

C?106/09. P. és C?107/09. P. sz. egyesített ügyek

Európai Bizottság

kontra

Government of Gibraltar

és

Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága,

valamint

Spanyol Királyság

kontra

Government of Gibraltar

és

Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága

„Fellebbezés – Állami támogatások – Tárgyi szelektivitás – Adórendszer – Gibraltár – Offshore társaságok”

Az ítélet összefoglalása

1. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – A hatóságok által egyes vállalkozások számára biztosított el?nyös adójogi bánásmód – Bennfoglaltság – Valamennyi gazdasági szerepl?re megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésnek min?sül? adókedvezmény – Kizártság*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

2. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Az adóalany nyereségességét?l függ? és bizonyos feltételek szerint korlátozott adóztatás – Hiány*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

3. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Az alkalmazott szabályozási technika figyelembevétele alapján történ? értékelés – Kizártság*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

4. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Az intézkedés szelektív jellege – Olyan adórendszer, amely lehetővé teszi, hogy valamely társaságcsoporthoz az adótárgyak természetéb?l fakadóan mentesüljön – Bennfoglaltság*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

5. *Államok által nyújtott támogatások – A Bizottság által végzett vizsgálat – A támogatási program teljes kör? vizsgálata – Megengedhet?ség*

(EK 87. cikk és EK 88. cikk)

6. *Államok által nyújtott támogatások – A Bizottság által végzett vizsgálat – Valamely támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethet?sége – Az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény alapján történ? értékelés – Terjedelem*

(EK 87. cikk és EK 88. cikk; 98/C 384/03 bizottsági közlemény)

7. *Államok által nyújtott támogatások – Tilalom – Eltérések – A közös piaccal összeegyeztethet?nek tekinthet? támogatások – Az EK 87. cikkre figyelemmel történ? értékelés – Korábbi gyakorlat figyelembevétele – Kizártság*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

8. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – A vállalkozások közötti, terhek tekintetében történ? különbségtétel – Kizártság – Feltétel*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

9. *Államok által nyújtott támogatások – Tilalom – Eltérések – Az eltérést kér? tagállam együttm?ködési kötelezettsége*

(EK 87. cikk, (2) bekezdés)

10. *Unió jog – Elvek – Védelemhez való jog – A Bizottság által indított közigazgatási eljárásokra való alkalmazás – Támogatási tervek vizsgálata – Terjedelem*

(EK 88. cikk, (2) bekezdés)

1. A támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböz? módon könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezed? terheken, és amelyek ugyanolyan természet?ek és azonos hatásúak, de nem min?sülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak.

Ebb?l következ?en az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan el?nyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvez?bb helyzetbe hozza a kedvezményezettet, mint a többi adóalanyt, az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak min?sül.

A valamennyi gazdasági szerepl?re megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésb?l ered? el?nyök azonban nem min?sülnek az EK 87. cikk értelmében vett állami támogatásnak.

(vö. 71–73. pont)

2. Az EK 87. cikk (1) bekezdése alapján el kell dönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelésé[t]” elnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

Egy olyan intézkedés, amely alapján az adóalanyoknak csak akkor kell munkáltatói adót és vállalkozási ingatlanhasználati adót fizetniük, ha nyereségesek, és az adó összege ezen egyes adótárgyak esetében nem haladhat meg bizonyos mértéket, nem biztosít szelektív elnyöket, mivel a nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség adóztatásának felső korlátja önmagában olyan általános intézkedés, amely megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplőre alkalmazandó, és ezért nem alkalmas arra, hogy szelektív elnyöket nyújtson.

(vö. 75., 77., 80. pont)

3. Az EK 87. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg.

Ezért egy adórendszer szelektivitásának megítélése keretében az olyan megközelítés, amely kizárólag az alkalmazott szabályozási módszer figyelembevételén alapul, nem teszi lehetővé a szóban forgó adóintézkedés hatásainak vizsgálatát, és eleve kizárja annak a lehetőségét, hogy bizonyos adóalanyok megadóztatásának hiányát „szelektív elnyeknek” lehessen minősíteni.

Ezek a megállapítások különösen érvényesek az olyan adórendszerre, amely ahelyett, hogy az összes vállalkozásra általános szabályokat írna elő, amelyektől egyes vállalkozások esetében eltérést állapítana meg, ugyanilyen eredményt ér el azzal, hogy úgy illeszti és állítja össze az adószabályokat, hogy azok alkalmazása a különböző vállalkozások számára különböző adóterhet eredményez.

(vö. 87–88., 93. pont)

4. Egy „általános” adórendszer alkalmazásából eredő eltérő adóteher önmagában még nem elegendő ahhoz, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése céljából meg lehessen állapítani az adóztatás szelektivitását. Így ahhoz, hogy az adó tárgyaként az adórendszer által meghatározott kritériumokat szelektív elnyt biztosítónak lehessen minősíteni, az is szükséges, hogy ezek a kritériumok a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék, lehetővé téve ezzel azt, hogy az ilyen rendszert úgy minősítsük, mint amely az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését elnyben részesíti.

Márpedig ez a helyzet akkor, amikor az a körülmény, hogy az „offshore” társaságokat nem adóztatják meg, nem a szóban forgó rendszer véletlen következménye, hanem annak az elkerülhetetlen következménye, hogy az adó tárgyat pontosan úgy határozták meg, hogy az „offshore” társaságok, amelyek jellegüknél fogva nem alkalmaznak munkavállalót, és nem használnak üzleti célú ingatlant, az adóreformtervezettel rögzített adótárgyak tekintetében ne rendelkezzenek adóalappal. Így az alapján, hogy az említett társaságok, amelyek az adóreformtervezettel meghatározott adótárgyak tekintetében külön társaságcsoporthoz tartoznak, éppen az erre a csoportra jellemző sajátosságok miatt mentesülnek az adózás alól, azt lehet megállapítani, hogy ezek a társaságok szelektív elnyt élveznek.

