

Downloaded via the EU tax law app / web

Liidetud kohtuasjad C-106/09 P ja C-107/09 P

Euroopa Komisjon

versus

Gibraltari valitsus

ja

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik

ja

Hispaania Kuningriik

versus

Gibraltari valitsus

ja

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Varaline selektiivsus – Maksusüsteem – Gibraltar – Offshore-äriühingud

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Riigiabi – Mõiste – Ametivõimu poolt maksusoodustuse andmine teatud ettevõtjatele – Hõlmamine – Maksuvabastus, mis on üldmeede, mida kohaldatakse kõigile ettevõtjatele ilma erisusteta – Erand*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

2. *Riigiabi – Mõiste – Meetme valikulisus – Maksustamine, mis sõltub kasumi teenimisest ja mille ülemmäärade kohaldatakse teatud kriteeriume – Puudumine*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

3. *Riigiabi – Mõiste – Meetme valikulisus – Lähenemisviis, mis põhineb normitehnika arvessevõtmisel – Erand*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

4. *Riigiabi – Mõiste – Meetme valikulisus – Maksustamiskord, mille kohaselt on rühm ettevõtjaid maksust vabastatud nende maksustamise alustest lähtudes – Hõlmamine*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

5. *Riigiabi – Komisjonipoolne läbivaatamine – Abikava tervikuna läbivaatamine – Vastuvõetavus*

(EÜ artiklid 87 ja 88)

6. *Riigiabi – Komisjonipoolne läbivaatamine – Abi kokkusobivus ühisturuga – Lähenemisviis, mis tuleneb teatisest riigiabi kohta – Ulatus*

(EÜ artiklid 87 ja 88; komisjoni teatis 98/C 384/03)

7. *Riigiabi – Keeld – Erandid – Abi, mida võib pidada ühisturuga kokkusobivaks – Hindamine EÜ artikli 87 alusel – Varasema praktika arvestamine – Erand*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

8. *Riigiabi – Mõiste – Ettevõtjate erinev kohtlemine maksustamisel – Erand – Tingimus*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

9. *Riigiabi – Keeld – Erandid – Erandit taotleva liikmesriigi koostöökohustus*

(EÜ artikli 87 lõige 2)

10. *Liidu õigus – Põhimõtted – Kaitseõigused – Kohaldamine komisjoni poolt algatatud haldusmenetlusele – Abiprojekti uurimine – Ulatus*

(EÜ artikli 88 lõige 2)

1. Abi mõiste on laiem kui toetuse mõiste, kuna hõlmab mitte ainult selliseid konkreetseid sooritusi nagu toetus, vaid ka riigi meetmeid, mis ei ole toetused selle sõna kitsamas tähenduses, kuid mis erinevas vormis vähendavad ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvaid kulusi ja mis seetõttu sarnanevad toetustega nii oma iseloomult kui ka toimelt.

Sellest tuleneb, et meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksueelise, mis ei too küll kaasa riigi vahendite ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

Seevastu soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mis ettevõtjate vahel vahet ei tee, ei kujuta endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses.

(vt punktid 71–73)

2. EÜ artikli 87 lõike 1 alusel tuleb kindlaks teha, kas antud õiguskorra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, mis on nimetatud korra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

Meede, mille kohaselt tuleb palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu tasuda üksnes siis, kui maksukohustuslane kasumit teenib ja kui maksusumma ei ületa ülemmäära, ei anna valikulisi soodustusi, kui kasumi teenimise tingimus ja kasumi maksustamise ülemmäär on iseenesest üldkohaldatavad meetmed, mida erisusteta kohaldatakse kõigile ettevõtjatele ja millest seetõttu ei saa tuleneda valikulisi soodustusi.

(vt punktid 75, 77, 80)

3. EÜ artikli 87 lõige 1 ei erista riigipoolseid sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende toime põhjal ja seega sõltumata kasutatud meetodist.

Kuid lähenemisviis, mis põhineb üksnes maksureformi kavas kasutatud normitehnika arvessevõtmisel, ei võimalda analüüsida kõnealuse maksumeetme toimet ja välistab *a priori* igasuguse võimaluse kvalifitseerida *offshore*-äriühingute maksustamata jätmine „valikuliseks soodustuseks”.

Need kaalutlused kehtivad eeskätt sellise maksusüsteemi kohta, mis – nagu käesolevas asjas – selle asemel, et kehtestada kõigile ettevõtjatele üldeeskirjad, millest tehakse teatud ettevõtjaid soodustavad erandid, saavutab sama tulemuse, kohandades ja kombineerides erinevaid maksueeskirju nii, et nende kohaldamisel tekib olukord, kus erinevaid ettevõtjaid maksustatakse erinevalt.

(vt punktid 87 ja 88, 93)

4. Erinev maksukoormus, mis tuleneb „üldkohaldatava” maksusüsteemi rakendamisest, ei ole iseenesest piisav selleks, et tuvastada valikuline maksustamine EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses. Seega peavad kriteeriumid, mis on maksusüsteemis maksustamise aluseks, selleks et neid saaks pidada valikulisi soodustusi andvateks teguriteks, olema niisugused, mis iseloomustavad soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana, mis seega võimaldab liigitada selle maksusüsteemi süsteemiks, mis soodustab „teatud” ettevõtjaid või „teatud” kaupade tootmist EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

Ent sellise olukorraga on tegemist, kui asjaolu, et *offshore*-äriühinguid ei maksustata, ei ole kõnealuse maksusüsteemi juhuslik tagajärg, vaid selle vältimatu tulemus, et maksustamise alused on kehtestatud just nii, et *offshore*-äriühingutel, kellel nende olemusest tulenevalt ei ole töötajaid ega äriruume, puudub maksustatav summa maksureformi kavas ette nähtud maksustamise aluste tähenduses. Seega lubab asjaolu, et *offshore*-äriühingud, kes maksureformi kavas ette nähtud maksustamise alustest lähtudes moodustavad sellise äriühingute rühma, kes on maksust vabastatud just sellele rühmale eriomaste tunnuste tõttu, järeldada, et need äriühingud saavad valikulisi soodustusi.

(vt punktid 103–107)

5. Komisjon võib abikava uurimisel piirduda asjaomase korra üldiste omaduste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi, et teha kindlaks, kas tegemist on riigiabi andmisega.

(vt punkt 122)

6. Teatist riigiabi kohta ei saa ametiasutuse sisekorrameetmena pidada õigusnormiks. See kehtestab suunava käitumisreegli, mida komisjon konkreetsel juhtumil ei või eirata, andmata võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas olevaid põhjendusi.

(vt punkt 128)

7. Seda, kas meede kujutab endast riigiabi, võib hinnata üksnes EÜ artikli 87 lõike 1, mitte komisjoni väidetava varasema otsustuspraktika alusel.

(vt punkt 136)

8. Riigiabi mõiste ei hõlma riigipoolseid meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, ja mis on seega *a priori* valikulised, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad.

Liikmesriik, kes on maksustamisel ettevõtjate vahel sellise vahetegemise kehtestanud, peab tõendama, et see on asjaomase süsteemi olemusest ja ülesehitusest lähtuvalt tõepoolest põhjendatud.

(vt punktid 145 ja 146)

9. Liikmesriik, kes soovib anda abi erandina asutamislepingu sätetest, on kohustatud tegema komisjoniga koostööd. Selle koostöö raames tuleb liikmesriigil eelkõige esitada tõendeid, mis võimaldavad nimetatud institutsioonil kontrollida, kas taotletava erandi tingimused on täidetud.

(vt punkt 147)

10. EÜ artikli 88 lõike 2 alusel läbiviidava uurimismenetluse käigus tuleb kaitseõiguse tagamiseks anda asjaomasele liikmesriigile võimalus esitada oma seisukohad esitatud faktiliste asjaolude ning komisjoni poolt tema väidetava liidu õiguse rikkumise tõestuseks saadud dokumentide õigsuse ja asjassepuutuvuse kohta ning kolmandate huvitatud isikute poolt esitatud märkuste kohta vastavalt EÜ artikli 88 lõikele 2. Kui liikmesriigile ei ole antud võimalust nende märkuste kohta arvamust avaldada, ei või komisjon neid oma otsuses selle liikmesriigi vastu kasutada.

Muudel huvitatud isikutel kui liikmesriigid on riigiabi uurimismenetluses üksnes õigus anda komisjonile kogu teave, mis on viimasele tema tulevaseks tegevuseks vajalik. Neil ei ole õigust nõuda samasugust võistlevat vaidlust komisjoniga, kui viimasel on asjaomase liikmesriigiga.

(vt punktid 165, 181)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

15. november 2011(*)

Sisukord

I – Õiguslik raamistik

II – Vaidluse aluseks olevad asjaolud

A – Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi taust

B – Gibraltari valitsuse läbiviidud ettevõtte tulumaksu reform

III – Haldusmenetlus ja vaidlusalune otsus

IV – Menetlus esimeses astmes ja vaidlustatud kohtuotsus

V – Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

VI – Apellatsioonkaebused

A – Komisjoni ainuke väide ja Hispaania Kuningriigi kaheksas väide

1. Vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused

2. Poolte argumendid

3. Euroopa Kohtu hinnang

a) Kasumi teenimise tingimus ja maksustamise ülemmäär

b) Soodustused offshore-äriühingutele

VII – Üldkohtule esitatud hagid

A – Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi teine väide ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite teine osa

1. Teise väite teine osa

2. Gibraltari valitsuse kolmanda väite teine osa

3. Teise väite esimene osa

a) Poolte argumendid

b) Euroopa Kohtu hinnang

4. Teise väite kolmas osa

a) Poolte argumendid

b) Euroopa Kohtu hinnang

B – Ühendkuningriigi kolmas väide ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite esimene osa, mis käsitleb kaitseõiguste rikkumist

1. Poolte argumendid

2. Euroopa Kohtu hinnang

C – Esimene väide, mis käsitleb piirkondlikku valikulisust

VIII – Kohtukulud

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Varaline selektiivsus – Maksusüsteem – Gibraltar – Offshore-äriühingud

Liidetud kohtuasjades C-106/09 P ja C-107/09 P,

mille ese on kaks apellatsioonkaebust, mis on esitatud Euroopa Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 16. märtsil 2009,

Euroopa Komisjon (C-106/09 P), esindajad: R. Lyal, V. Di Bucci ja N. Khan, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

teised menetlusosalised:

Gibraltari valitsus, esindajad: *solicitor* J. Temple Lang, *barrister* M. Llamas, ja *advokat* A. Petersen,

Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik, esindaja: I. Rao, keda abistasid D. Anderson, QC, ja *barrister* M. Gray,

hagejad esimeses kohtuastmes,

keda toetab

Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas *barrister* B. Doherty, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

menetlusse astuja apellatsiooniasemes,

Hispaania Kuningriik, esindajad: N. Díaz Abad ja J. M. Rodríguez Cárcamo, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis

menetlusse astuja esimeses kohtuastmes,

ja

Hispaania Kuningriik (C-107/09 P), esindajad: N. Díaz Abad ja J. M. Rodríguez Cárcamo, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

teised menetlusosalised:

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, V. Di Bucci ja N. Khan, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja esimeses kohtuastmes

Gibraltari valitsus, esindajad: *solicitor* J. Temple Lang, *barrister* M. Llamas, ja *advokat* A. Petersen,

Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik, esindajad: I. Rao, keda abistasid D. Anderson, QC,

ja *barrister* M. Gray,

hagejad esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J. C. Bonichot ja A. Prechal, kohtunikud A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (ettekandja), D. Šváby, M. Berger, ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. novembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 7. aprilli 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Apellatsioonkaebustega paluvad Euroopa Ühenduste Komisjon ja Hispaania Kuningriik tühistada Euroopa Ühenduste Esimese Astme Kohtu 18. detsembri 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades T²211/04 ja T²215/04: Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik vs. komisjon (EKL 2008, lk II²3745, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus”), millega Esimese Astme Kohus tühistas komisjoni 30. märtsi 2004. aasta otsuse 2005/261/EÜ toetuskava kohta, mida Ühendkuningriik kavatses rakendada Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi suhtes (ELT 2005, L 85, lk 1, edaspidi „vaidlusalune otsus”).

