3271, pkt 25; wyroki S?du: z dnia 12 grudnia 2000 r. w sprawie T?296/97 Alitalia przeciwko Komisji, Rec. s. II?3871, pkt 95; z dnia 17 pa?dziernika 2002 r. w sprawie T?98/00 Linde przeciwko Komisji, Rec. s. II?3961, pkt 40).

143 Natomiast – jak stwierdza sama Komisja w pkt 16 komunikatu dotycz?cego pomocy pa?stwa w dziedzinie bezpo?redniego opodatkowania dzia?alno?ci gospodarczej – do uznania przez Komisj? instrumentu podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie przez ni? wsp?lnego lub „normalnego” re?imu systemu podatkowego obowi?zuj?cego na obszarze geograficznym stanowi?ym w?a?ciwe ramy odniesienia. W?a?nie w stosunku do tego wsp?lnego lub „normalnego” re?imu podatkowego Komisja powinna nast?pnie oceni? i ustali? ewentualny, selektywny charakter korzy?ci przyznanych przez sporny instrument podatkowy, wykazuj?c, ?e instrument ten stanowi odst?pstwo od wsp?lnego re?imu, poniewa? wprowadza zr?nicowanie podmiot?w gospodarczych znajduj?cych si?, w ?wietle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego pa?stwa cz?onkowskiego, w por?wnywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie ww. w pkt 77 wyrok w sprawie W?ochy przeciwko Komisji, pkt 100; wyrok Trybuna?u z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach po??czonych C?182/03 i C?217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?5479, pkt 120; ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego Azor?w, pkt 56; opinia rzecznika generalnego M. Darmona przedstawiona do wyroku Trybuna?u z dnia 17 marca 1993 r. w sprawach po??czonych C?72/91 i C?73/91 Sloman Neptun, Rec. s. I?887, I?903, pkt 50–72).

144 W przypadku gdy Komisja zbada?a i wykaza?a – w trakcie dw?ch pierwszych etap?w oceny, o kt?rych mowa w pkt 143 powy?ej – istnienie odst?pstw od wsp?lnego lub „normalnego” re?imu podatkowego prowadz?cych do zr?nicowania przedsi?biorstw, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem tego rodzaju zr?nicowanie nie jest jednak selektywne, je?eli wynika z charakteru lub struktury systemu obci??e?, w kt?ry si? wpisuje. W takiej sytuacji Komisja powinna bowiem zbada? w nast?pnej kolejno?ci, czy rozpatrywany ?rodek pa?stwowy nie jest selektywny, mimo i? przysparza korzy?ci przedsi?biorstwom, kt?re mog? sobie ro?ci? do niego prawo (zob. podobnie ww. w pkt 78 wyrok w sprawie Adria?Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 42; wyrok Trybuna?u z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C?409/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I?1487, pkt 52; ww. w pkt 42 wyrok w sprawie systemu podatkowego Azor?w, pkt 52). W tym wzgl?dzie, z uwagi na to, i? zr?nicowanie przewidziane w stosunku do wsp?lnego lub „normalnego” re?imu podatkowego stanowi odst?pstwo i jest a priori selektywne, do pa?stwa cz?onkowskiego nale?y wykazanie, ?e to zr?nicowanie jest uzasadnione charakterem i struktur? jego systemu podatkowego, poniewa? wynika ono bezpo?rednio z zasad le??cych u podstaw tego? systemu. W tym kontek?cie nale?y dokona? rozr?niczenia pomi?dzy, z jednej strony, celami wyznaczonymi szczeg?lnemu re?imowi podatkowemu, kt?re s? wzgl?dem niego zewn?trzne a, z drugiej strony, mechanizmami stanowi?cymi nieod??czn? cz??? samego systemu podatkowego, kt?re s? niezb?dne dla osi?gni?cia tych cel?w (zob. podobnie ww. w pkt 42 wyrok w sprawie

systemu podatkowego Azorów, pkt 81).