(vö. 103–107. pont)

5. Támogatási programok esetében a Bizottságnak elegendő csupán a szóban forgó program általános jellemzőit tanulmányoznia, és nem köteles minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak megállapításához, hogy ez a program tartalmaz-e támogatási elemeket.

(vö. 122. pont)

6. Az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény, mint a közigazgatás által elfogadott belső intézkedés, nem minősíthető jogszabálynak. Olyan, a gyakorlatban követendő magatartási szabályt tartalmaz, amelyet a Bizottság nem térhet el egyes esetekben anélkül, hogy olyan magyarázatot adna, amely összhangban áll az egyenlő bánásmód elvével.

(vö. 128. pont)

7. Azt, hogy egy adott intézkedés állami támogatásnak minősül-e, kizárólag az EK 87. cikk (1) bekezdése keretében kell megítélni, nem pedig a Bizottság állítólagos korábbi határozathozatali gyakorlata alapján.

(vö. 136. pont)

8. Az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen eleve szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer jellegéből vagy felépítéséből ered.

A vállalkozások között a terhek tekintetében ilyen különbségtételt bevezető tagállam feladata annak bizonyítása, hogy e különbségtétel ténylegesen igazolható a szóban forgó rendszer jellegével és felépítésével.

(vö. 145–146. pont)

9. A Szerződés szabályaitól eltérve támogatásokat nyújtani kívánó tagállamot a Bizottsággal való együttműködési kötelezettség terheli. E kötelezettség alapján köteles különösen valamennyi olyan adatot a Bizottság rendelkezésére bocsátani, amely lehetővé teszi ezen intézmény számára a kért eltérés feltételei teljesülésének ellenőrzését.

(vö. 147. pont)

10. A EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás keretében a védelemhez való jog tiszteletben tartása megköveteli, hogy az érintett tagállamnak lehetősége legyen hatékonyan kifejezni álláspontját a Bizottság által felhozott tények és körülmények helytállósága és relevanciája, és azon iratok tekintetében, amelyekkel a Bizottság alátámasztja az uniós jog megsértésére vonatkozó állítását, valamint az érintett harmadik felek által az EK 88. cikk (2) bekezdése alapján elterjesztett észrevételekre vonatkozóan. Amennyiben a tagállamnak nem volt lehetősége megjegyzést fűzni ezekhez az észrevételekhez, a Bizottság nem szerepeltetheti azokat az e tagállam ellen irányuló határozatában.

Az állami támogatások ellenőrzésére irányuló eljárásban az érintett tagállamon kívüli érdekelt lehetősége arra korlátozódik, hogy közölje a Bizottsággal mindazon információkat, amelyek arra irányulnak, hogy a Bizottságot a jövőbeli eljárását illetően tájékoztatással lássák el. Ezek az érdekelt maguk nem tarthatnak igényt arra, hogy a Bizottsággal olyan kontradiktórus vitát folytassanak le, mint amely az említett tagállam számára nyitva áll.

(vö. 165., 181. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2011. november 15.(*)

Tartalomjegyzék

I – Jogi háttér – 4

II – A jogvita alapját képező tényállás – 5

A – A Government of Gibraltar társaságiadó-reformjának elzményei – 5

B – A Government of Gibraltar társaságiadó-reformja – 5

III – Az igazgatási eljárás és a vitatott határozat – 7

IV – Az elsőfokú eljárás és a megtámadott ítélet – 10

V – A Bíróság eltti eljárás és a felek kérelmei – 11

VI – A fellebbezésekről – 12

A – A Bizottság egyetlen jogalapjáról és a Spanyol Királyság nyolcadik jogalapjáról – 12

1. A megtámadott ítélet indokolásával – 12

2. A felek érvei – 14

3. A Bíróság álláspontja – 19

a) A nyereségességre vonatkozó feltétel és az adózási felső korlát – 20

b) Az „offshore” társaságok számára biztosított elnyökről – 21

VII – Az Elsőfokú Bíróság eltti keresetekről – 25

A – A Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság második jogalapjáról, valamint a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának második részéről – 26

1. A második jogalap második részéről – 26

2. A Government of Gibraltar által előterjesztett harmadik jogalap második részéről – 27

3. A második jogalap első részéről – 27

a) A felek érveit – 27

b) A Bíróság álláspontja – 28

4. A második jogalap harmadik részéről – 29

a) A felek érveit – 29

b) A Bíróság álláspontja – 30

B – Az Egyesült Királyság harmadik jogalapjáról és a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának első részéről, amelyeket a védelemhez való jog megsértésére alapítottak – 32

1. A felek érveit – 32

2. A Bíróság álláspontja – 33

C – A regionális szelektivitásra vonatkozó, első jogalapról – 36

VIII – A költségekről – 37

„Fellebbezés – Állami támogatások – Tárgyi szelektivitás – Adórendszer – Gibraltar – Offshore társaságok”

A C-106/09. P. és C-107/09. P. sz. egyesített ügyekben,

az **Európai Bizottság** (C-106/09. P.) (képviselik: R. Lyal, V. Di Bucci és N. Khan, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

fellebbezők,

a többi fél az eljárásban:

a **Government of Gibraltar** (képviselik: J. Temple Lang solicitor, M. Llamas barrister és A. Petersen advokat),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: I. Rao, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Anderson QC és M. Gray barrister)

felperesek az elsőfokú eljárásban,

támogatják őket:

Írország (képviselik: D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítője: B. Doherty barrister, kézbesítési cím: Luxembourg)

beavatkozó a fellebbezési eljárásban,

a **Spanyol Királyság** (képviselik: N. Díaz Abad és J. M. Rodríguez Cárcamo, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

beavatkozó az elsőfokú eljárásban,

és

a **Spanyol Királyság** (C-107/09. P.) (képviselik: N. Díaz Abad és J.M. Rodríguez Cárcamo, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

fellebbezőnek,

a többi fél az eljárásban:

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal, V. Di Bucci és N. Khan, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes az elsőfokú eljárásban,

a **Government of Gibraltar** (képviselik: J. Temple Lang solicitor, M. Llamas barrister és A. Petersen advokat),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: I. Rao, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Anderson QC és M. Gray barrister)

felperesek az elsőfokú eljárásban,

a Bíróság alapokmányának 56. cikke alapján 2009. március 16-án benyújtott két fellebbezése tárgyában,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot és A. Prechal tanácselnökök, A. Rosas, K. Schiemann, Juhász E., T. von Danwitz (előadó), D. Šváby, M. Berger, A. Prechal és E.

Jarašiņas bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. november 16-i tárgyalásra,

a előtanácsnok indítványának a 2011. április 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közöségek Bizottsága és a Spanyol Királyság fellebbezéseivel az Európai Közöségek Elsőfokú Bíróságának a T-211/04. és T-215/04. sz., Government of Gibraltar és Egyesült Királyság kontra Bizottság egyesített ügyekben 2008. december 18-án hozott azon ítéletének (EBHT 2008., II-3745. o., a továbbiakban: megtámadott ítélet) hatályon kívül helyezését kéri, amellyel az Elsőfokú Bíróság megsemmisítette a támogatási rendszert, amelyet az Egyesült Királyság tervez megvalósítani a Gibraltári Kormány társaságiadó-reformja tekintetében [helyesen: az Egyesült Királyság által a gibraltári kormány társaságiadó-reformja tekintetében

megvalósítani tervezett támogatási programról] szóló, 2004. március 30-ai 2005/261/EK bizottsági határozatot (HL 2005. L 85., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat).

I – Jogi háttér

2 Az [EK 88. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-ai 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL L 83., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Hivatalos vizsgálati eljárás

(1) A hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményező határozat összefoglalja a vonatkozó ténybeli és jogi kérdéseket, tartalmazza a Bizottság előzetes értékelését a javasolt intézkedés támogatási jellegére vonatkozóan, és meghatározza a közös piaccal való összeegyeztethetőséggel kapcsolatban felmerült kétségeket. A határozat felszólítja az érintett tagállamot és az egyéb érdekelt feleket, hogy nyújtsák be észrevételeiket egy meghatározott, általában egy hónapot meg nem haladó határidőn belül. Kellően indokolt esetben a Bizottság meghosszabbíthatja az előírt határidőt.

(2) A Bizottság a beérkezett észrevételeket közli az érintett tagállammal. Amennyiben az érdekelt fél a lehetséges kár miatt úgy kívánja, személyét az érintett tagállam előtt nem fedik fel. Az érintett tagállam általában egy hónapot meg nem haladó előírt határidőn belül válaszolhat a benyújtott észrevételekre. Kellően indokolt esetekben a Bizottság meghosszabbíthatja az előírt határidőt.”

II – A jogvita alapját képező tényállás

A – *A Government of Gibraltar társaságiadó-reformjának előzményei*

3 2001. július 11-én a Bizottság úgy döntött, hogy két, Gibraltáron alkalmazott társasági adójogszabállyal szemben, amelyek a „mentesített társaságokra” (HL 2002. C 26., 13. o.) és a „kötelezett társaságokra” (HL 2002. C 26., 9. o.) vonatkoztak, megindítja az EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást.

4 A mentesített társaság jogállását az a vállalkozás élvezte, amely több feltételnek eleget tett. E feltételek között szerepelt a Gibraltáron folytatott kereskedelmi vagy más tevékenység tilalma, a más mentesített vagy kötelezett társasággal folytatott tevékenység kivételével. Néhány kivételtől eltekintve a mentesített társaságok Gibraltáron mentesek voltak a jövedelemadó alól, és csak 225 GBP átalányösszegű adót voltak kötelesek évente fizetni.

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

6 Az Elsőfokú Bíróság a T-195/01. és T-207/01. sz., Government of Gibraltar kontra Bizottság egyesített ügyekben 2002. április 30-án hozott ítéletével (EBHT 2002., II-2309. o.) egyrészt megsemmisítette a mentesített társaságokra vonatkozó hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot amiatt, hogy a Bizottság az ezekre a társaságokra vonatkozó adórendszert teljes egészében új támogatásnak minősítette, másrészt elutasította a kötelezett társaságokra vonatkozó eljárás megindításáról szóló határozat megsemmisítésére irányuló kérelmet.

7 A mentesített társaságokra vonatkozó eljárás azt eredményezte, hogy a Bizottság 2005.

január 19-ii határozatában megfelelő intézkedések meghozatalát javasolta, amelyeket az Egyesült Királyság 2005. február 18-án elfogadott (HL 2005. C 228., 9. o.). A kötelezett társaságokra vonatkozó eljárást követően a Bizottság 2004. március 30-án elfogadta a 2005/77/EK határozatot (HL 2005. L 29., 24. o.), amellyel az e társaságokra vonatkozó adórendszert összeegyeztethetetlennek nyilvánította a közös piaccal.