I – Õiguslik raamistik

2 Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli [88] kohaldamiseks (EÜT L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikkel 6 sätestab:

„Ametlik uurimismenetlus

1. Ametliku uurimismenetluse algatamise otsuses esitatakse kokkuvõtlikult asjakohased faktid ja õigusküsimused ning see sisaldab komisjoni esialgset hinnangut selle kohta, kas kavatsatud meetmel on abi iseloom, ja kahtlusi selle ühisturuga kokkusobivuse kohta. Otsuses kutsutakse kõnealust liikmesriiki ja teisi huvitatud pooli üles esitama märkusi ettenähtud aja jooksul, mis tavaliselt ei ületa ühte kuud. Nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel võib komisjon seda tähtaega pikendada.

2. Saadud märkused esitatakse kõnealusele liikmesriigile. Kui huvitatud pool seda potentsiaalse kahju tekkimise tõttu taotleb, siis ei avaldata kõnealusele liikmesriigile huvitatud poole andmeid. Kõnealune liikmesriik võib märkustele vastata ettenähtud tähtaja jooksul, mis tavaliselt ei ületa ühte kuud. Nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel võib komisjon ettenähtud tähtaega pikendada.”

II – Vaidluse aluseks olevad asjaolud

A – *Gibraltari valitsuse läbiviidava ettevõtte tulumaksu reformi taust*

3 Komisjon otsustas 11. juulil 2001 alustada EÜ artikli 88 lõike 2 alusel ametliku uurimismenetluse Gibraltaril kohaldatava kahe ettevõtte tulumaksu käsitleva õigusnormi suhtes, mis puudutasid „maksuvabastusega ettevõtteid” (EÜT 2002, C 26, lk 13) ja „abikõlblikke äriühinguid” (EÜT C 26, lk 9).

4 Maksuvabastusega äriühingu staatuse saamiseks peab ettevõtja vastama paljudele tingimustele. Üks nendest tingimustest oli keeld tegeleda Gibraltaril äritegevuse või mis tahes muu tegevusega, v.a koos teiste maksuvabastusega äriühingute või abikõlblike äriühingutega. Kui erandid välja arvata, ei pidanud maksuvabastusega äriühing Gibraltaril ettevõtte tulumaksu maksuma, kohustudes tasuma vaid kindlasummalist 225 Suurbritannia naelsterlingi (GBP) suurst aastamaksu.

5 Abikõlbliku äriühingu staatuse saamiseks täidetavad tingimused olid põhiosas samad, mis tuli täita maksuvabastusega äriühingutel. Abikõlblik äriühing oli kohustatud tasuma maksu, mille konkreetnes summas lepitati Gibraltaril maksuasutustega kokku ja mille suurus oli vahemikus 2–10% kasumist.

6 Esimese Astme Kohus tühistas 30. aprilli 2002. aasta otsusega liidetud kohtuasjades T?195/01 ja T?207/01: Gibraltaril valitsus vs. komisjon (EKL 2002, lk II?2309) esiteks maksuvabastusega äriühingute suhtes ametliku uurimismenetluse alustamise otsuse põhjendusel, et komisjon oli nendele äriühingutele kohaldatava meetme tervikuna uueks abiks liigitanud, ja teiseks jättis rahuldamata nõude tühistada abikõlblike äriühingute suhtes ametliku uurimismenetluse alustamise otsus.

7 Maksuvabastusega äriühingute suhtes alustatud uurimismenetluse tulemusel võttis komisjon 19. jaanuaril 2005 vastu ettepaneku asjakohaste meetmete kohta, mille Ühendkuningriiki 18. veebruaril 2005 heaks kiitis (ELT 2005, C 228, lk 9). Abikõlblike äriühingute suhtes läbi viidud uurimismenetluse tulemusel võttis komisjon 30. märtsil 2004 vastu otsuse 2005/77/EÜ (ELT 2005, L 29, lk 24), milles leidis, et nendele äriühingutele kohaldatav meede ei ole ühitatav ühisturuga.

B – Gibraltaril valitsuse läbiviidud ettevõtte tulumaksu reform

8 Gibraltaril valitsus, jättes kõrvale küsimuse, kas maksuvabastusega äriühingutele ja abikõlblikele äriühingutele kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi või mitte, teatas 27. aprillil 2002 kavatsusest tunnistada kehtetuks kõik ettevõtete maksustamist puudutavad õigusnormid ja kehtestada kõigile Gibraltaril äriühingutele täiesti uus maksusüsteem. See Gibraltaril valitsuse ettevõtte tulumaksu reform on käesoleva kohtuasja ese.

9 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik teatas 12. augusti 2002. aasta kirjaga komisjonile EÜ artikli 88 lõike 3 kohaselt ettevõtte tulumaksu reformist (edaspidi „maksureformi kava”), mille Gibraltaril valitsus kavatses ellu viia.

10 Selleks et Gibraltaril valitsusel oleks võimalik maksureformi kava ellu viia, pidi Gibraltaril House of Assembly selle eelnevalt vastu võtma. Reformiga seoses pidid kohe kehtivuse kaotama õigusnormid, mis selle ajani olid reguleerinud maksuvabastusega äriühingute ja abikõlblike äriühingute maksustamist.

11 See maksureform, nagu tuleneb vaidlustatud kohtuotsuse punktist 18, hõlmab kõigile Gibraltaril asuvatele ettevõtjatele kohaldatavat maksusüsteemi ja lisamaksu või karistusmaksu (*top-up tax*), mida kohaldatakse üksnes finantsteenuseid pakkuvatele äriühingutele ja võrguettevõtjatele, kusjuures viimaste hulka kuuluvad side-, elektri- ja vee-ettevõtjad.

12 Maksusüsteemi, mis tuli kõnealuse kava alusel kehtestada, iseloomustavad tunnused on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 21–25 välja toodud järgmiselt:

„21. Maksureformiga kehtestatav ja kõigile Gibraltaril asutatud äriühingutele kohaldatav maksusüsteem hõlmab palgafondimaksu (*payroll tax*), äriruumide kasutusmaksu (*business property occupation tax*) ja registreerimistasu (*registration fee*):

- palgafondimaks: kõik Gibraltaril äriühingud maksavad töötajate arvu alusel arvutatavat maksu 3000 Suurbritannia naelsterlingit aastas iga töötaja pealt; iga Gibraltaril „tööandja” maksab palgafondimaksu kõigi oma täis- ja osalise tööajaga „Gibraltaril töötavate töötajate” pealt; eespool kasutatud mõisted määratletakse maksureformiga seotud õigusaktides;
- äriruumide kasutusmaks (*Business Property Occupation Tax*, edaspidi „BPOT”): kõik Gibraltaril ärieesmärkidel ruume kasutavad äriühingud maksavad nende ruumide kasutamise eest kasutusmaksu määraga, mis on teatud protsent maksukohustuse Gibraltaril asuvalt varalt makstava maksu üldisest määrast;
- registreerimistasu: kõik Gibraltaril ühingud maksavad registreerimismaksu, mis mittetulundusühingutele on 150 Suurbritannia naelsterlingit aastas ja tulunduslikele ühingutele 300 Suurbritannia naelsterlingit aastas.

22. Palgafondimaksu ja BPOT tasumise kohustuse ülempiir on 15% kasumist. Selle piirmäära kehtestamisest tuleneb, et ühingud maksavad palgafondimaksu ja BPOT?d vaid kasumi teenimisel ja maksusumma ei ületa 15% nende kasumist.

[...]

23. Teatud tegevusalasid, täpsemalt finantsteenuse pakkujaid ja võrguettevõtjaid maksustatakse nendel tegevusaladel teenitud kasumi lisamaksuga (või karistusmaksuga). Lisamaksu makstakse ainult kasumilt, mida saab seostada eespool nimetatud tegevusaladega.

24. Lisaks palgafondimaksule ja BPOT?le peavad finantsteenuseid osutavad äriühingud seega maksuma finantsteenustelt saadud kasumilt lisamaksu (või karistusmaksu) määraga 4–6% kasumist (arvutatud vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisstandarditele); nende äriühingute aastase kogu maksukoormuse (palgafondimaks, BPOT ja lisamaks) ülempiir on 15% kasumist.

25. Võrguettevõtjad on lisaks palgafondimaksule ja BPOT?le kohustatud võrguteenuste osutamisest saadud kasumilt maksuma lisamaksu (või karistusmaksu) määraga 35% kasumist (arvutatud vastavalt rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisstandarditele). Need ettevõtjad tohivad palgafondimaksu ja BPOT oma lisamaksu kohustusest maha arvata. Kuigi ka võrguettevõtjate aastase kogu maksukoormuse (palgafondimaks ja BPOT) ülempiir on 15% kasumist, tagab võrguettevõtjate teenustele kehtestatud lisamaks, et nende ettevõtjate tasutav maks on alati 35% kasumist.”

III – Haldusmenetlus ja vaidlusalune otsus

13 Pärast seda, kui Ühendkuningriik oli komisjoni maksureformi kavast teavitanud, teatas viimane nimetatud liikmesriigile 16. oktoobri 2002. aasta kirjas oma otsusest alustada EÜ artikli 88 lõikes 2 ette nähtud menetlust (edaspidi „ametliku uurimismenetluse alustamise otsus”) ja palus huvitatud isikutel esitada selle kohta oma märkused (EÜT 2002, C 300, lk 2).

14 Selles otsuses viidatakse komisjoni teatise riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute

otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT C 384, lk 3, edaspidi „teatis riigiabi kohta maksuvaldkonnas”) punktile 9. Otsuse punktides 29–33 ja 37–44 loetleb komisjon maksureformi kavas sisalduvad neli tegurit, mis tema arvates annavad varalisi valikulisi soodustusi, nimelt kasumi teenimise tingimus, mis annab eelise ettevõtjatele, kes tulu ei teeni, erinev maksustamise ülemmäär, mis annab eelise ettevõtjatele, kellele seda ülemmäära kohaldatakse, Gibraltari teatud piirkondades asuvate ettevõtjate maksuvabastus, ja lõpuks teatud eesmärgil antud laenudelt saadud intresside maksuvabastus. *Offshore*-äriühinguid ei ole valikulisi soodustusi saavate äriühingute hulgas nimetatud.

15 Ametliku uurimismenetluse alustamise otsuse punkti 60 alapunktis f nõuab komisjon Ühendkuningriigilt järgmist teavet:

„Järgmiste äriühingute hinnanguline arv, suurus ja tegevusala:

- äriühingud, kes ei teeni tulu ja kes seega ei pea tasuma palgafondimaksu ega äriruumide kasutusmaksu,
- äriühingud, kelle eesmärk on tulu saamine ja kellel ei ole töötajaid (st mitte ühtegi hinnatavat töötajate üksust),
- vähem kui ühe töötajaga äriühingud, kelle eesmärk on tulu saamine (välja arvatud need äriühingud, kelle ei ole ühtegi töötajat).”

16 Komisjonile on oma märkused esitanud Ühendkuningriik, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Hispaania ettevõtjate liitude konföderatsioon), Ålands Landskapsstyrelse (Soome Ölandi saarte täitevasutus), Hispaania Kuningriik ja Gibraltari valitsus.

17 Hispaania Kuningriik leiab komisjonile 3. jaanuaril 2003 esitatud märkuste punktis 3:

„[...]

Lisaks käesolevatele märkustele, mis toetavad komisjoni poolt tõstatatud vastuväiteid ja mis on iseenesest piisavad selleks, et seada põhimõtteliselt kahtluse alla Ühendkuningriigi poolt Gibraltari valitsuse nimel kavandatava maksureformi õiguspärasus, leiab Hispaania Kuningriik, et kõnealuse kava ühisturuga kokkusobivuse hindamisel tuleb vajadusel võtta arvesse seda reformi kavandava territoriaalsusega seotud tegelikku majanduslikku ja maksualast tausta.

Kavandataval maksureformil on mõned äärmiselt iseäralikud tunnused, näiteks nagu järgmised:

[...]

(c) nende 28 800 äriühingu jaoks, kes ei ole kohustatud tasuma eespool punktis a nimetatud lisamaksu, ei kujuta kavandatav maksusüsteem endast mitte ärikasumile kohaldatavat üldist ettevõtte tulumaksu, vaid erinevate üksikute maksude (palgafondimaks, äriruumide kasutusmaks ja registreerimistasu) kombinatsiooni, millele kohaldub ülempiir, mille tagajärjel muutub maksukohustus väga väikeseks või olematuks (mitte asjata ei nimetata arutusel olevat kava Gibraltaris „nullmaksu-kavaks”).