145 Jednakże należy dodać, że w przypadku gdy Komisja nie przeprowadziła pierwszego i drugiego etapu kontroli w zakresie selektywnego charakteru rodzaju (zob. pkt 143 powyżej), nie może ona rozpocząć trzeciego i ostatniego etapu oceny pod groźbą przekroczenia granic tej kontroli. Taki sposób działania mógłby bowiem, po pierwsze, umożliwić Komisji wstąpienie w prawa państwa członkowskiego w zakresie określenia jego systemu podatkowego oraz jego wspólnego lub „normalnego” reżimu, w tym z jego celami, mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część systemu podatkowego służącymi do osiągnięcia tych celów oraz z przyjąтыми w nim podstawami opodatkowania, a po drugie, mógłby sprawić, że państwo członkowskie straciłoby możliwość uzasadnienia spornego różnicowania charakterem i strukturą zorganizowanego systemu podatkowego, dlatego że Komisja wcześniej nie zidentyfikowała wspólnego lub „normalnego” reżimu w ramach tego systemu ani nie ustaliła, że dane różnicowanie stanowi odstępstwo od tego reżimu.

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

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

1. Motywy zaskarżonej decyzji istotne dla sprawy

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

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

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

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

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

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

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

153 Po drugie, jeżeli chodzi o ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, Komisja stwierdziła, że konsekwencją jego wprowadzenia „jest fakt, że rentowne spółki, których zobowiązania podatkowe przekraczałyby w przeciwnym razie ten próg, są zwolnione z podatku, który musiałyby zapłacić ponad ten próg”. Według Komisji, „[t]ego typu obniżenie podatku stanowi korzyść dla spółek z niego korzystających, poprzez zwolnienie ich z opłaty, która zwykle obciążałaby ich budżety” (motyw 134 zaskarżonej decyzji).

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

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

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

156 Cytowany powyżej motyw 137 powinien być analizowany razem z motywem 136 zaskarżonej decyzji, w którym Komisja między innymi stwierdziła, że po pierwsze, „[p]odczas gdy konwencjonalne systemy podatku od przedsiębiorstw ograniczają proporcję zysków powstających w podatkach poprzez ustalanie stawek podatku (systemy grupowe obejmują najwyższą lub maksymalną stawkę podatku), odpowiadającym im rodzajem technicznym w systemie podatku od wynagrodzeń jest stawka podatku na pracownika, w przypadku Gibraltaru ustalona na jednolitym poziomie 3000 GBP”, po drugie, że „[w]prowadzenie do systemu podatku od wynagrodzeń lub podatku od [nieruchomości] ograniczenia powiązanego z innym kryterium, a mianowicie z poziomem zysków, nie może zostać porównane ze stosowaniem zmiennych stawek w progresywnym systemie opodatkowania zysków, który jest uzasadniony charakterem i ogólną koncepcją [strukturą] systemu” i po trzecie, że „[o]graniczenie nie jest bezpośrednio powiązane z kosztami siły roboczej lub [nieruchomości], a raczej z rentownością spółek” i że „[t]en [ostatni] czynnik jest elementem zewnętrznym w stosunku do podatku od wynagrodzeń i podatku od [nieruchomości wykorzystywanych do celów prowadzenia działalności gospodarczej]”.

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

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

159 Następnie w motywie 144 zaskarżonej decyzji Komisja dodała między innymi, że „system taki, skoncentrowany jedynie na liczbie pracowników lub komercyjnym wykorzystaniu nieruchomości w kontekście, gdzie znaczna liczba spółek nie posiada pracowników i nieruchomości, nie posiada takiego samego charakteru ogólnego jak opodatkowanie zysków spółek, mające na celu opodatkowanie wyników działalności gospodarczej jako całości” i że „[d]latego też może on zostać uznany za selektywny przynajmniej w okolicznościach takich, jakie cechują niniejsze sprawy”.

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

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

„Tabela 1: Dane dotyczące przedsiębiorstw gibraltarskich

Stawka podatku (w %)

Liczba

Aktualnie

Po reformie

Wszystkie spółki (w rozbiciu według sektorów)

29 000

Usługi finansowe

179

0–35

5–15 (3)

Usługi [użyteczności publicznej]

23

35

35

Inne

28 798

0–35

0–15

Wszystkie spółki (w rozbiciu według dochodów)

29 000

Wypracowujące dochód

10 400

0–35

0–15 (1)

Niewypracowujące dochodu

18 600

Spółki wypracowujące dochód (w rozbiciu według statusu)

10 400

Nie[zwolnione]

1400

0–35

0–15 (1)

[Zwolnione]

9000

0

0–5 (2) (3)