B – *A Government of Gibraltar társaságiadó-reformja*

8 2002. április 27-én a Government of Gibraltar – nem érintve azt a kérdést, hogy a mentesített és a kötelezett társaságokra vonatkozó adórendszer állami támogatásnak minősül-e – bejelentette arra irányuló szándékát, hogy hatályon kívül helyezi a vállalkozások adózására vonatkozó valamennyi jogszabályt, és valamennyi gibraltári társaságra vonatkozóan teljesen új adórendszert vezet be. A Government of Gibraltar által bevezetett ezen társaságiadó-reform képezi a jelen jogvita tárgyát.

9 2002. augusztus 12-i levelével Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága az EK 88. cikk (3) bekezdése alapján bejelentette a Bizottságnak a Government of Gibraltar által bevezetni kívánt társaságiadó-reformot (a továbbiakban: adóreform-tervezet).

10 Ahhoz, hogy az adóreform-tervezetet a Government of Gibraltar végrehajthassa, azt a House of Assembly of Gibraltarnak elzeteresen jóvá kellett hagynia. E reform részeként a mentesített és a kötelezett társaságokra addig vonatkozó jogszabályokat azonnali hatállyal vissza kellett vonni.

11 Ennek az adóreformnak része – amint ez a megtámadott ítélet 18. pontjából is kitnik – a gibraltári székhellyel rendelkező valamennyi társaságra vonatkozó adózási rendszer, és a csak a pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó és a közmvéket mködtető (a távközlési, villamossági és vízügyi ágazatban tevékenykedő) vállalkozásokra alkalmazandó kiegészítő vagy büntetőadó („top-up tax”).

12 Az e törvényjavaslattal bevezetendő adózási rendszer sajátosságait a megtámadott ítélet 21–25. pontja a következéképpen ismerteti:

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

– munkáltatói adó: minden gibraltári társaságnak foglalkoztatottanként 3000 fontot kell fizetnie évente; minden gibraltári »munkaadó« köteles megfizetni a munkáltatói adót teljes munkaidős és részmunkaidős – »Gibraltáron foglalkoztatott« – »munkavállalói« teljes létszáma után; az adóreformra vonatkozó jogszabályok tartalmazzák a fenti fogalmak meghatározását;

– vállalkozási ingatlanhasználati adóból (Business Property Occupation Tax, a továbbiakban: BPOT): minden vállalkozásnak, amely Gibraltáron üzleti célból ingatlant használ, vállalkozási ingatlanhasználati adót kell fizetnie, amelynek mértéke százalékban megegyezik a Gibraltáron az ingatlanra kivetett általános adókulcsok szerinti kötelezettségükkel;

– nyilvántartási díj: minden gibraltári vállalkozásnak éves nyilvántartási díjat kell fizetnie, amelynek mértéke évi 150 font a nem nyereségérdekelt társaságoknál és évi 300 font a jövedelemérdekelt társaságoknál.

22 A munkáltatói adófizetési kötelezettség felső korlátját, a vállalkozási ingatlanhasználati adóval együtt, a nyereség 15%-ában állapítják meg. A felső korlát bevezetéséből következően a

társaságoknak a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót csak akkor kell megfizetniük, ha nyereségesek, és az adó összege nem haladhatja meg a nyereség 15%-át.

[...]

23 Bizonyos kijelölt tevékenységek, nevezetesen a pénzügyi szolgáltatások és a közmvégek esetében egy további, kiegészít? (vagy büntet??) adó is vonatkozik az ilyen tevékenységek során keletkezett nyereségekre. Ez a kiegészít? adó csak az ilyen kijelölt tevékenységekb?l keletkez? nyereségre alkalmazható.

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

25 A közmvé társaságoknak a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón felül kiegészít? (vagy büntet??) adót is kell fizetniük közmvé szolgáltató tevékenységükb?l származó nyereségük után, amelynek mértéke a (nemzetközileg elfogadott számviteli standardoknak megfelel?en kiszámított) nyereség 35%-a. Ezek a társaságok a munkáltatói adót és a vállalkozási ingatlanhasználati adót levonhatják a kiegészített adóval kapcsolatos kötelezettségükb?l. Annak ellenére, hogy a közmvé társaságoknak a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó megfizetésére vonatkozó teljes éves kötelezettsége a nyereség 15%-ában van korlátozva, a közmvévek kiegészít? adója biztosítja majd, hogy ezek a társaságok mindig a nyereség 35%-ának megfelel? adót fizessenek.”

III – Az igazgatási eljárás és a vitatott határozat

13 Miután az Egyesült Királyság bejelentette az adóreform?tervezetet a Bizottságnak, 2002. október 16-i levelében a Bizottság tájékoztatta ezt a tagállamot az EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról szóló határozatáról (a továbbiakban: hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozat), és felkérte az érdekelt feleket, hogy terjesszék el? észrevételeiket (HL 2002. C 300., 2. o.).

14 Ez a határozat az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történ? alkalmazásáról szóló, 98/C 384/03 bizottsági közlemény (HL 1998. C 384., 3. o.; magyar nyelv? különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 277. o.; a továbbiakban: adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény) 9. pontjára hivatkozik. Az említett közlemény 29–33. és 37–44. pontjában a Bizottság négy olyan elemét ismerteti az adóreform?tervezetnek, amelyr?l úgy véli, hogy tárgyi szempontból szelektív el?nyt nyújt; ezek közé tartozik a nem nyereséges társaságoknak el?nyt biztosító azon feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, az eltér? adózási fels? korlát, amely azoknak a társaságoknak nyújt el?nyt, amelyekre ez a fels? korlát vonatkozik, a Gibraltár meghatározott földrajzi területein letelepedett vállalkozásokra vonatkozó adómentesség, és végül a bizonyos célok megvalósítására felvett kölcsönökre vonatkozó kamatmentesség. Az „offshore” társaságok nem szerepelnek itt úgy, mint amelyek szelektív el?nyben részesülnek.