Võttes arvesse seda, et suuremat osa 28 000 registreeritud äriühingust võib pidada riulifirmadeks või varahaldusettevõtjateks, peaksid nad – tingimusel, et nad teenivad tulu – tasuma igalt töötajalt maksu 3000 Suurbritannia naelsterlingit aastas. Kuna enamikul neist on ainult üks, tavaliselt osalise tööajaga palgatud töötaja (raamatupidaja või audiitor), tuleks neil tasuda kõige rohkem 3000 Suurbritannia naelsterlingit aastas, kui neil ei ole kinnisvara (tavaliselt see nii on), kuna sellisel juhul ei pea nad maksma äriruumide kasutusmaksu [BPOT];

[...]

(d) *Offshore*-äriühingud jääksid kahe uue maksu kohaldamisalast välja, mistõttu oleks umbes 8000 äriühingut, mis füüsiliselt Gibraltaril ei asu, maksust vabastatud;

[...]

Tegemist on maksureformiga, millel on rida iseärasusi ja mis ei käsitle niisuguste äriühingute olukorda, kellel ei ole Gibraltaril töötajaid ega äriruume.

[...]"

18 Komisjon saatis need märkused Ühendkuningriigile, kes esitas omapoolsed märkused 13. veebruari 2003. aasta kirjas, võtmata siiski seisukohta Hispaania Kuningriigi poolt *offshore*-äriühingute maksustamise kohta esitatud argumentide osas.

19 Vaidlusaluse otsuse punktis 163 leiab komisjon, et „[maksureformi kava] kujutab endast riigiabi kava EÜ asutamislepingu artikli 87 lõike 1 tähenduses. Ühtegi artikli 87 lõikes 2 ega lõikes 3 sätestatud erandit ei kohaldata. Seetõttu ei ole Ühendkuningriigil luba reformi ellu viia.”

20 Komisjon on seisukohal, nagu tuleneb vaidlusaluse otsuse põhjendustest 98–152, et maksureformi kava on valikuline nii piirkondlikus kui ka varalises mõttes. Piirkondlikult on reform valikuline, kuna sellega luuakse ettevõtte tulumaksu süsteem, mille kohaselt maksustatakse Gibraltaril ettevõtjaid üldiselt madalama maksumääraga kui Ühendkuningriigi ettevõtjaid (vaidlustatud otsuse põhjendus 127).

21 Komisjon leiab, et teatud maksureformi kava aspektid on varaliselt valikulised. Varaliselt valikuline on esiteks tingimus, et palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit, mis annab eelise kasumita ettevõtjatele (vaidlusaluse otsuse põhjendused 128–133) ja teiseks annab maksustamise ülemmäär, mis on 15% kasumist ja mida kohaldatakse palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksuga maksustamisel, eelise ettevõtjatele, kelle asjassepuutuva majandusaasta kasum võrreldes nende töötajate arvu ja kasutatavate äriruumidega on madal (vaidlustatud otsuse põhjendused 134–141). Kolmandaks on varaliselt valikuline see, et palgafondimaks ja äriruumide kasutusmaks mõlemad annavad oma olemuse tõttu varalise eelise *offshore*-äriühingutele, kes ei asu tegelikult füüsiliselt Gibraltaril ja kellel seetõttu ei tule maksta seal ettevõtte tulumaksu (vaidlustatud otsuse põhjendused 142–144 ja 147–151).

22 Vaidlusaluse otsuse resolutsiooni artikkel 1 sätestab:

„Ühendkuningriigi teatatud ettepanekud Gibraltaril ettevõtte tulumaksu süsteemi reformi kohta on riigiabi kava, mis ei ole ühisturuga kokkusobiv.

Neid ettepanekuid ei tohi vastavalt rakendada.”

IV – Menetlus esimeses astmes ja vaidlustatud kohtuotsus

23 Üldkohtule 9. juunil 2004 esitatud hagiavaldustega palusid Gibraltar valitsus kohtuasjas T?211/04 ja Ühendkuningriik kohtuasjas T?215/04 vaidlusaluse otsuse tühistada.

24 Hagejad esitasid mõlemas asjas sisuliselt kolm identset väidet. Esimese ja teise väite kohaselt on piirkondliku valikulisuse ja varalise valikulisuse kohaldamisega seoses rikutud õigusnormi ja tehtud hindamisvigu. Kolmanda väite kohaselt on maksureformi kolmanda, *offshore*-äriühinguid puudutava aspekti analüüsimisel rikutud olulisi menetlusnorme. Viimane väide jaguneb kaheks osaks, millest esimese kohaselt – sellele tugineb nii Ühendkuningriik kui ka Gibraltar valitsus – on rikutud õigust olla ära kuulatud ja teise kohaselt – sellele tugineb üksnes Gibraltar valitsus – on tehtud põhjendamisvigu.

25 Esimese Astme Kohtu kolmanda koja esimehe 14. detsembri 2004 ja 15. veebruari 2005. aasta määrustega rahuldati Ühendkuningriigi avaldus astuda Gibraltar valitsuse nõuete toetuseks menetlusse kohtuasjas T?211/04 ja Hispaania Kuningriigi avaldus astuda komisjoni nõuete toetuseks menetlusse kohtuasjas T?215/04.

26 Üldkohus nõustus nii hagejate esimese väitega, mis puudutab piirkondlikku valikulisust, kui ka teise väitega, mis puudutab varalist valikulisust. Niisiis ei uurinud Üldkohus kolmandat väidet oluliste menetlusnormide rikkumise kohta.

V – Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

27 Euroopa Kohtu presidendi 26. juuni 2009. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?106/09 P ja C?107/09 P kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks.

28 Euroopa Kohtu presidendi 25. septembri 2009. aasta määrusega anti lirimaale luba astuda siin käsitletavates kohtuasjades menetlusse Ühendkuningriigi ja Gibraltar valitsuse nõuete toetuseks.

29 Komisjon palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

- esimese võimalusena:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
- jätta Gibraltar valitsuse ja Ühendkuningriigi esitatud tühistamishagid rahuldamata, ning
- mõista kohtukulud välja Gibraltar valitsuselt ja Ühendkuningriigilt;
- teise võimalusena:
- saata kohtuasi tagasi Üldkohtule uueks arutamiseks, ja
- otsustada mõlema kohtuastme menetlusega seotud kohtukulude kandmine edaspidi.

30 Hispaania Kuningriik palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

- vaidlustatud kohtuotsus tühistada;
- tunnistada vaidlusalune otsus õigusnormidega kooskõlas olevaks;

– mõista kohtukulud välja kostjatelt.

31 Gibraltari valitsus palub Euroopa Kohtul:

– jätta komisjoni ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebused rahuldamata, ning

– mõista Gibraltari valitsuse kohtukulud välja komisjonilt ja Hispaania Kuningriigilt.

32 Ühendkuningriik palub Euroopa Kohtul:

– jätta komisjoni ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebused rahuldamata, ning

– mõista kohtukulud välja komisjonilt ja Hispaania Kuningriigilt.

33 Iirimaa palub Euroopa Kohtul:

– jätta komisjoni apellatsioonkaebus rahuldamata, ja

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

VI – Apellatsioonkaebused

34 Komisjon esitab ainult ühe väite EÜ artikli 87 lõike 1 rikkumise kohta. See väide, mis käsitleb Üldkohtu järeldusi maksureformi kava varalise valikulisuse kohta, on jagatud kuueks osaks. Hispaania Kuningriik esitab üksteist väidet, mida võib jagada kolmeks rühmaks, esiteks väited selle kava piirkondliku valikulisuse ja Gibraltari staatuse kohta (seitse esimest ja üheksas väide), teiseks väited varalise valikulisuse kohta (kaheksas väide) ja viimaseks väited seoses Üldkohtu menetlusega (kümnes ja üheteistkümnes väide).

35 Kõigepealt tuleb käsitleda varalist valikulisust puudutavaid väiteid ehk komisjoni ainukest ja Hispaania Kuningriigi kaheksandat väidet.

A – Komisjoni ainuke väide ja Hispaania Kuningriigi kaheksas väide

1. Vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused

36 Enne vaidlusaluse otsuse analüüsimist esitab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 143–146 raamistiku, millest komisjonil tuleb maksualase abikava valikulise olemuse analüüsimisel lähtuda. Selles küsimuses leiab Üldkohus, et komisjoni poolt maksumeetme selektiivseks liigitamine eeldab kindlasti seda, et esiteks teeb ta kindlaks, milline on „tavapärane” maksustamiskord. Teiseks tuleb komisjonil maksumeetmega antava soodustuse võimalikku selektiivsust „tavapärase” maksustamiskorra alusel hinnata ja tõendada, et see meede on erand „tavapärasest” maksustamiskorrast. Kolmandaks tuleb analüüsida, kas sellise erandi olemasolul ei pruugi meede, mille tulemusel ettevõtjaid eristatakse, olla siiski „selektiivne”, kui see tuleneb selle maksusüsteemi olemusest ja ülesehitusest, mille osa erand on.

37 Üldkohtu arvates ei saa komisjon asjaomase meetme valikulisuse kontrolli esimest ja teist etappi vahele jätta, kuna sellega asetaks ta ennast liikmesriigi asemele selle kindlakstegemisel, milline on liikmesriigi maksusüsteem ja selle raames „tavapärane” maksustamiskord. Asjassepuutuva maksusüsteemi kindlaksmääramise osas leiab Üldkohus, et liidu õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse. Seega on liikmesriigid ja riigisisised territoriaalüksused ainsana pädevad kehtestama ettevõtte tulumaksusüsteeme nii, nagu nad seda oma majanduskeskkonna vajadusi arvestades kõige sobivamaks peavad.

38 Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 148 tuleb Üldkohus meelde, et vaidlustatud otsuses „on komisjon järeldanud, et [maksureformi kavaga] sisseviidava maksusüsteemi kolm aspekti annavad süsteemi adressaadiks olevatele äriühingutele selektiivseid eeliseid, mis on käsitletavad riigiabina; nendeks on esiteks tingimus, et palgafondimaksu ja [äriruumide kasutusmaksu] tasumise kohustuse tekkimiseks tuleb kõigepealt teenida kasumit, teiseks see, et palgafondimaksule ja [äriruumide kasutusmaksule] kohaldatakse ülemmäära 15% kasumist ja kolmandaks annavad palgafondimaks ja [äriruumide kasutusmaks] mõlemad oma olemuse tõttu eelise”.

39 Seejärel analüüsib Üldkohus vaidlusalust otsust vaidlustatud kohtuotsuse punktides 143–146 esitatud raamistikust lähtudes.

40 Üldkohus märgib vaidlustatud kohtuotsuse punktis 170, et arvestades Gibraltaril valitsuse ja Ühendkuningriigi esitatud selgitusi, mille kohaselt kõik maksureformi kava elemendid moodustavad iseseisva maksusüsteemi, mida tuleb pidada „tavapäraseks” maksustamiskorraks, „ei oleks komisjon tohtinud jätta täitmata eespool punktis 143 kirjeldatud kohustust kõigepealt kindlaks teha ja vajadusel vastu vaielda Gibraltaril ametiasutuste [...] teatatud „tavapärase” maksusüsteemi kvalifikatsioonile”. Ent vaidlustatud kohtuotsuse punktides 171–174 leiab Üldkohus, et komisjon ei ole läbinud raamistiku kõiki etappe ja on sellega ületanud oma kontrollipädevust, võttes arvesse liikmesriikide pädevust maksustamise valdkonnas.

41 Lisaks märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 175, et „olenemata sellest, et komisjon ei järginud selektiivsuse kindlaksmääramise analüüsi etappe [...], ja vaatamata [vaidlustatud otsuses] esitatud põhjendustele ning komisjoni ja Hispaania Kuningriigi poolt Esimese Astme Kohtule esitatud argumentidele, ei ole [...] „tavapärase” teatatud maksusüsteemi põhjendatust piisavalt veenvalt kahtluse alla seatud”.

42 Selles osas leiab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 176–178 esiteks, et komisjon ei ole tõendanud, et maksukohustuse tekkimise tingimust – ehk kasumi teenimise tingimus – ja maksustamise ülemmäära, mis on 15% kasumist, tuleb pidada erandiks ja seega maksusüsteemi valikuliseks.

43 Teiseks märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 179–181, et asjaolu, et komisjon peab seda maksusüsteemi „hübriidsüsteemiks”, ega see, et äriühingul, kes ei asu füüsiliselt Gibraltaril, ei ole palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu tasumise kohustust, ei tõenda kõnealuse maksusüsteemi valikulisust.