Nie[zwolnione] wypracowuj?ce dochód (w rozbiu wed?ug zysków)

1400

Wypracowuj?ce zysk

[900]

0–35

0–15 (1)

Niewypracowuj?ce zysku

500

Nie[zwolnione] wypracowuj?ce dochód (w rozbiu wed?ug statusu)

1400

[Uprawnione do ulgi]

140

2–10 (4)

0–15

[Nieuprawnione]

1260

35 (5)

0–15

Spółki [u?yteczności publicznej]

23

35

35

Spółki [zwolnione] wypracowujące dochód (w rozbiu według sektorów)

9000

Usługi finansowe

70

0

5 (2) (3)

Usługi pozafinansowe

8930

0

0 (2)

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

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

„Tabela 1 pokazuje, w jaki sposób wdrożenie reformy wpłynęło na określone jasno zdefiniowane sektory gibraltarskiej gospodarki w kontekście opodatkowania. Mimo że Komisja przyjmuje do wiadomości, że zgodnie z reformą zniesione zostały formalne rozróżnienie pomiędzy gospodarką zamorską a lądową, porównanie opodatkowania służy zobrazowaniu nieodwracalnego selektywnego charakteru proponowanego systemu podatkowego. Różne rodzaje spółek podlegały różnym stawkom opodatkowania, co dodatkowo potwierdza, że proponowany system przyznaje selektywne korzyści sektorom korzystającym z niższych stawek”.

2. W przedmiocie przyznania selektywnych korzyści przez sporne aspekty reformy

163 Jeeli chodzi o okrelenie w rozpoznawanej sprawie systemu podatkowego i jego reimu wspólnego lub „normalnego”, to z akt sprawy oraz z motywów 5, 6, 10, 12 i 13 zaskarżonej decyzji wynika, e Gibraltar postanowił znie, w drodze reformy podatkowej, podatek od zysków przedsi biorstw, z wyjątkiem podatku dodatkowego obci?aj?cego przedsi biorstwa u?yteczno?ci publicznej i spółki ?wiadcz?ce us?ugi finansowe, i zast?pi? go dwoma spornymi podatkami, tj. podatkiem od wynagrodzenia oraz BPOT. Równocze?nie postanowił ograniczy? obci?enie z tytu?u tych dwóch podatków do 15% zysków. Wed?ug twierdze? rz?du Gibraltaru przedstawionych w toku post?powania administracyjnego oba sporne podatki tworzą w ten sposób nowy „ogólny” reim opodatkowania przedsi biorstw wprowadzony przez reform? podatkow?.

164 W toku post?powania administracyjnego oraz w pismach przed?o?onych S?dowi rz?d Gibraltaru twierdzi?, e wybór zatrudnienia oraz zajmowania nieruchomo?ci do celów prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej jako podstaw opodatkowania uznano za istotny, bior?c pod uwag? cechy charakteryzuj?ce gospodark? Gibraltaru, a mianowicie ograniczone zasoby si?y roboczej, znaczne uzale?nienie od pracowników migruj?cych codziennie z Hiszpanii, du?? liczb? ma?ych przedsi biorstw oraz konieczno?? wprowadzenia prostych podatków ze wzgl?du na ograniczone mo?liwo?ci funkcjonalne administracji Gibraltaru. Komisja nie zaprzeczy?a zreszt?, i? oba czynniki produkcji, których dotyczy? sporne podatki, a mianowicie si?a robocza i grunty, stanowi? rzadkie zasoby.

165 Rz?d Gibraltaru twierdzi? równie? w toku post?powania administracyjnego oraz post?powania s?dowego, e ograniczenie opodatkowania do 15% zysków zastosowane do zobowi?zania z tytu?u podatku od wynagrodzenia oraz BPOT wynika z zamiaru oparcia opodatkowania na zasadzie zdolno?ci podatkowej oraz unikania nadmiernego obci?enia przedsi biorstw podatkami, co mog?oby prowadzi? do zwalniania pracowników i powa?nej niestabilno?ci w gospodarce tak ma?ej jak gospodarka Gibraltaru, oraz do dodatkowych strat na poziomie przychodów podatkowych.