15 A hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozat 60. pontjának f) alpontjában a Bizottság a következő információk közlésére szólítja fel az Egyesült Királyságot:

- a nyereséget nem termeli? és következésképpen a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó kötelezettsége alól mentesül? társaságok,
- a munkavállalóval nem rendelkezik? (azaz adóköteles munkavállalói egységgel nem rendelkezik?), nyereséges társaságok,
- a kevesebb mint egy munkavállalóval rendelkezik? nyereséges társaságok (kivéve a munkavállalóval nem rendelkezik? társaságokat)

becsült száma, mérete és tevékenységei.”

16 A Bizottsághoz a következőket?l érkezett észrevétel: Egyesült Királyság, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (üzleti szervezetek spanyolországi szövetsége), Ålands Landskapsstyrelse (a finnországi Åland?szigetek kormányzósága), a Spanyol Királyság és a Government of Gibraltar.

17 A Spanyol Királyság a 2003. január 3?án a Bizottság elé terjesztett megjegyzéseinek 3. pontjában a következőket fejtette ki:

„[...]”

Ezek az észrevételek kívül, amelyek a Bizottság által el?adott kifogásokat támogatják, amelyek önmagukban is elegend?ek ahhoz, hogy kétségbe vonják az Egyesült Királyság által a Government of Gibraltar nevében javasolt reform érvényességét, azt is alapvet? fontosságúnak tartjuk, hogy a rendszer számviteli értékelése megfelelően figyelembe vegye a javaslatot tev? hatóság területén fennálló valós gazdasági és adózási viszonyokat.

A javasolt adóreformnak néhány igen sajátos jellemz?je van, így például:

[...]

c) Annak a 28 000 társaságnak a számára, amely nem alanya a fenti a) pontban hivatkozott kiegészít? adónak, a tervezett adórendszer valójában nem a társasági nyereségre kivetett általános adót jelent, hanem több különböz? különadó együttesét (munkáltatói adó, vállalkozási ingatlanhasználati adó, nyilvántartási díj), amelyekre fels? korlát vonatkozik, és így az adóteher rendkívül csekély, s?t nem is létezik (nem véletlen, hogy a tervezetet Gibraltárban „nulla adónak” nevezik).

Be kell látni, hogy mivel a 28 000 nyilvántartott társaság többsége „postaláda” társaságnak vagy vagyonkezel? társaságnak tekinthet?, ezeknek – amennyiben nyereségesek – munkavállalónként 3000 GBP adót kell fizetniük évente. Mivel a többségüknek f?szabály szerint csak egy munkavállalója van (egy könyvel? vagy egy könyvvizsgáló), aki általában részmunkaid?ben dolgozik, legfeljebb 3000 GBP?t fizetnek évente, ha nem használnak ingatlant (ami rendszerint jellemz? rájuk), mert akkor nem kell vállalkozási ingatlanhasználati adót fizetniük.

[...]

d) Az »offshore« társaságok nem tartoznak a két új adó hatálya alá: mintegy 8000, Gibraltáron fizikai jelenléttel nem rendelkezik? társaság mentesül így.

[...]

Ennek az adóreformnak számos különös vonása van, és érintetlenül hagyja azoknak a

vállalkozásoknak az adóhelyzetét, amelyek nem rendelkeznek Gibraltáron sem munkavállalóval, sem ingatlannal.

[...]"

18 A Bizottság átküldte ezeket az észrevételeket az Egyesült Királyságnak, amely 2003. február 13-ai levelével tájékoztatta a Bizottságot a megjegyzéseiről, nem foglalt azonban állást a Spanyol Királyságnak az adóztatásban az „offshore” társaságokra vonatkozó bánásmódra vonatkozó érvével kapcsolatban.

19 A vitatott határozat 163. pontjában a Bizottság azt állapította meg, hogy „[az adóreform-tervezet] állami támogatási modellt [helyesen: programot] valósít meg, az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerinti értelemben. A 87. cikk (2) bekezdésében és (3) bekezdésében előírt eltérések egyike sem alkalmazható. Ezért az Egyesült Királyság nem valósíthatja meg a reformot.”

20 A Bizottság szerint – amint az a vitatott határozat 98-152. pontjából is kitűnik – az adóreform-tervezet mind regionális, mind tárgyi szempontból szelektív. Regionális szempontból azért szelektív, mert olyan társaságiadó-rendszert ír elő, amely alapján a gibraltári vállalkozásokat általánosan alacsonyabb kulcs szerint adóztatják, mint a brit vállalkozásokat (a vitatott határozat (127) preambulumbekkezdése).

21 A Bizottság úgy ítéli meg, hogy az adóreform-tervezet egyes elemei tárgyi szempontból szelektívek. Így tárgyi szelektivitást valósít meg először is először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, mivel ez a feltétel azoknak a vállalkozásoknak kedvez, amelyek nem nyereségesek (a megtámadott határozat (128)–(133) preambulumbekkezdése); másodsor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát, mivel ez azokat a vállalkozásokat részesíti előnyben, amelyek az adott adóévben a foglalkoztatottak számához és az ingatlanhasználathoz viszonyítva kevesebb nyereséget termeltek (a megtámadott határozat (134)–(141) preambulumbekkezdése). Végül harmadsor, tárgyi szempontból szintén szelektív a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó előírása, mivel ez a két adónem jellegénél fogva az „offshore” társaságokat részesíti előnyben, amelyek nem rendelkeznek tényleges fizikai jelenléttel Gibraltáron, és ezért nem kötelezettek társasági adó fizetésére (a vitatott határozat (142)–(144) és (147)–(150) preambulumbekkezdése).