44 Kolmandaks on vaidlustatud kohtuotsuse punktide 182–184 kohaselt komisjoni väited vaidlusaluses maksusüsteemis kehtestatud erinevate kriteeriumide kohta, mille alusel määratakse kindlaks ettevõtja maksukohustus, liiga ähmased selleks, et oleks võimalik kahtluse alla seada Gibraltaril ametiasutuste poolt maksureformi kavaga hõlmatud „tavapärase” maksustamiskorra määratlust.

45 Üldkohus järeldab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 185, et ühtegi komisjoni poolt välja

toodud maksusüsteemi kava aspektist ei saa pidada selliseks, mis annaks valikulise soodustuse EÜ artikli 87 lõike 1 mõttes, kuna komisjon ei ole õiguslikult piisavalt tõendanud, et need on „tavapärase” korra erandid.

46 Lõpetuseks märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 186, et „[maksureformi kavaga] kehtestatava maksusüsteemi mõju ja reformile eelnenud maksusüsteemi mõju võrdlust, mille komisjon esitas [vaidlusaluse] otsuse põhjenduses 150 tabeli 1 kujul, ei saa käesolevas asjas EÜ artikli 87 lõike 1 kohaldamise hindamisel kasutada.”

2. Poolte argumendid

47 Apellatsioonkaebuses esitab komisjon ainult ühe väite, mille kohaselt on rikutud EÜ artikli 87 lõiget 1 ja mis käsitleb Üldkohtu poolt varalise valikulisuse analüüsi. See väide on jagatud kuueks osaks.

48 Komisjon väidab oma ainsa väite esimeses osas, et Üldkohus on väärt hinnanud EÜ artikli 87 lõike 1 ja liikmesriikide maksupädevuse ulatuse omavahelist suhet. Komisjon leiab selles osas, et liikmesriikide pädevus maksustamise valdkonnas on piiritletud liidu õigusega ja eelkõige EÜ artikli 87 lõikega 1, ning üksnes asjaolust, et siseriiklik norm kuulub maksuõiguse valdkonda, ei piisa kõnealuse normi väljajätmiseks selle artikli kohaldamisalast, kuna kõnealune artikkel määratleb liikmesriikide meetmeid mitte nende põhjuse või eesmärkide alusel, vaid nende toime alusel.

49 Oma ainsa väite teises osas leiab komisjon, et Üldkohus on väärt arvanud, et komisjonil tuleb kõigepealt kindlaks määrata reformikavas sisalduv „tavapärase” maksusüsteem ning seejärel tõendada kõnealuste meetmete erandlikkust nimetatud süsteemi suhtes. Komisjoni väitel jätab selline käsitusviis tähelepanuta võimaluse, et liikmesriik kehtestab maksusüsteemi, mis on olemuselt diskrimineeriv ainuüksi oma ülesehituse tõttu. Tänu sellele, et Gibraltar on valinud oma n?ö „tavapärase” maksusüsteemi raames kohaldatavaid kriteeriume, ongi tal õnnestunud suuresti saavutada sellise süsteemi mõju, mis sisaldab täiesti ilmselt teatavatele ettevõtjate kategooriatele ette nähtud riigiabi.

50 Oma ainsa väite kolmandas osas väidab komisjon, et Üldkohus on rikkunud riigiabi mõiste tõlgendamise põhimõtteid, mille kohaselt tuleb siseriiklike meetmeid hinnata nende toime, mitte taotletava eesmärgi või teatud normitehnilise meetodi alusel.

51 Oma väite neljandas osas leiab komisjon, et Üldkohtu etteheide viib järelduseni, et igasugune süsteemi tunnusjoon, olenemata eelisest, mida see annab teatavatele soodustatud isikutele, on automaatselt süsteemi lahutamatu osa ja mitte erand, ning seega ei kohaldata sellele riigiabi eeskirju.

52 Selle väite viiendas osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et Üldkohus on väärt sedastanud, et komisjon ei ole määratlenud „tavapärase” maksusüsteemi ega tõendanud, et reformi asjassepuutuvad tunnusjooned oleksid erandid kõnealusest maksusüsteemist. Komisjon on selgelt ja nõuetekohaselt määratlenud teatatud maksusüsteemi kui palgatud tööjõu ja äriruumide kasutamise maksustamisel põhineva. Lisaks rõhutab komisjon, et Üldkohus ei toonud vaidlustatud otsuse tühistamise põhjenduseks mitte põhjenduse puudumist, vaid õigusnormi rikkumist.

53 Oma ainsa väite kuuendas osas väidab komisjon, et Üldkohus ei ole analüüsinud kolme valikulisuse tingimust, mis vaidlustatud otsuses kindlaks tehti, ning on jätnud analüüsimata komisjoni järeldused, mis põhinevad maksureformi kava tegelikul toimel, st et see võimaldab Gibaltari majanduse erinevate sektorite erinevat maksustamist ning annab sellega valikulise

eelise *offshore*-äriühingutele, kellel ei ole Gibraltaril töötajaid ega tööruume.

54 Ehkki Üldkohus on vaidlusaluse otsuse asjaomaseid lõike tsiteerinud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 156–162, ei ole ta võtnud seisukohta nendes punktides tuvastatud maksureformi kava varalise selektiivsuse aspektide kohta. Üldkohus jättis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 186 tähelepanuta maksureformi kava võrdluse varasema maksusüsteemiga. Tuleb märkida, et komisjon rõhutab varasemale süsteemile viidates, et vaidlusaluses otsuses käsitletava süsteemi eesmärk oli kinnistada varasemat olukorda, saavutades sama toime erineva meetodiga. Seega omistab Üldkohtu käsitusviis otsustava kaalu maksutehnilistele kaalutlustele, mitte meetme toimele.

55 Oma kaheksandas väites leiab Hispaania Kuningriik, et Üldkohus leidis ekslikult, et varalise valikulisuse tingimused ei ole täidetud. Nimelt oleks valdava enamuse suhtes Gibraltaril asutatud ettevõtjatest, st 29 000 äriühingust 28 798 suhtes võimalik kohaldada maksustamisel nullmäära. Seetõttu on Üldkohtu poolt üldisena määratletud süsteem tegelikult erisüsteem, millega luuakse „*de facto* valikulisus”.

56 Vastuses komisjoni apellatsioonkaebusele toetab Hispaania Kuningriik komisjoni väiteid. Tema väitel on maksureformi kava tegelik eesmärk tõmmata jätkuvalt ligi väliskapitali, mille omanikud soovivad vältida seda, et neile kohaldatakse päritoluriigis tavapärast maksusüsteemi. Lisaks, kuna ettevõtte tulumaksu analüüsimine nõuab keerulise majandusliku hinnangu andmist, asendas Üldkohus ekslikult komisjoni poolt antud majandusliku hinnangu enda hinnanguga osas, mis puudutab komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses tuvastatud valikulisuse aspekte.

57 Gibraltar valitsus ja Ühendkuningriik väidavad esiteks, et Üldkohus toimis õigesti, jättes komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses esitatud majandusliku lähenemisviisi tähelepanuta. See lähenemisviis on ekslik ja vastuolus komisjoni tavapärase lähenemisega, mis tuleneb eeskätt komisjoni teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas. See uus lähenemisviis tooks endaga kaasa selle, et liikmesriikide maksusuveräänsus, mida tunnustab nii EÜ asutamisleping kui ka Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika, võib kaduda ja komisjonil on võimalik otsest maksustamist ühtlustada.

58 Komisjon ainsa väite esimese osa kohta arvavad Gibraltar valitsus ja Ühendkuningriik, et see seab kahtluse alla liikmesriikide pädevuse maksustamise valdkonnas ja põhineb vaidlustatud kohtuotsuse vääralt tõlgendusel, kuna Üldkohus ei jätnud tähelepanuta liikmesriikide maksusuveräänsuse piiritlemist liidu õiguses.

59 Samuti seaks komisjoni ainsa väite teise osa toetuseks esitatud põhiseisukoht ohtu liikmesriikide maksusuveräänsuse. Ainuüksi see, et maksusüsteem annab teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, ei ole iseenesest piisav, et seda süsteemi valikuliseks pidada, kuna eelnevalt tuleb tuvastada, missugune on tavapärane maksusüsteem. Seda seisukohta toetab komisjoni teatis riigiabi kohta maksuvaldkonnas, mis on komisjonile õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaselt siduv.

60 Ka lähtus komisjon oma ainsa väite kolmandas osas vaidlustatud kohtuotsuse väärast tõlgendusest, väites, et Üldkohtu otsuse kohaselt tuleb komisjonil lähtuda siseriiklike või piirkondlike ametiasutuste poolt esitatud eesmärkidest, mitte asjaomaste õigusnormide tegelikust eesmärgist.

61 Komisjoni põhiseisukoht oma ainsa väite neljandas osas, mille kohaselt ei saa „tavapärasest” maksusüsteemis kohaldada rohkem kui ühte maksustamise kriteeriumi, ei ole samuti kooskõlas liikmesriikide maksusuveräänsusega. Nimelt peab liikmesriikidel olema vabadus kohaldada makse, mida nad peavad enda vajadustele kõige sobivamaks, ja valida maksustamise

alused omal äranägemisel, nähes maksustamiseeskirjades ette üldised ja vajalikud maksukohustuslaste maksevõimet käsitlevad sätted, mis on maksudele omane ühisjoon. See, et maksusüsteemil on rohkem kui üks eesmärk, on täiesti õiguspärane.

62 Lisaks on komisjoni ainsa väite viienda osa aluseks olev seisukoht ekslik. Maksusüsteemi, mis põhineb mitme maksustamise aluse kasutamisel ja hõlmab ka maksukohustuslaste maksevõimet käsitlevaid sätteid, ei saa pidada vastuoluliseks. Ka ei ole õige komisjoni väide, et ta tegi oma analüüsi kolmes osas.

63 Ainsa väite kuuenda osa kohta väidavad Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, et komisjoni kaitstav seisukoht, mille kohaselt tuleb maksusüsteemi pidada selektiivseks, kuna *offshore*-majandust ei maksustata, on ekslik. Nimelt ei maksa mis tahes maksusüsteemi puhul asjaomasel territooriumil maksu äriühingud, kellel ei ole siseriiklikus maksusüsteemis kindlaksmääratud maksustatavat summat. Seetõttu tähendab komisjoni seisukoht seda, et ta surub liikmesriikidele nende maksusuveräänsust eirates peale oma seisukohti sobiva maksustamise aluse valiku osas. Üksnes asjaolust, et eri tüüpi äriühinguid maksustatakse erinevalt, ei piisa järelduseks, et maksureformi kava on valikuline.

64 Hispaania Kuningriigi poolt esitatud kaheksanda väite osas, mis käsitleb kõnesoleva kava varalist selektiivsust, rõhutavad Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik esiteks, et ainuüksi asjaolu, et teatud äriühingud ei maksa maksu, ei ole piisav sellise järelduse tegemiseks, et nende maksualane kohtlemine on valikuline ja et nad saavad riigiabi. Lisaks kuulub maksustatava summa koostisosade kindlaksmääramine liikmesriigi maksusuveräänsuse kohaldamisalasse. Eeskätt ei ole pädevad asutused kohustatud maksustamise aluste kindlaksmääramisel lähtuma kas tulust või kasumist. Lisaks rõhutavad Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, et maksumeetme kolme-etapiline analüüs, mis on ette nähtud komisjoni teatises riigiabi kohta maksuvaldkonnas ja mida kinnitab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses, nõuab selle meetmega antavate soodustuste tuvastamist. Lõpuks, mis puudutab Hispaania Kuningriigi väidet, et Gibraltaril asuval 28 798 äriühingule 29 000 äriühingust kuulub maksureformi kava kohaselt maksustamisel tegelikult kohaldamisele „nullmäär”, siis kahtleb Ühendkuningriik nende arvude täpsuses. Gibraltari valitsus, võtmata Ühendkuningriigi selle väite kohta konkreetset seisukohta, leiab, et raske on hinnata seda, kui paljud ettevõtjad sooviksid omada asukohta Gibraltaril, kui maksureformi kava ellu viiakse, ja väidab vastuses apellatsioonkaebusele, et praegusel hetkel on varasema maksusüsteemi kohaselt 24 000 Gibraltaril registreeritud äriühingust ligikaudu 3000 „maksust vabastatud”, neist ligikaudu 260 on avalik-õiguslikke teenuseid või finantsteenuseid osutavad äriühingud ja 18 000 mittetegutsevad äriühingud, kellel on Gibraltaril vara.