166 Nie ulega w?tpliwo?ci, i? ograniczenie opodatkowania do 15% zysków wprowadza w sposób dorozumiany warunek wst?pny powstania wspomnianego wy?ej obowi?zku podatkowego, a mianowicie warunek, i? spółka musi wypracowa? zysk, zanim b?dzie zobowi?zana do zap?aty danego podatku. Rz?d Gibraltaru twierdzi?, w toku post?powania administracyjnego oraz post?powania s?dowego, e przynoszenie zysków jest warunkiem sine qua non podlegania jakimukolwiek opodatkowaniu, ale e nie stanowi ono podstawy opodatkowania. Podnosi? równie? w toku tych post?powa?, e wprowadzenie takiego progu wynika z woli oparcia opodatkowania na zasadzie zdolno?ci p?atniczej przedsi biorstw oraz ch?ci zapobie?enia, eby nie przekszta?ci?o si? w opodatkowanie kapita?u spółek.

167 Ponadto w pismach przed?o?onych S?dowi rz?d Gibraltaru opisa? reform? podatkow? jako opart? na dwóch filarach: gruncie i zatrudnieniu jako podstawach opodatkowania z ograniczeniem wysoko?ci zobowi?zania podatkowego do 15% zysków i zaznaczy?, e gdyby jeden z tych dwóch filarów reformy zosta? usuni?ty, rozpad?by si? ca?y mechanizm podatkowy zaproponowany przez Gibraltar.

168 W ramach konkluzji rz?d Gibraltaru utrzymuje co do meritum, e wszystkie wspomniane powy?ej elementy reformy podatkowej, tj. podatek od wynagrodzenia, BPOT, ograniczenie opodatkowania do 15% zysków oraz warunek – wywiedziony w dorozumiany sposób z faktu wprowadzenia ograniczenia opodatkowania do 15% zysków – tj. wymóg osi?gni?cia zysku jako warunek wst?pny powstania zobowi?zania z tytu?u podatku od wynagrodzenia oraz BPOT, stanowi? rz?dz?cy si? w?asnymi prawami system podatkowy, który nale?y traktowa? jak wspólny

lub „normalny” reżim podatkowy, wprowadzony w drodze reformy podatkowej na terytorium Gibraltaru. W ramach tego reżimu nie ma „normalnej” stawki opodatkowania ani nie występuje podatek „główny” i podatek „pomocniczy” lub „o charakterze odstępstwa”. Wysokość zobowiązań podatkowych spółki w danym roku jest ustalana na podstawie dwóch następujących elementów, które wzajemnie na siebie oddziałują: jeden to liczba zatrudnionych pracowników oraz powierzchnia gruntu zajmowanego przez spółkę, a drugi to wypracowane przez nią zyski.

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

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

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

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

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

174 Dopiero odpowiadając na argumenty Zjednoczonego Królestwa dotyczącego ewentualnego uzasadnienia domniemanego zróżnicowania przedsięwzięcia wynikającego z zastosowania wspomnianych powyżej aspektów podatkowych systemu – to jest w ramach trzeciego i ostatniego etapu analizy dotyczącej ustalenia selektywności (zob. pkt 144 powyżej) – Komisja, po pierwsze,

o?wiadczy? a w motywach 131, 136 i 137 zaskar?onej decyzji, ?e warunek wypracowania zysków i 15% ograniczenie s? elementami obcymi wewn?trznej logice systemu podatkowego opartego na podatku od wynagrodzenia i na BPOT, a po drugie, w motywie 132 zaskar?onej decyzji napomkn?? a w sposób lakoniczny i mglisty o „obecno?[ci] systemu hybrydowego”, w przypadku którego „niemo?liwe staje si? wykrycie [poznanie] charakteru i generalnej koncepcji [ogólnej struktury]”, i stwierdzi? a, ?e „nie mo?na uzna?, ?e ka?da dana cecha takiego systemu stanowi cz??? generalnej koncepcji [ogólnej struktury], jako ?e sprowadza?oby si? to do uznania automatycznego uzasadnienia dla takiego systemu”. Tymczasem z rozwa?a? przedstawionych w pkt 145 i 146 powy?ej wynika, ?e – wzi?wszy pod uwag? kompetencje pa?stw w sprawach podatkowych – dzia?aj?c w ten sposób, Komisja przekroczy? a granice kontroli, do jakiej jest uprawniona.