22 A vitatott határozat rendelkezése része 1. cikkében a következőket írja elő:

„Azok a javaslatok, amelyeket az Egyesült Királyság bejelentett a társasági adózás rendszerének reformjához Gibraltárban [helyesen: a gibraltári társaságiadó-rendszer reformjára vonatkozóan], állami támogatási modellt [helyesen: programot] valósítanak meg, amely nem összeegyeztethető a közös piaccal.

Azok a javaslatok ennek megfelelően nem valósíthatók meg.”

IV – Az elsőfokú eljárás és a megtámadott ítélet

23 A T-211/04. sz. ügyben a Government of Gibraltar, és a T-215/04. sz. ügyben az Egyesült Királyság által az Elsőfokú Bíróság Hivatalához 2004. június 9-én benyújtott keresetlevelek a vitatott határozat megsemmisítésére irányultak.

24 A felperesek lényegében három, az említett ügyekben azonos jogalapra hivatkoztak. Az

els? és a második jogalapot a regionális szelektivitás és a tárgyi szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó téves jogalkalmazásra és mérlegelési hibákra alapították. A harmadik jogalapot a lényeges eljárási szabályoknak az adóreformtervezet „offshore” társaságokra vonatkozó harmadik elemére irányuló vizsgálata során történt megsértésére alapították. Ez utóbbi jogalap két részre bontható: az els? a meghallgatáshoz való jog megsértésére vonatkozik, amelyre az Egyesült Királyság és a Government of Gibraltar is hivatkozott, a második pedig egy indokolási hibára vonatkozik, amelyre kizárólag a Government of Gibraltar hivatkozott.

25 Az Els?fokú Bíróság harmadik tanácsa elnökének 2004. december 14?i és 2005. február 15?i végzése helyt adott az Egyesült Királyság beavatkozás iránti kérelmének a T?211/04. sz. ügyben a Government of Gibraltar kérelmének támogatása érdekében és a Spanyol Királyság beavatkozás iránti kérelmének a T?215/04. sz. ügyben a Bizottság kérelmének támogatása érdekében.

26 Az Els?fokú Bíróság a felpereseknek mind a regionális szelektivitásra vonatkozó els? jogalapjának, mind a tárgyi szelektivitásra vonatkozó második jogalapjának helyt adott. Az Els?fokú Bíróság ezért nem folytatta le a lényeges eljárási szabályok megsértésére vonatkozó harmadik jogalap vizsgálatát.

V – A Bíróság el?tti eljárás és a felek kérelmei

27 2009. június 26?i végzésével a Bíróság elnöke az írásbeli és szóbeli szakasz, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C?106/09. P. és a C?107/09. P. sz. ügyet.

28 2009. szeptember 25?i végzésével a Bíróság elnöke megengedte, hogy Írország a Government of Gibraltar kérelmeinek támogatása érdekében a jelen ügyekben beavatkozzon.

29 Fellebbezésében a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

- els?dlegesen
- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;
- utasítsa el a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által benyújtott, megsemmisítés iránti kereseteket, és
- kötelezze a Government of Gibaltart, valamint az Egyesült Királyságot a költségek viselésére;
- másodlagosan
- utalja vissza az ügyet az Els?fokú Bíróság elé újbóli megvizsgálásra, és
- ne határozzon az els?fokú és a másodfokú eljárás költségeir?l.

30 Fellebbezésében a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság:

- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;
- nyilvánítsa a vitatott határozatot a joggal összeegyeztethet?nek, és
- kötelezze az ellenérdek? feleket a költségek viselésére.

31 A Government of Gibraltar azt kéri, hogy a Bíróság:

- utasítsa el a Bizottság által benyújtott és a Spanyol Királyság által benyújtott fellebbezést, és
- kötelezze a Bizottságot és a Spanyol Királyságot a Government of Gibraltar részér?l felmerült költségek viselésére.

32 Az Egyesült Királyság azt kéri, hogy a Bíróság:

- utasítsa el a Bizottság által benyújtott és a Spanyol Királyság által benyújtott fellebbezést, és
- kötelezze a Bizottságot és a Spanyol Királyságot a költségek viselésére.

33 Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

- utasítsa el a Bizottság által benyújtott fellebbezést, és
- kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

VI – A fellebbezésekr?l

34 A Bizottság egyetlen, az EK 87. cikk (1) bekezdésének megsértésére alapított jogalapot terjeszt el?. Az Els?fokú Bíróságnak az adóreform?tervezet tárgyi szelektivitásával kapcsolatos megállapításaira vonatkozó ezen jogalap hat részre bontható. A Spanyol Királyság tizenegy jogalapra hivatkozik, amelyeket három csoportba lehet sorolni: az els? csoport a tervezet regionális szelektivitására és a Gibraltár jogállására vonatkozik (az els? hét jogalap és a kilencedik jogalap), a második csoport a tárgyi szelektivitásra (nyolcadik jogalap), az utolsó pedig az Els?fokú Bíróság el?tti eljárásra (tizedik és tizenegyedik jogalap).