65 Iirimaa, kes astus kohtuasjas C-106/09 P menetlusse Ühendkuningriigi nõuete toetuseks, leiab, et komisjoni apellatsioonkaebus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, kuna see läheb kaugemale vaidlusaluses otsuses ja vaidlustatud kohtuotsuses käsitletust. Iirimaa leiab, et ainsa väite esimeses osas soovib komisjon asetada liikmesriikidele tõendamiskoormist selle kohta, et nende maksusüsteemi sisu ja ülesehitus on liidu õigusega kooskõlas. Lisaks märgib ta, et komisjon püüab antud valdkonda puudutavaid argumente põhjendada diskrimineerimiskeeluga, samas kui riigiabi käsitlevad eeskirjad ei lähtu mitte nimetatud põhimõttest, vaid ühisturul õiglase konkurentsi põhimõttest. Mis puudutab komisjoni ainsa väite muid osi, siis leiab Iirimaa, et komisjoni teatis riigiabi kohta maksuvaldkonnas on viimasele õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaselt siduv. Seisukoht, et maksusüsteem on oma toime tõttu olemuslikult diskrimineeriv, kusjuures ei ole tuvastatud, milline on tavapärane maksumäär, on vastuolus väljakujunenud kohtupraktikaga ja liikmesriikide maksusuveräänsusega. Lisaks ei piisa maksusüsteemi „hübriidsüsteemina” määratlemisest niisuguse järelduse tegemiseks, et selle süsteemi alusel soodustatud ettevõtjad saavad riigiabi.

3. Euroopa Kohtu hinnang

66 Vastupidi sellele, mida väidab Iirimaa, on komisjoni ainsa väite esimene osa vastuvõetav, kuna sellega palutakse Euroopa Kohtu kodukorra artikli 113 alusel vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist, mitte Üldkohtu menetluses oleva asja eseme muutmist. Nimelt heidab komisjon antud küsimuses Üldkohtule ette seda, et ta on rikkunud EÜ artiklit 87, kuna leidis ekslikult, et ükski kolmest vaidlusaluses otsuses valikuliseks tunnistatud tegurist ei anna valikulisi eeliseid.

67 Kõigepealt tuleb kõrvale jätta komisjoni poolt ainsa väite teises osas esitatud väide, millega ta heidab Üldkohtule ette seda, et viimane ei lähtunud õigesti komisjoni teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas, kuna ta sai selle sisust valesti aru.

68 Nimelt, võttes arvesse vaidlustatud kohtuotsuse punktides 143 ja 146 nimetatud teatisele tehtud viidet, siis piisab sellest, kui märkida, et Üldkohus ei teinud selle alusel ühtegi faktilist ega õiguslikku järeldust, nagu tuleneb nendes punktides kasutatud fraaside „nagu märgib komisjon ise” ja „nagu nähtub ka” sõnastusest, vaid et ta lähtus punktides 143–146 esitatud seisukoha põhistamisel Euroopa Kohtu praktikast ning liidu ja liikmesriikide vahelisest maksupädevuse jaotusest.

69 Neil asjaoludel tuleb komisjoni väidet, millega ta vaidlustab sellise viitamise teatisele riigiabi kohta maksuvaldkonnas, pidada kasutuks (vt selle kohta 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?182/99 P: Salzgitter vs. komisjon, EKL 2003, lk I?10761, punktid 54 ja 55), nii et antud menetlusstaadiumis ei ole selle teatise sisu ja kohaldamisala vaja analüüsida.

70 Selleks et uurida komisjoni ainsat väidet ja Hispaania Kuningriigi kaheksandat väidet, tuleb meenutada maksustamisel antava valikulise soodustuse mõistet käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat.

71 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on abi mõiste laiem kui toetuse mõiste, kuna hõlmab mitte ainult selliseid konkreetseid sooritusi nagu toetus, vaid ka riigi meetmeid, mis ei ole toetused selle sõna kitsamas tähenduses, kuid mis erinevas vormis vähendavad ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvaid kulusi ja mis seetõttu sarnanevad toetustega nii oma iseloomult kui ka toimelt (vt 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I?8365, punkt 38, ja 8. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?78/08–C?80/08: Paint Graphos jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Sellest tuleneb, et meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksueelise, mis ei too küll kaasa riigi vahendite ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses (vt 15. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C?387/92: Banco Exterior de España, EKL 1994, lk I?877, punkt 14, ja eespool viidatud kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

73 Seevastu soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mis ettevõtjate vahel vahet ei tee, ei kujuta endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?156/98: Saksamaa vs. komisjon, EKL 2000, lk I?6857, punkt 22, ja 15. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?393/04 ja C?41/05: Air Liquide Industries Belgium, EKL 2006, lk I?5293, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

74 Seega tuleb kindlaks teha, kas maksureformi kava on valikuline, kusjuures valikulisus kujutab endast riigiabi mõiste osa (vt 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?88/03: Portugal vs

. komisjon, EKL 2006, lk I?7115, punkt 54).

75 Mis puudutab valikulisuse tingimuse hindamist, siis tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ artikli 87 lõike 1 alusel kindlaks teha, kas antud õiguskorra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, mis on nimetatud korra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (eespool viidatud kohtuotsus *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 41, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?487/06 P: *British Aggregates vs. komisjon*, EKL 2008, lk I?10515, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika).

76 Seda kohtupraktikat silmas pidades tuleb kontrollida, kas Üldkohus rikkus EÜ artikli 87 lõiget 1 sellisena, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus, otsustades, et ükski vaidlusaluses otsuses tuvastatud kolmest tingimusest ei anna valikulisi soodustusi.

a) Kasumi teenimise tingimus ja maksustamise ülemmäär

77 Üldkohus leidis seoses kõnesoleva meetme vaidlusaluses otsuses tuvastatud valikulisuse kahe esimese teguriga ehk asjaoluga, et palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu tuleb tasuda üksnes siis, kui maksukohustuslane kasumit teenib ja kui maksusumma ei ületa 15% nende kasumist, et komisjon ei ole tõendanud, et need tegurid annavad valikulisi soodustusi.

78 See Üldkohtu järeldus ei ole õiguslikult väär.

79 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 73, kuuluvad riigiabi mõistesse üksnes valikulised soodustused, mitte soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mis ettevõtjate vahel vahet ei tee.

80 Ent kasumi teenimise tingimus ja kasumi maksustamise ülemmäär on iseenesest üldkohaldatavad meetmed, mida erisusteta kohaldatakse kõigile ettevõtjatele ja millest seetõttu ei saa tuleneda valikulisi soodustusi.

81 Komisjoni väide, mille kohaselt on kasumi kriteerium võõras sellise maksusüsteemi sisemisele loogikale, mis põhineb maksustamisel lähtuvalt töötajate arvust ja äriruumide kasutamisest, ei tähenda, et see kriteerium, mis iseenesest on neutraalne, põhjustab valikulisust.

82 Üldkohus leidis õigusnormi rikkumata, et kasumi teenimise tingimusest ja maksustamise ülemmäärast, mis on 15% kasumist, ei tulene valikulisi soodustusi.

83 Nimelt, kuna komisjoni poolt etteheidetavad soodustused tulenevad meetmetest, mida kohaldatakse erisusteta kõigile ettevõtjatele, ehk kasumi teenimise tingimusest, mis soodustab vähese kasumitootlikkusega ettevõtjaid, ja maksustamise ülemmäärast, mis soodustab kõrge kasumitootlikkusega ettevõtjaid, ei võimalda see pidada kõne all olevat maksusüsteemi valikulise toimega süsteemiks. See ei ole toime, mis soodustab „teatud ettevõtjaid” või „teatud kaupade tootmist” EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, vaid on üksnes tagajärg, mis tuleneb juhuslikku laadi asjaolust, et asjaomane ettevõtja on maksustamisperioodil madala või kõrge kasumitootlikkusega.

84 Eeltoodust tuleneb, et väited, millega on vaidlustatud Üldkohtu järeldus, mille kohaselt ei ole komisjon tõendanud, et vaidlusaluses otsuses tuvastatud valikulisuse kahe esimese teguriga – ehk kasumi teenimise tingimusega ja maksustamise ülemmääraga 15% kasumist – antakse valikulisi soodustusi, tuleb tagasi lükata.

b) Soodustused *offshore*-äriühingutele

85 Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 185, et *offshore*-äriühingutele ei anta

valikulisi soodustusi. Komisjon, kes ei ole järginud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 143–146 maksumeetme valikulisuse kindlaksmääramiseks antud raamistikku, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37, ei ole tõendanud, et *offshore*-äriühingutele, kes oma olemusest tulenevalt ei asu füüsiliselt Gibraltaril, antakse valikulisi soodustusi.

86 See mõttekäik ei ole õiguspärane.

87 Nimelt tuleb selles küsimuses esiteks meenutada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt EÜ artikli 87 lõige 1 ei erista riigipoolseid sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende toime põhjal ja seega sõltumata kasutatud meetodist (vt eespool viidatud kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, punktid 85 ja 89 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 8. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-279/08 P: komisjon vs. Madalmaad, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 51).

88 Ent Üldkohtu lähenemisviis, mis põhineb üksnes maksureformi kavas kasutatud normitehnika arvessevõtmisel, ei võimalda analüüsida kõnealuse maksumeetme toimet ja välistab *a priori* igasuguse võimaluse kvalifitseerida *offshore*-äriühingute maksustamata jätmine „valikuliseks soodustuseks”. Järelikult on selline lähenemisviis vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktis 87 viidatud kohtupraktikaga.

89 Teiseks tuleb märkida, et Üldkohtu lähenemisviis on vastuolus ka käesoleva kohtuotsuse punktis 71 viidatud kohtupraktikaga, mille kohaselt on ettevõtjale antava valikulise soodustuse tuvastamise eeldus see, et sellega kergendatakse ettevõtja tavapärast maksukoormat.

90 Euroopa Kohus on tõepoolest eespool viidatud otsuse *Portugal vs. komisjon* punktis 56 leidnud, et võrdlusbaasi määratlus on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, sest soodustuse olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn „tavapärase” maksustamisega.

91 Kuid vastupidi Üldkohtu kaalutlustele ning Gibaltari valitsuse ja Ühendkuningriigi väidetele ei sea nimetatud kohtupraktika maksusüsteemi „valikulisena” määratlemist sõltuvusse sellest, et maksusüsteem on üles ehitatud nii, et ettevõtjatel, kes võivad saada valikulise soodustuse, on üldiselt samasugused maksukohustused kui teistel ettevõtjatel, kuid neile kohaldatakse erandeid, nii et valikuline soodustus kujutab endast erinevust tavapärase maksukoorma ja esimesena nimetatud ettevõtjate maksukoorma vahel.

92 Nimelt eeldab niisugune arusaamine valikulisuse kriteeriumist, vastupidi käesoleva kohtuotsuse punktis 87 viidatud kohtupraktikale, et selleks et maksusüsteemi saaks pidada valikuliseks, peab see olema üles ehitatud teatud normitehnika järgi, mille tulemus oleks see, et siseriiklikele maksueeskirjadele ei ole võimalik teha riigiabi kontrolli üksnes seetõttu, et need põhinevad teistsugusel normitehnikal, kuigi nende õiguslik ja/või tegelik toime on sama.

93 Need kaalutlused kehtivad eeskätt sellise maksusüsteemi kohta, mis – nagu käesolevas asjas – selle asemel, et kehtestada kõigile ettevõtjatele üldeeskirjad, millest tehakse teatud ettevõtjaid soodustavad erandid, saavutab sama tulemuse, kohandades ja kombineerides erinevaid maksueeskirju nii, et nende kohaldamisel tekib olukord, kus erinevaid ettevõtjaid maksustatakse erinevalt.

94 Kolmandaks tuleb märkida, et Üldkohus heitis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 184–186 komisjonile ekslikult ette seda, et ta ei ole tõendanud *offshore*-äriühingutele antava valikulise soodustuse olemasolu, kuna ta ei ole vaidlusaluses otsuses välja toonud võrdlusbaasi, mille alusel valikulise soodustuse olemasolu on võimalik tuvastada.

95 Nimelt tuleb selles küsimuses märkida, et vastupidi sellele, mida Üldkohus vaidlusaluse

otsuse punktide 143, 144 ja 150 kohta sedastas, tuleneb neist punktidest, et komisjon kontrollis *offshore*-äriühingutele antavate valikuliste soodustuste olemasolu kõnealuses maksusüsteemis, mis vormiliselt kehtib kõigi ettevõtjate suhtes. Seega näib, et vaidlusaluses otsuses on sellele maksusüsteemile viidatud kui võrdlusbaasile, millest lähtuvalt on *offshore*-äriühingud soodustatud olukorras.