175 Ponadto, pomijaj?c fakt nierespektowania przez Komisj? ram analizy dotycz?cej ustalenia selektywno?ci, co stwierdzono powy?ej, ani rozwa?ania przytoczone w zaskar?onej decyzji, o których mowa w pkt 174 powy?ej, ani argumenty wysuni?te przez Komisj? i przez Królestwo Hiszpanii w toku post?powania s?dowego nie wystarczaj? do podwa?enia zasadno?ci definicji wspólnego lub „normalnego” re?imu w ramach zg?oszonego systemu podatkowego.

176 Po pierwsze, twierdzenia Komisji, ?e zgodnie z wewn?trzn? logik? systemu podatkowego opartego na podatku od wynagrodzenia lub na BPOT spó?ki nierentowne powinny podlega? opodatkowaniu (motyw 131 zaskar?onej decyzji) lub ?e wielko?? zobowi?zania spó?ek podlegaj?cych opodatkowaniu powinna rosn?? liniowo do wzrostu liczby zatrudnionych pracowników i powierzchni zajmowanego gruntu, a wszelkie ograniczenia tego zobowi?zania w zale?no?ci od wypracowanych zysków nale?a?oby uznawa? za odst?pstwo (motywy 136 i 137 zaskar?onej decyzji), same w sobie nie s? w stanie podwa?y? zasadno?ci tej definicji.

177 W tym wzgl?dzie Komisja nie odpar? a bowiem w sposób wymagany prawem argumentu rz?du Gibraltaru, ?e warunek wypracowania zysków jest nieod??cznym elementem logiki systemu opodatkowania z tytu?u wynagrodzenia i u?ytkowania zajmowanej powierzchni gruntu, poniewa? jest on zgodny z podstawowym celem tego? systemu, mianowicie nieobci??aniem podatkiem nierentownych spó?ek. Komisja nie wykaza? a zatem, ?e nieobci??anie podatkiem nie mo?e by? uwa?ane za stanowi?ce integraln? cz??? wspólnego lub „normalnego” re?imu w ramach zg?oszonego systemu podatkowego.

178 Ponadto z analogicznych powodów Komisja nie wykaza? a tak?e, ?e w?adze Gibraltaru nie maj? prawa stworzy? na swoim terytorium, w ramach wykonywania kompetencji w dziedzinie podatków, wspólnego lub „normalnego” re?imu podatkowego, który obejmuje powszechne zastosowanie ograniczenia opodatkowania do 15% zysków, ?eby przedsi?biorstwa nie p?aci?y z tytu?u podatków nadmiernie du?ej cz???ci swoich zysków. W tym zakresie samo twierdzenie Komisji, ?e w systemie podatkowym, takim jak zaproponowany przez w?adze Gibraltaru, im wi?cej osób zatrudnia spó?ka i im wi?cej pomieszcze? zajmuje, tym wi?ksze powinny by? jej zobowi?zania podatkowe (motyw 137 zaskar?onej decyzji), nie wystarcza do podwa?enia zasadno?ci wyboru dokonanego przez te w?adze w odniesieniu do elementów tworzc?ych wspólny lub „normalny” re?im w ramach tego? systemu podatkowego.

179 Po drugie, zakwalifikowanie przez Komisj?, w motywie 132 zaskar?onej decyzji oraz w jej pismach procesowych, systemu podatkowego wprowadzonego przez reform? jako „hybrydowego” stanowi jedynie sposób opisu tego? systemu, który sk?ada si? z ró?nego rodzaju elementów sk?adowych. Ta kwalifikacja nie wykazuje bowiem sama w sobie, ?e taki system nie mo?e stanowi? wspólnego lub „normalnego” re?imu podatkowego obowi?zuj?cego na terytorium Gibraltaru, poniewa?, z jednej strony, system ten opiera si? zasadniczo na dwóch celach – a mianowicie: opodatkowaniu wykorzystania dwóch czynników produkcji rzadkich na obszarze

Gibraltaru oraz uwzględnieniu zdolności podatkowej spółek – ustalonych przez władze Gibraltaru w ramach wykonywania kompetencji w dziedzinie podatków, zaś z drugiej strony, na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego nie ma zharmonizowanych standardów w zakresie „wspólnego” lub „normalnego” reżimu w ramach krajowego systemu podatkowego.