35 El?ször is a tárgyi szelektivitásra vonatkozó jogalapokat, azaz a Bizottság egyetlen jogalapját és a Spanyol Királyság által el?terjesztett nyolcadik jogalapot kell megvizsgálni.

A – A Bizottság egyetlen jogalapjáról és a Spanyol Királyság nyolcadik jogalapjáról

1. A megtámadott ítélet indokolása

36 A vitatott határozat vizsgálatát megelőz?en az Els?fokú Bíróság a megtámadott ítélet 143–146. pontjában meghatározza azt a vizsgálati keretet, amelyhez a Bizottságnak az adóügyi támogatási programok szelektív jellegének vizsgálatakor igazodnia kell. Az Els?fokú Bíróság e tekintetben úgy véli, hogy ahhoz, hogy a Bizottság valamely adóintézkedést szelektívnek min?síthessen, el?ször is meg kell határoznia az „általános” adórendszert. Ehhez az „általános” adórendszerhez képest kell második lépésként a Bizottságnak értékelnie és megállapítania, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított el?ny szelektív jellegű-e, ehhez pedig azt kell bizonyítania, hogy ez az intézkedés eltér az említett „általános” adórendszert?l. Harmadik lépésként azt kell megvizsgálnia, hogy ilyen eltérések esetében a vállalkozások közötti különbségtételt eredményez? intézkedés mégsem „szelektív” akkor, ha a különbségtétel annak a tehermegosztási rendszernek a jellegéb?l vagy felépítéséb?l következik, amelynek része.

37 Az Els?fokú Bíróság szerint a Bizottság nem hagyhatja ki a szóban forgó intézkedés szelektív jellegére vonatkozó vizsgálat els? és második lépését, különben a tagállam helyett ? határozná meg a tagállam adórendszerét, és azt, hogy e rendszeren belül mi min?sül „általános” rendszernek. A szóban forgó adórendszer meghatározásával kapcsolatban az Els?fokú Bíróság úgy véli, hogy a közösségi jog jelenlegi állapota szerint a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak. Így kizárólag ez utóbbiak, és az adóügyi autonómiával rendelkező, az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanyok rendelkeznek hatáskörrel olyan

társaságiadórendszer létrehozására, amely megítélésük szerint gazdasági szükségleteiknek a legjobban megfelel.

38 A megtámadott ítélet 148. pontjában az Elsőfokú Bíróság emlékeztet arra, hogy a vitatott határozatban „a Bizottság azt állapította meg, hogy [az adóreformtervezettel] bevezetett adórendszer három eleme elnyben részesíti a kedvezményezett társaságokat, és ezért állami támogatásnak minősülhet: először is az a feltétel, hogy a társaságnak nyereségesnek kell lennie, mielőtt a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó alanyává válna, másodszor, a munkáltatói adóra és a vállalkozási ingatlanhasználati adóra alkalmazott, a nyereség 15%-át kitevő felső korlát; és harmadszor, önmagában a munkáltatói adó és a vállalkozási ingatlanhasználati adó”.

39 Az Elsőfokú Bíróság ezután a megtámadott ítélet 143–146. pontjában kifejtett vizsgálati keretre tekintettel megvizsgálta a vitatott határozatot.

40 Az Elsőfokú Bíróság e tekintetben azt állapította meg a megtámadott ítélet 170. pontjában, hogy a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által szolgáltatott magyarázatokra tekintettel, amelyek szerint az adóreformtervezet valamennyi eleme olyan önálló adórendszert alkot, amelyet „általános” adórendszernek kell tekinteni, „a Bizottság nem tekinthet el attól, hogy eleget tegyen a [megtámadott ítélet] 143. pontjában ismertetett, arra irányuló feladatának, hogy előzleg meghatározza, mi minősül a bejelentett adózási rendszerben [...] »általános« adórendszernek, és adott esetben megkérdőjelezze a gibraltári hatóságok ilyen minősítését”. Az Elsőfokú Bíróság a megtámadott ítélet 171–174. pontjában azonban azt állapította meg, hogy a Bizottság nem követte az említett vizsgálati keret lépéseit, és az állami adóügyi hatáskörre tekintettel a Bizottság túllépte a felülvizsgálat kereteit.

41 Az Elsőfokú Bíróság továbbá a megtámadott ítélet 175. pontjában arra is rámutat, hogy „azonkívül, hogy a Bizottság nem tartotta be a szelektivitás megállapítására vonatkozó vizsgálat kereteit, [...] sem a [vitatott] határozatban kifejtett [...] megállapítások, sem a Bizottság és a Spanyol Királyság által a jelen eljárásban előadott érvek alapján nem vonható kétségbe a bejelentett adózási rendszer szerinti [...] „általános” rendszer meghatározásának a megalapozottsága”.

42 Ez utóbbival kapcsolatban az Elsőfokú Bíróság először is úgy ítéli meg a megtámadott ítélet 176–178. pontjában, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania azt, hogy eltérésnek kell minősíteni az adóztatás feltételét, azaz hogy nyereséget kell termelni, és a nyereség 15%-át kitevő felső adókorlátot, és hogy ezért az adórendszert szelektívnek kell tekinteni.

43 Másodszor, az Elsőfokú Bíróság a megtámadott ítélet 179–181. pontjában azt állapította meg, hogy a szóban forgó adórendszer szelektivitása nem bizonyítható sem az alapján, hogy a Bizottság ezt az adórendszert „hibridnek” minősíti, sem pedig az alapján, hogy nem lesz alanya a munkáltatói adónak és a vállalkozási ingatlanhasználati adónak az a vállalkozás, amely „fizikailag nincsen jelen” Gibraltáron.