96 Lõpuks tuleb märkida, et komisjon, vastupidi Üldkohtu poolt sedastatule, tõendas vaidlusaluses otsuses piisavalt seda, et *offshore*-äriühingud saavad võrdlusbaasi alusel valikulisi soodustusi käesoleva kohtuotsuse punktis 75 viidatud kohtupraktika tähenduses.

97 On selge, et seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide ja riigisiseste territoriaalüksuste, kes on keskvalitsusest maksustamisel piisavalt sõltumatud, pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel, nagu märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 146.

98 Kuid Üldkohus ei hinnanud kõnesolevat maksusüsteemi tervikuna ega võtnud arvesse neid tegureid, millega komisjon sellele maksusüsteemile vaidlusaluses otsuses antud hinnangut põhjendas.

99 Selles küsimuses tuleb meenutada arutusel oleva maksusüsteemi kindlaksmääratud tunnusjooni, mida on kirjeldatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 21–25.

100 Seda maksusüsteemi iseloomustab esiteks palgafondimaksu ja äriruumide kasutusmaksu kombinatsioon, mis on ainsad maksustamise alused ja millele lisandub kasumi teenimise tingimus, kusjuures kasumit maksustatakse kõige enam 15% ulatuses, ja teiseks üldiselt kohaldatava maksustamise aluse puudumine, mis kehtiks kõigile selle süsteemiga hõlmatud ettevõtjatele.

101 Selle maksusüsteemi eelmises punktis meenutatud tunnusjooni arvesse võttes näib, et vaidlusalune maksusüsteem, kombineerides neid aluseid, kuigi need põhinevad kriteeriumidel, mis on iseenesest üldised, teeb tegelikult vahet ettevõtjatel, kes on maksureformi kava eesmärgi – mis on kehtestada kõigile Gibraltaril asuvatele ettevõtjatele üldkohaldatav maksusüsteem – arvesse võttes sarnases olukorras.

102 Seega ei ole maksustamise aluste kombineerimise tulemus üksnes maksustamine palgatöötajate arvu ja kasutatavate äriruumide suuruse alusel, vaid see välistab muu maksustamise aluse puudumisel algusest peale *offshore*-äriühingute igasuguse maksustamise seetõttu, et neil ei ole töötajaid ega äriruume.

103 On selge, et käesoleva kohtuotsuse punktis 73 viidatud kohtupraktika kohaselt ei ole erinev maksukoormus, mis tuleneb üldkohaldatava maksusüsteemi rakendamisest, iseenesest piisav selleks, et tuvastada valikuline maksustamine EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

104 Seega peavad kriteeriumid, mis on maksusüsteemis maksustamise aluseks, selleks et neid saaks pidada valikulisi soodustusi andvateks teguriteks, olema niisugused, mis iseloomustavad soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana, mis seega võimaldab liigitada selle maksusüsteemi süsteemiks, mis soodustab „teatud” ettevõtjaid või „teatud” kaupade tootmist EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

105 Ent käesoleval juhul on tegemist just sellise olukorraga.

106 Selles küsimuses tuleb märkida, et asjaolu, et *offshore*-äriühinguid ei maksustata, ei ole kõnealuse maksusüsteemi juhuslik tagajärg, vaid selle vältimatu tulemus, et maksustamise alused

on kehtestatud just nii, et *offshore*-äriühingutel, kellel nende olemusest tulenevalt ei ole töötajaid ega äriruume, puudub maksustatav summa maksureformi kavas ette nähtud maksustamise aluste tähenduses.

107 Seega lubab asjaolu, et *offshore*-äriühingud, kes maksureformi kavas ette nähtud maksustamise alustest lähtudes moodustavad sellise äriühingute rühma, kes on maksust vabastatud just sellele rühmale eriomaste tunnuste tõttu, järeldada, et need äriühingud saavad valikulisi soodustusi.

108 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et Üldkohus rikkus õigusnormi, leides, et maksureformi kava ei anna *offshore*-äriühingutele valikulisi soodustusi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

109 Järelikult on komisjoni ainus väide ja Hispaania Kuningriigi kaheksas väide selles küsimuses põhjendatud, nii et vaidlustatud kohtuotsus tuleb selles osas tühistada.

110 Eeltoodust tuleneb, et Hispaania Kuningriigi seitset esimest ja üheksandat väidet piirkondliku valikulisuse ja Gibraltari staatuse kohta ei ole enam vaja analüüsida. Samuti ei ole vaja analüüsida selle liikmesriigi kümnendat ja üheteistkümnendat väidet Üldkohtu menetluse kohta.

VII – Üldkohtule esitatud hagid

111 Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu teisele lausele võib Euroopa Liidu Kohus Üldkohtu otsuse tühistamise korral teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium seda lubab.

112 Euroopa Kohus leiab käesolevas asjas, et menetlusstaadium lubab otsuse tegemist apellantide poolt esimeses astmes vaidlusaluse otsuse tühistamiseks esitatud nõuete suhtes ning et nende kohta tuleb teha lõplik kohtuotsus.

113 Seega tuleb analüüsida Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi poolt Üldkohtule esitatud hagiavaldusi.

114 Hagejad esitasid esimeses astmes sisuliselt kolm väidet. Esimene ja teine väide, mis jagunevad kolmeks osaks, käsitlevad vastavalt piirkondliku ja varalise valikulisuse kriteeriumi kohaldamist. Kolmas väide puudutab komisjoni poolt oluliste menetlusnormide rikkumist *offshore*-äriühingute analüüsimisel. Viimati nimetatud väide jaguneb kaheks osaks, millest esimene puudutab kaitseõiguste rikkumist, millele osutab nii Ühendkuningriik kui ka Gibraltari valitsus, ja teine puudutab põhjendamisvea tegemist, millele osutab üksnes Gibraltari valitsus.

115 Esiteks tuleb käsitleda varalist valikulisust puudutava teise väite kolme osa ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite teist osa, mis samuti käsitleb varalist valikulisust. Teiseks tuleb analüüsida kolmanda väite esimest osa, mis puudutab kaitseõigusi. Viimasena tuleb teha otsus piirkondlikku valikulisust puudutava esimese väite kohta.

A – Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi teine väide ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite teine osa

116 Hagejate poolt esimeses astmes esitatud teisel väitel, mis puudutab varalist valikulisust, on kolm osa. Väite esimeses osa heidavad hagejad komisjonile ette seda, et ta kaldus kõrvale oma otsustuspraktikast ja teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas. Väite teises osas, mis on ainus, mille kohta vaidlustatud kohtuotsuses on tehtud otsus, väidavad hagejad, et ühestki vaidlusaluses otsuses tuvastatud kolmest tegurist ei tulene valikulisi soodustusi. Väite kolmanda osaga

soovitakse tõendada, et kõnesolevas otsuses eirati asjaolu, et võimalikud valikulised soodustused on igal juhul põhjendatud arutusel oleva maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega. Gibraltar valitsus väidab oma kolmanda väite teises osas, et vaidlusaluses otsuses on tehtud põhjendamisvigu.

1. Teise väite teine osa

117 Seoses teise väite teises osas tõstatatud vastuväidetega, mis puudutavad vaidlusaluses otsuses tuvastatud kolme tegurit, tuleb meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktides 86–110 esitatud kaalutlustest lähtudes ei rikkunud komisjon EÜ artikli 87 lõiget 1, kui ta vaidlusaluses otsuses leidis, et kõnesolev maksusüsteem annab valikulisi soodustusi.

118 Nimelt, kuigi käesoleva kohtuotsuse punktidest 77–84 tuleneb, et Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, kui ta sedastas, et vaidlusaluses otsuses tuvastatud kaks esimest tegurit, ehk kasumi teenimise tingimus ja maksustamise ülemmäär, mis on 15% kasumist, ei anna valikulisi soodustusi, on komisjonil siiski õigus, kui ta leidis seoses vaidlusaluses otsuses tuvastatud kolmanda teguriga, mis puudutab *offshore*-äriühingute maksualast kohtlemist, et need äriühingud saavad nimetatud soodustusi.

119 Ent kuigi vaidlusalusest otsusest tuleneb, et arutusel olev maksusüsteem annab valikulisi soodustusi, on see järeldus õiguslikult piisavalt põhjendatud *offshore*-äriühingutele antavate valikuliste soodustuste olemasoluga, ja selle tõendamiseks ei ole vaja, et lisaks peaks selles otsuses valikulisena tuvastatud ülejäänud kaks tegurit samuti valikulisi soodustusi andma (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-66/02: Itaalia vs. komisjon, EKL 2005, lk I-10901, punkt 98). Seega ei saa teise väite teine osa tulemusi anda.

120 Seega tuleb Gibraltar valitsuse ja Ühendkuningriigi poolt vaidlusaluse otsuse kohta esitatud teise väite teine osa tagasi lükata.

2. Gibraltar valitsuse kolmanda väite teine osa

121 Alustuseks tuleb kohe tagasi lükata Gibraltar valitsuse kolmanda väite teine osa, mille kohaselt tegi komisjon põhjendamisvea, kuna ta ei täpsustanud, millised äriühingud moodustavad „suure *offshore*-sektori”, millele vaidlusaluse otsuse punktis 143 viidatakse, kuna ühtegi konkreetset äriühingut, äriühingute rühma või majandussektorit, mis maksureformi kava kohaselt väidetavalt soodustust saavad, ei ole eraldi välja toodud.

122 Antud küsimuses piisab sellest, kui märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib komisjon abikava uurimisel piirduda asjaomase korra üldiste omaduste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi, et teha kindlaks, kas tegemist on riigiabi andmisega (9. juuni 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P: Comitato „Venezia vuole vivere” jt vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 130 ja seal viidatud kohtupraktika).

3. Teise väite esimene osa

a) Poolte argumendid

123 Teise väite esimeses osas heidavad hagejad esimeses kohtuastmes komisjonile ette seda, et ta kaldus vaidlusaluses otsuses kõrvale oma teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas. Gibraltar valitsus väidab lisaks, et see otsus ei ole kooskõlas komisjoni otsustuspraktikaga.

124 Seoses teatise riigiabi kohta maksuvaldkonnas kohaldamisalaga väidavad hagejad, et teatise punktist 13 tuleneb, et liikmesriikidel on õigus otsustada nende arvates kõige

asjakohasema majanduspoliitika suhtes ja eelkõige jagada maksukoormust oma äranägemisel eri tootmistegurite vahel. Lisaks tuleb teatise punktide 9 ja 16 kohaselt komisjonil tuvastada, et maksumeetmega tehakse liikmesriigi teatavatele äriühingutele erand maksusüsteemi kohaldamise osas, mis tähendab, et kõigepealt tuleb kindlaks määrata üldkohaldatav süsteem, millest erand tehakse. Lõpuks ei pruugi teatise punkti 14 kohaselt see asjaolu, et mõned äriühingud või mõned sektorid saavad kõnealustest maksumeetmetest rohkem kasu kui teised, tähendada, et meede kuulub riigiabi käsitlevate eeskirjade rakendusalasasse.

125 Komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses võetud lähenemisviis seoses *offshore*-äriühingutele antavate valikuliste soodustustega ei ole kooskõlas teatisest tuleneva üldise suunitlusega. Teatisest kõrvalekaldumisega on komisjon rikkunud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet.

126 Selle väite põhjendusena, mille on esitanud üksnes Gibraltari valitsus ja mille kohaselt on komisjon kehtestanud uue varalise valikulisuse põhimõtte, mis ei ole kooskõlas tema varasema otsustuspraktikaga, viitab see pool mitmele komisjoni otsusele.

127 Komisjon väidab, et hagejad esimeses kohtuastmes on valesti tõlgendanud teatist riigiabi kohta maksuvaldkonnas. Ta väidab ka, et ta ei ole oma otsustuspraktikast kõrvale kaldunud ja et vaidlusaluses otsuses võetud lähenemisviis on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga.

b) Euroopa Kohtu hinnang

128 Esiteks, mis puudutab väidet, mille kohaselt kaldus komisjon vaidlusaluses otsuses kõrvale teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas, siis tuleb meenutada, et kuigi seda teatist ametiasutuse sisekorrameetmena ei saa pidada õigusnormiks, annab see siiski tunnistust praktikast suunavast käitumisreeglit, mida ametiasutus konkreetsetel juhtumil ei või eirata, andmata võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas olevaid põhjendusi (vt riigiabi käsitlevate suuniste kohta 9. juuni 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-465/09 P–C-470/09 P: *Diputación Foral de Vizcaya jt vs. komisjon*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 120 ja seal viidatud kohtupraktika).