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

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

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

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

184 Jak wynika zatem z pkt 170–183 powyżej, z powodu nierespektowania ram analizy dotyczącej ustalenia selektywności, rozważania Komisji przytoczone w zaskarżonej decyzji nie wystarczają do podważenia definicji wspólnego lub „normalnego reżimu” w ramach systemu podatkowego, przedstawionej przez władze Gibraltaru. Wynika stąd również, że nie przestrzegając wspomnianych ram analizy, Komisja przekroczyła granice kontroli, do jakiej jest zobowiązana, zważywszy na zakres kompetencji władz Gibraltaru do określenia swojego systemu podatkowego i jego wspólnego lub „normalnego” reżimu. Z toku rozumowania przedstawionego między innymi w motywach 131, 132, 136, 137 i 144 zaskarżonej decyzji wynika bowiem, że przez nieprzyjęcie w swojej analizie dotyczącej selektywności przedmiotowej jako

punktu wyjścia reżimu, który w rozpoznawanej sprawie skarżący określili jako wspólny lub „normalny” reżim podatkowy oraz przez zaniechanie zidentyfikowania tego reżimu i zbadania jego zasadności, Komisja, zamiast przeprowadzić kontrolę, o której mowa w pkt 143 i 144 powyżej, narzuciła swój własny logiczny w kwestii zawartości i funkcjonowania zgłoszonego systemu podatkowego.

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

186 Na koniec należy podkreślić, że porównanie domniemanych skutków systemu podatkowego wprowadzonego przez reformę ze skutkami systemu podatkowego sprzed reformy, jakie zostały dokonane przez Komisję w tabeli nr 1 oraz w motywie 150 zaskarżonej decyzji, nie może być uwzględnione w rozpoznawanej sprawie dla celów zastosowania art. 87 ust. 1 WE. Nie ma bowiem znaczenia, czy sytuacja domniemanego beneficjenta spornego rodzaju poprawiła się bądź pogorszyła w stosunku do wcześniejszego stanu prawnego, bądź też przeciwnie nie uległa żadnej zmianie z biegiem czasu (wzgl. w pkt 78 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 41). Ważne jest natomiast, aby wiedzieć, czy sporny system podatkowy, badany niezależnie od poprzedniego systemu, sprzyja niektórym przedsięwzięciom w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 7 czerwca 1988 r. w sprawie 57/86 Grecja przeciwko Komisji, Rec. s. 2855, pkt 10).

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

188 Z powyższych względów należy uwzględnić zarzut drugi.

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

W przedmiocie kosztów

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

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

Sąd (trzecia izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

- 1) Sprawy T-211/04 i T-215/04 zostają połączone do celów wydania wyroku.
- 2) Stwierdza się nieważność decyzji Komisji 2005/261/WE z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku dochodowego od spółek.
- 3) Komisja pokrywa koszty poniesione przez rząd Gibraltaru i koszty poniesione przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie T-215/04 oraz własne koszty.
- 4) Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, jako interwenient w sprawie T-211/04, pokrywa własne koszty.
- 5) Królestwo Hiszpanii, jako interwenient w sprawach T-211/04 i T-215/04, pokrywa własne koszty.

Jaeger

Tiili

Azizi

Cremona

Czúcz

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

Podpisy

Spis treści

Ramy prawne

I – Uregulowania wspólnotowe

II – Status Gibraltaru

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

I – Okoliczności poprzedzające reformę rządu Gibraltaru dotyczącą podatku od spółek

II – Reforma rządu Gibraltaru dotycząca podatku od spółek

A – System podatkowy wprowadzany przez reformę podatkową

B – Podatek dodatkowy (lub karny)

III – Postępowanie administracyjne i zaskarżona decyzja

Przebieg postępowania i przedstawienie stron

Co do prawa

I – W przedmiocie zarzutu pierwszego opartego na naruszeniu prawa oraz na bieżącej ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności regionalnej

A – Argumenty stron

B – Ocena Sądu

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

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

a) Wyrok w sprawie systemu podatkowego Azorów

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

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

II – W przedmiocie zarzutu drugiego opartego na naruszeniu prawa i na bieżącej ocenie w odniesieniu do stosowania kryterium selektywności przedmiotowej

A – Argumenty stron

B – Ocena Sądu

1. Motywy zaskarżonej decyzji istotne dla sprawy

2. W przedmiocie przyznania selektywnych korzyści przez sporne aspekty reformy

W przedmiocie kosztów

* Język postępowania: angielski.