129 Niisiis tuleb kontrollida, kas komisjon tõepoolest kaldus arutusel oleva maksusüsteemi valikulisuse analüüsimisel teatisest kõrvale.

130 Selles küsimuses tuleb esiteks märkida, et vastupidi sellele, mida väidavad hagejad esimeses kohtuastmes, ei tule teatise riigiabi kohta maksuvaldkonnas punktist 13 aru saada nii, et sellega vabastatakse liikmesriikide õigus jaotada maksukoormust erinevate tootmistegurite vahel riigiabi reguleerivate eeskirjade alusel tehtavast kontrollist. Nimelt täpsustab punkt 13 üksnes seda, et „kõikidele liikmesriigis tegutsevatele majandussubjektidele kättesaadavad maksumeetmed” ei ole riigiabi, samas kui käesolevas asjas ei ole *offshore*-äriühingutele antavad maksusoodustused tegelikult kõigile ettevõtjatele kättesaadavad, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 102.

131 Lisaks tuleb teatise punktide 9 ja 16 osas rõhutada, et vastupidi sellele, mida väidavad hagejad esimeses kohtuastmes, ei tulene neist punktidest, et soodustuse olemasolu saab tõendada üksnes tavapärasest süsteemist tehtava erandi tuvastamisega.

132 Nimelt on punktis 9 üksnes enamlevinud valikuliste soodustuste näidisloetelu. Teiseks täpsustab punkt 16, et näiliselt üldmeetmest tulenevaid soodustusi võib sellegipoolest pidada valikulisteks. Seda järeldust kinnitab teatise punkt 13, mis on esimene punkt, mis käsitleb erinevust riigiabi ja üldmeetmete vahel ning mis viitab selgelt sellele, et viimased peavad „olema võrdsetel alustel tõhusalt kättesaadavad kõikidele äriühingutele ja nende rakendusala ei tohi *de facto* väheneda”.

133 Lõpuks ei leia esimese kohtuastme hagejate väide, et komisjon on kõrvale kaldunud teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas, kinnitust selle teatise punktis 14. Juba selle punkti sõnastusest „ei pruugi tähendada, et nad kuuluvad riigiabi käsitlevate konkurentsieeskirjade rakendusalasasse” nähtub, et selle punktiga ei välistata täielikult riigiabi käsitlevate eeskirjade teatud rakendusmeetmeid.

134 Seega tuleb väide, mille kohaselt kaldus komisjon vaidlusaluses otsuses kõrvale teatisest riigiabi kohta maksuvaldkonnas, tagasi lükata.

135 Teiseks tuleb tagasi lükata Gibraltari valitsuse väide, mille kohaselt kaldus komisjon vaidlusaluses otsuses kõrvale oma otsustuspraktikast.

136 Antud küsimuses piisab sellest, kui märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib seda, kas meede kujutab endast riigiabi, hinnata üksnes EÜ artikli 87 lõike 1, mitte komisjoni väidetava varasema otsustuspraktika alusel (vt selle kohta 21. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C?459/10 P: Freistaat Sachsen ja Land Sachsen-Anhalt vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 50).

137 Eeltoodut arvesse võttes tuleb teise väite esimene osa tagasi lükata.

4. Teise väite kolmas osa

a) Poolte argumendid

138 Teise väite kolmandas osas väidavad hagejad esimeses kohtuastmes sisuliselt seda, et komisjon rikkus EÜ artikli 87 lõiget 1, kuna ei pidanud *offshore*-äriühingutele antavat soodustust põhjendatuks maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega.

139 Nende poolte arvates peegeldavad maksureformi kavale omased tunnused seda, et Gibraltari maksuhaldus on väikesemahuline ja et seal on väike maksubaas, mis seab vältimatud ning eriomased piirangud Gibraltari maksusüsteemi toimimisele ja tõhususele.

140 Töötajate töötasu ja äriruumide kasutamise võtmine maksustamise aluseks on Gibraltari iseärasusi arvesse võttes loogiline valik, kuna selline maksusüsteem kehtestab lihtsa ja kergesti kontrollitava maksu, mida ei ole kulukas sisse nõuda ja mis sarnaneb muude maksudega, mille kogumisel on Gibraltari vähestel maksuhalduritel kogemus. Gibraltari valitsus väidab ka, et maksureformi kava tagajärjel maksustatakse kõiki äriühinguid. Asjaolu, et ei maksustata selliseid majandustegevusega mittetegelevaid äriühinguid, kellel on Gibraltaril üksnes vara, on kooskõlas maksusüsteemidele omase üldpõhimõttega.

141 Komisjoni arvates, keda toetab Hispaania Kuningriik, ei saa *offshore*-äriühingutele antavaid valikulisi soodustusi põhjendada maksureformi kava olemuse ja üldise ülesehitusega, kuna see kujutab endast oma olemusest tulenevalt sellise süsteemi loomist, mis tegelikult kehtestab eri liiki ettevõtjatele erineva maksumäära.

142 Kuigi maksureformi kava võib pidada Gibraltari valitsuse mõistlikuks strateegiliseks valikuks, on see oma olemuselt siiski valikuline. Lisaks ei selgitanud hagejad esimeses kohtuastmes, millises ulatuses tuleb selleks, et vältida arvukate väikeettevõtjate ülemaksustamist, teatud ettevõtjaid nende hulgast maksustada, võtmata arvesse nende ettevõtjate maksevõimet. Argument, mille kohaselt oli Gibraltari valitsusel vaja kehtestada lihtne maks, mille laekumist on võimalik tõhusalt kontrollida, ei saa õigustada seda, et suur hulk Gibraltaril asuvatest ettevõtjatest on maksust vabastatud.

b) Euroopa Kohtu hinnang

143 Selleks et hinnata esimese kohtuastme hagejate teise väite kolmandat osa, tuleb märkida, et vaidlusalune otsus ei käsitle küsimust, kas *offshore*-äriühingutele antavat soodustust võib põhjendada maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega.

144 Seega tuleb analüüsida, kas komisjon oleks pidanud vaidlusaluses otsuses võtma seisukoha selles, kas *offshore*-äriühingutele antavat soodustust võib põhjendada maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega.

145 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei hõlma riigiabi mõiste riigipoolseid meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, ja mis on seega *a priori* valikulised, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 42; *Portugal vs. komisjon*, punkt 52, ja *British Aggregates vs. komisjon*, punkt 83).

146 Liikmesriik, kes on maksustamisel ettevõtjate vahel sellise vahetegemise kehtestanud, peab tõendama, et see on asjaomase süsteemi olemusest ja ülesehitusest lähtuvalt tõepoolest põhjendatud (29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-159/01: *Madalmaad vs. komisjon*, EKL 2004, lk I-4461, punkt 43, ja eespool viidatud kohtuotsus *komisjon vs. Madalmaad*, punkt 77).

147 Liikmesriik, kes soovib anda abi erandina asutamislepingu sätetest, on kohustatud tegema komisjoniga koostööd. Selle koostöö raames tuleb liikmesriigil eelkõige esitada tõendeid, mis võimaldavad nimetatud institutsioonil kontrollida, kas taotletava erandi tingimused on täidetud (vt 28. aprilli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-364/90: *Itaalia vs. komisjon*, EKL 1993, lk I-2097, punkt 20, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-372/97: *Itaalia vs. komisjon*, EKL 2004, lk I-3679, punkt 81).

148 Lõpuks tuleb meenutada, et komisjon peab riigiabi käsitlevate eeskirjade korrektse kohaldamise huvides läbi viima tema käsutuses olevate tõendite põhjaliku ja erapooletu uurimise (vt eelkõige 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/95 P: *komisjon vs. Sytraval ja Brink's France*, EKL 1998, lk I-1719, punkt 62).

149 Ent selles küsimuses tuleb märkida, et esiteks ei ole Ühendkuningriik ei maksureformi kavast teatades ega reformi ametliku uurimismenetluse käigus esitanud põhjendusi *offshore*-äriühingutele antavate soodustuste kohta. On selge, et Ühendkuningriik ei võtnud maksureformi kava ametliku uurimismenetluse käigus seisukohta Hispaania Kuningriigi poolt nende soodustuse kohta esitatud argumentide osas.

150 Teiseks ei väida ka hagejad esimeses kohtuastmes Üldkohtule esitatud hagiavaldustes, et komisjonil oli tõendeid, mille alusel ta oleks pidanud vaidlusaluses otsuses analüüsima *offshore*-äriühingutele antavate soodustuste võimalikku põhjendatust.

151 Seega tuleb järeldada, et komisjonil ei ole vaja analüüsida, kas *offshore*-äriühingutele antavaid valikulisi soodustusi võib põhjendada maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega, mistõttu ei saa komisjonile ette heita seda, et ta vaidlusaluses otsuses seda küsimust ei käsitlenud.

152 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata väide, mille esitasid hagejad esimeses kohtuastmes, et komisjon on rikkunud EÜ artikli 87 lõiget 1, kuna ta ei pidanud *offshore*-äriühingutele antavaid valikulisi soodustusi põhjendatuks maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega.

153 Seega tuleb teise väite kolmas osa tagasi lükata.

154 Kõike eelnevat arvestades tuleb tagasi lükata teine väide tervikuna ja Gibraltari valitsuse poolt esitatud kolmanda väite teine osa.

B – Ühendkuningriigi kolmas väide ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite esimene osa, mis käsitleb kaitseõiguste rikkumist

155 Ühendkuningriik ja Gibraltari valitsus väidavad, üks Üldkohtus vaidlusaluse otsuse kohta esitatud kolmandas väites ja teine kolmanda väite esimeses osas, et rikutud on nende kaitseõigusi.

1. Poolte argumendid

156 Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik väidavad, et komisjon rikkus nende kaitseõigusi, kuna ta tõstatas vaidlusaluses otsuses esmakordselt varalise valikulisuse küsimuse *offshore*-äriühingute väidetavalt soodsama maksualase kohtlemise vaatenurgast, kuna see küsimus on oma olemuselt erinev muudest küsimustest, mida ametliku uurimismenetluse alustamise otsuses esialgse hindamise käigus käsitleti.

157 E nt komisjon peab riigiabi uurimismenetluse käigus võtma arvesse õiguspäraseid ootusi, mis asjassepuutuvatel isikutel võib ametliku menetluse alustamise otsuses sisalduvaga seoses tekkida, mis tähendab, et ta ei tugine oma lõplikus otsuses sellistele kaalutlustele, mille kohta asjassepuutuvatel pooltel ei olnud neid asjaolusid arvesse võttes võimalik seisukohta võtta. Selles küsimuses viitavad esimese kohtuastme hagejad eelkõige Üldkohtu 5. juuni 2001. aasta otsuse kohtuasjas T?6/99: ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi vs. komisjon (EKL 2001, lk II?1523) punktile 126 ja Üldkohtu 18. novembri 2004. aasta otsuse kohtuasjas T?176/01: Ferriere Nord vs. komisjon (EKL 2004, lk II?3931) punktile 88.

158 Nimetatud otsuse punkti 60 alapunktis f Ühendkuningriigile adresseeritud küsimus, mis puudutab äriühinguid, kes kasumit ei teeni või kellel ei ole töötajaid, ega asjaolu, et Hispaania Kuningriik viitas pärast ametliku uurimismenetluse otsuse kohta esitatud märkustes *offshore*-sektorile, ei andnud Gibraltari valitsusele ega Ühendkuningriigile põhjust arvata, et komisjon analüüsib varalist valikulisust ka *offshore*-äriühingute maksualase kohtlemise vaatenurgast.

159 Nimelt ei olnud see küsimus esiteks seotud ametliku uurimismenetluse alustamise otsuse punktides 2–59 tehtud maksureformi kava üksikasjaliku analüüsiga. Teiseks olid Hispaania Kuningriigi märkused pelgalt vormilist laadi ja komisjon ei lasknud kordagi arvata, et ta pidas seda tegurit oma analüüsi jaoks asjassepuutuvaks.

160 Kui komisjon oleks toiminud nõuetekohaselt ja juhtinud nende tähelepanu *offshore*-äriühingute maksualasele kohtlemisele, oleks uurimismenetluse tulemus võinud olla teistsugune.

161 Komisjon, keda toetab Hispaania Kuningriik, leiab, et Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi kaitseõigusi ei ole rikutud.

162 Ta väidab esimese võimalusena, et *offshore*-äriühingutele kohaldatava maksustamise valikulisuse küsimus on tõstatatud nii ametliku uurimismenetluse alustamise otsuse punkti 60 alapunktis f kui ka Hispaania Kuningriigi poolt ametliku uurimismenetluse käigus esitatud märkustes, mille kohta oli Gibraltari valitsusel ja Ühendkuningriigil võimalik arvamust avaldada.

163 Komisjon leiab teise võimalusena, et uurimismenetluse tulemus ei oleks olnud teistsugune ka eeldusel, et Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi kaitseõigusi rikuti.

2. Euroopa Kohtu hinnang

164 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas Ühendkuningriigi kaitseõigusi on rikutud.

165 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb EÜ artikli 88 lõike 2 alusel läbiviidava uurimismenetluse käigus kaitseõiguse tagamiseks anda asjaomasele liikmesriigile võimalus esitada oma seisukohad esitatud faktiliste asjaolude ning komisjoni poolt tema poolt väidetava liidu õiguse rikkumise tõestuseks saadud dokumentide õigsuse ja asjassepuutuvuse kohta (vt selle kohta 10. juuli 1986. aasta otsused kohtuasjas 40/85: Belgia vs. komisjon, EKL 1986, lk 2321, punkt 28, ja kohtuasjas 234/84: Belgia vs. komisjon, EKL 1986, lk 2263, punkt 27) ning kolmandate huvitatud isikute poolt esitatud märkuste kohta vastavalt EÜ artikli 88 lõikele 2. Kui liikmesriigile ei ole antud võimalust nende märkuste kohta arvamust avaldada, ei või komisjon neid oma otsuses selle liikmesriigi vastu kasutada (vt 14. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C?301/87: Prantsusmaa vs. komisjon, EKL 1990, lk I?307, punkt 30; 21. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C?142/87: Belgia vs. komisjon, EKL 1990, lk I?959, punkt 47, ja 5. oktoobri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?288/96: Saksamaa vs. komisjon, EKL 2000, lk I?8237, punkt 100).

166 Selles küsimuses tuleb meenutada, et käesolevas asjas on selge, et Ühendkuningriigil oli võimalus esitada oma seisukohad faktiliste asjaolude ja väidete õigsuse ning asjassepuutuvuse ja kolmandate huvitatud isikute – nagu antud juhul Hispaania Kuningriik – poolt esitatud märkuste kohta, nii et eelmises punktis viidatud kohtupraktikast tulenevad kohustused täideti.

167 Osas, milles Ühendkuningriik väidab, et tal ei olnud võimalik oma seisukohta tulemuslikult esitada, kuna esiteks ei sisaldanud ametliku uurimismenetluse alustamise otsuses esitatud esialgne hinnang *offshore*-äriühingutega seotud kaalutlusi, ja teiseks ei täpsustanud komisjon ametliku uurimismenetluse käigus Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigiga läbi viidud kõnelustes, et tema arvates saavad *offshore*-äriühingud valikulisi soodustusi, ei saa tema argumentatsiooniga nõustuda.

168 Esiteks, mis puudutab asjaolu, et esialgne hinnang ei sisaldanud *offshore*-äriühingutega seotud kaalutlusi, siis tuleb märkida, et komisjon on tõepoolest kohustatud ametliku uurimismenetluse alustamisel oma kahtlusi riigiabi ühisturuga kokkusobivuse kohta selgelt väljendama, et võimaldada liikmesriigil ja huvitatud isikutel neile võimalikult põhjalikult vastata (8. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C?49/05 P: Ferriere Nord vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 92).

169 Kuid pelk asjaolu, et teatatud maksureformi kava esialgne hinnang ei sisaldanud *offshore*-äriühingutega seotud kaalutlusi, ei kujuta endast tegurit, mis võiks tekitada Ühendkuningriigile õiguspärase ootuse, et komisjon piirdub uurimismenetluses üksnes esialgses hinnangus käsitletud tegurite kontrollimisega. Samuti ei viita nimetatud asjaolu sellele, et komisjon on rikkunud kohustust oma kahtlused selgelt sõnastada.

170 Nimelt tuleb kõigepealt meenutada, et ametliku uurimismenetluse alustamise otsus sisaldas punkti 60 alapunktis f küsimusi, mis käsitlesid just kõnealust sektorit, isegi kui terminit „*offshore*” ei kasutatud.

171 Järelikult anti ametliku uurimismenetluse alustamise otsuses Ühendkuningriigile piisavalt teada sellest, et maksureformi kava ametliku uurimismenetluse käigus tehtav üksikasjalik kontroll võib puudutada ka selliseid ettevõtlussektoreid, mis on seetõttu, et seal töötajaid ega äriruume ei

kasutada, maksust vabastatud.

172 Lisaks tuleb märkida, et määruse nr 659/1999 artikli 6 lõike 1 kohaselt on ametliku uurimismenetluse alustamise otsuses sisalduv hinnang kõigest „esialgne hinnang”, nagu tuleneb ka selle sätte enda sõnastusest, mis tähistab ametliku uurimismenetluse algust ja annab huvitatud isikutele võimaluse esitada tulemuslikult oma seisukohti.

173 Eeskätt selleks, et tagada selle võimaluse kasutamine, ei või komisjoni takistada pärast ametliku uurimismenetluse läbiviimist tehtavas lõplikus otsuses täiendamast oma „esialgset” hinnangut, jagades huvitatud isikute poolt väljendatud seisukohti.

174 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et pelgalt sellega, et teatatud maksureformi kava esialgne hinnang ei sisaldanud konkreetseid *offshore*-äriühingutega seotud kaalutlusi, ei rikutud Ühendkuningriigi kaitseõigusi.

175 Teiseks tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidab Ühendkuningriik, ei sisalda Hispaania Kuningriigi poolt ametliku uurimismenetluse käigus esitatud märkused üksnes puhtalt faktilisi asjaolusid puudutavaid argumente, vaid nendega soovis Hispaania Kuningriik just tõendada, et teatatud maksureformi kava on valikuline ka seetõttu, et see soodustab maksust täielikult vabastatud *offshore*-äriühinguid.

176 Komisjon saatis need märkused Ühendkuningriigile, kes esitas 13. veebruari 2002. aasta kirjas oma märkused, võtmata seejuures seisukohta *offshore*-äriühingute osas.

177 Ühendkuningriik, väites, et tal ei olnud võimalik oma seisukohta tulemuslikult esitada seetõttu, et komisjon ei andnud mõista, et ta omistab Hispaania Kuningriigi märkustele tähtsust, lähtub argumentatsioonist, mille kohaselt on komisjon kohustatud ametliku uurimismenetluse käigus võtma huvitatud isikute märkuste kohta seisukoha.

178 Ent sellist kohustust määrusest nr 659/1999 ei tulene. Nimelt kehtestab selle määruse artikli 6 lõige 2 komisjonile üksnes kohustuse edastada ametliku uurimismenetluse käigus saadud märkused asjaomasele liikmesriigile, mille komisjon on käesolevas asjas ka täielikult täitnud.

179 Eeltoodust lähtudes tuleb tagasi lükata Ühendkuningriigi kolmas väide, mille kohaselt on rikutud tema kaitseõigusi, ilma et oleks vaja kontrollida seda, kas väidetava rikkumise puudumisel oleks uurimismenetluse tulemus võinud olla teistsugune, mis on kaitseõiguse rikkumise tingimus, mis toob kaasa vaidlusaluse otsuse tühistamise (vt eespool viidatud kohtuotsused *Prantsusmaa vs. komisjon*, punkt 31; 21. märtsi 1990. aasta otsus *kohtuasjas Belgia vs. komisjon*, punkt 48, ja *Saksamaa vs. komisjon*, punkt 101).

180 Mis puudutab Gibraltari valitsuse kaitseõigusi, siis tuleb kõigepealt märkida, et viimasel oli võimalus esitada oma märkused komisjonile, mida ta ka tegi. Kuna Gibraltari valitsus esitab sisuliselt samasugused väited nagu Ühendkuningriik, siis piisab sellest, kui meenutada, et selle liikmesriigi kaitseõigusi ei ole rikutud, nii et sama kehtib ka Gibraltari valitsuse kaitseõiguste kohta. Nimelt on Gibraltari valitsuse menetlusõigused igal juhul väiksemad kui Ühendkuningriigi menetlusõigused ametliku uurimismenetlusega hõlmatud liikmesriigina vastavalt EÜ artikli 88 lõikele 2.

181 Selles küsimuses tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et muudel huvitatud isikutel kui liikmesriigid, nagu käesolevas asjas Gibraltari valitsusel, on riigiabi uurimismenetluses üksnes õigus anda komisjonile kogu teave, mis on viimasele tema tulevaseks tegevuseks vajalik ja et neil ei ole õigust nõuda samasugust võistlevat vaidlust komisjoniga, kui viimasel on asjaomase liikmesriigiga (vt eespool viidatud kohtuotsus *komisjon vs. Sytraval ja Brink's France*, punkt 59, ja

24. septembri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-74/00 P ja C-75/00 P: Falck ja Acciaierie di Bolzano vs. komisjon, EKL 2002, lk I-7869, punktid 80 ja 82).

182 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb Ühendkuningriigi kolmas väide ja Gibraltari valitsuse kolmanda väite esimene osa põhjendamatusena tõttu tagasi lükata.

C – Esimene väide, mis käsitleb piirkondlikku valikulisust

183 Hagejad esimeses kohtuastmes leiavad oma esimeses väites, et vaidlusaluse otsusega rikuti EÜ artikli 87 lõiget 1, kuna selle otsuse kohaselt on maksureformi kava piirkondlikult valikuline.

184 Selles osas tuleb meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktides 86–108 tuleneb, et maksureformi kava on varaliselt valikuline, kuna näeb ette soodustused *offshore*-äriühingutele.

185 See tuvastus iseenesest põhjendab vaidlusaluse otsuse sätet, mille kohaselt maksureformi kava on abikava EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, mida Ühendkuningriigil ei ole lubatud rakendada.

186 Neil asjaoludel ei too hagejate esimene väide, mis puudutab piirkondlikku valikulisust, kuna see ei sea kahtluse alla varalise valikulisuse olemasolu, endaga kaasa vaidlusaluse otsuse tühistamist, ka mitte osalist tühistamist (vt analoogia alusel Euroopa Kohtu presidendi 25. juuni 1998. aasta määrus kohtuasjas C-159/98 P(R): Hollandi Antillid vs. nõukogu, EKL 1998 lk I-4147, punkt 111).

187 Seega tuleb järeldada, et esimene väide, eeldusel, et see on põhjendatud, ei too endaga kaasa vaidlusaluse otsuse tühistamist ja on seega tulemusetu.

188 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi hagid rahuldamata jätta.

VIII – Kohtukulud

189 Kodukorra artikli 122 esimene lõik näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse, otsustab ta kohtukulude jaotuse. Sama kodukorra artiklis 69, mida artikli 118 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuste lahendamisel, on lõikes 2 sätestatud, et kohtuvaidluse kaotanud pool on kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Nimetatud artikli 69 lõike 4 esimese lõigu alusel kannavad menetlusse astuvad liikmesriigid ise oma kohtukulud.

190 Kuna komisjoni ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebused otsustati rahuldada ning Gibraltari valitsuse ja Ühendkuningriigi poolt vaidlusaluse otsuse peale esitatud hagid rahuldamata jätta, tuleb komisjoni ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud käesolevas apellatsioonimenetluses ja komisjoni kohtukulud esimeses kohtuastmes vastavalt komisjoni ja Hispaania Kuningriigi nõuetele välja mõista Gibraltari valitsuselt ja Ühendkuningriigilt, kes ühtlasi kannavad ise oma kohtukulud.

191 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kui menetlusse astujad Üldkohtu menetluses ja Euroopa Kohtu menetluses kannavad igaüks ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Tühistada Euroopa Ühenduste Esimese Astme Kohtu 18. detsembri 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades T?211/04 ja T?215/04: Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik vs . komisjon.
2. Jätta Gibraltari valitsuse ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi hagid rahuldamata.
3. Jätta Gibraltari valitsuse ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi kohtukulud nende endi kanda ja mõista neilt välja Euroopa Komisjoni ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud käesolevas apellatsioonimenetluses ja Euroopa Komisjoni kohtukulud esimeses kohtuastmes.
4. Hispaania Kuningriik ja lirimaa kui menetlusse astujad Euroopa Ühenduste Esimese Astme Kohtu menetluses ja Euroopa Liidu Kohtu menetluses kannavad kumbki ise oma kohtukulud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.