44 Harmadszor, a megtámadott ítélet 182–184. pontjában foglaltak szerint a Bizottságnak a vállalkozások adóztatásának megállapítására vonatkozóan a vitatott rendszer által elfogadott különböző kritériumokra vonatkozó megjegyzései túlságosan homályosak, és ezért ezekkel nem lehet megkérdőjelezni azt, ahogyan a gibraltári hatóságok meghatározták, hogy mi minősülhet az adóreformtervezeten belül „általános” rendszernek.

45 Az Elsőfokú Bíróság a megtámadott ítélet 185. pontjában azt állapítja meg, hogy az adóreformtervezet Bizottság által meghatározott elemei közül egyik sem tekinthető olyannak, amely az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt nyújt, mivel a Bizottság nem

bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy ezek az „általános” adórendszertől való eltérésnek minősülnek.

46 Végül az Elsőfokú Bíróság a megtámadott ítélet 186. pontjában rámutat arra, „hogy [az adóreformtervezettel] bevezetett adózási rendszer állítólagos hatásainak a [korábbi] adózási rendszer hatásaival történő összehasonlítása, ahogyan azt a Bizottság a [vitatott] határozat 1. táblázatában és (150) preambulumbekkezdésében tette, a jelen ügyben nem fogadható el az EK 87. cikk (1) bekezdésének alkalmazása szempontjából”.

2. A felek érvei

47 Fellebbezésében a Bizottság egyetlen jogalapot terjeszt el, amely az EK 87. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapul, és a tárgyi szelektivitás Elsőfokú Bíróság általi vizsgálatára irányul. Ez a jogalap hat részre bontható.

48 E jogalap első részével a Bizottság arra hivatkozik, hogy az Elsőfokú Bíróság tévesen értékelte az EK 87. cikk (1) bekezdése és a tagállami adóügyi hatáskörök terjedelme közötti kapcsolatot. A Bizottság e tekintetben úgy véli, hogy a tagállamok adóügyi hatásköreit az uniós jog és különösen az EK 87. cikk (1) bekezdése határolja be, és nem lehet egy nemzeti szabályt csak azért kivonni az említett cikk hatálya alól, mert az adójog területére tartozik, mivel az említett cikk az állami intézkedéseket nem azok oka vagy céljai, hanem hatásai alapján határozza meg.

49 Egyetlen jogalapja második részével a Bizottság azt állítja, hogy az Elsőfokú Bíróság tévesen úgy vélte, hogy a Bizottságnak elzetesen meg kellett volna határoznia az adóreformtervezetben foglalt adórendszer „általános” rendszerét, majd pedig bizonyítania kellett volna a szóban forgó intézkedéseknek ehhez a rendszerhez képest eltérő jellegét. Egy ilyen megközelítés nem veszi figyelembe azt, hogy így a tagállamoknak lehetőségük nyílna arra, hogy a szerkezetéből adódóan önmagában hátrányosan megkülönböztető adórendszert vezessenek be. A saját maga által „általánosnak” tekintett adózási rendszerére alkalmazandó kritériumok gondos megválasztásával ugyanis Gibraltár nagymértékben sikeresen reprodukálta egy olyan rendszer hatásait, amely nyilvánvalóan állami támogatást tartalmaz bizony vállalkozási kategóriák javára.

50 Egyetlen jogalapja harmadik részével a Bizottság azt állítja, hogy az Elsőfokú Bíróság megsértette az állami támogatás fogalmának értelmezésére vonatkozó azon elveket, amelyek szerint a nemzeti intézkedéseket hatásaikra, nem pedig a kitűzött célra vagy egy adott szabályozási technikára tekintettel kell megvizsgálni.

51 E jogalap negyedik részével a Bizottság arra hivatkozik, hogy az Elsőfokú Bíróság megközelítése azt eredményezné, hogy egy adórendszer valamennyi jellemzőjét – tekintet nélkül arra az elnyre, amelyet egyes kedvezményezettek számára biztosít – úgy tekintenénk, hogy az automatikusan szerves részét képezi ennek a rendszernek, nem pedig eltérés, és így az ebből következően mentesülne az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása alól.

52 Az említett jogalap ötödik részével a Bizottság azt kifogásolja, hogy az Elsőfokú Bíróság tévesen úgy vélte, hogy a Bizottság nem határozta meg az „általános” adórendszert, és nem bizonyította, hogy az adóreformtervezet adott jellemzői eltérést valósítanak meg ettől a rendszertől. A Bizottság ugyanis egyértelműen és szabályszerűen az alkalmazott munkaerő és a vállalkozási ingatlanhasználat adóztatásán alapuló adórendszerként határozta meg a bejelentett adórendszert. Emellett a Bizottság megjegyzi, hogy az Elsőfokú Bíróság által a vitatott határozat megsemmisítése érdekében hivatkozott indok nem az indokolás hiányán, hanem téves jogalkalmazáson alapul.

53 Egyetlen jogalapja hatodik részével a Bizottság arra hivatkozik, hogy az Elsőfokú Bíróság

elmulasztotta megvizsgálni a szelektivitás három, a vitatott határozatban hivatkozott elemét, többek között elmulasztva megvizsgálni a Bizottságnak az adóreformtervezet konkrét hatásaira alapozott állításait, vagyis azt, hogy az különböz? adózási szinteket írt el? a gibraltári gazdaság különböz? ágazatai számára, és hogy szelektív el?nyt biztosított az „offshore” vállalkozásoknak, amelyeknek nincsenek munkavállalói, és amelyek nem használnak ingatlant Gibraltáron.

54 Jóllehet az Els?fokú Bíróság a megtámadott ítélet 156–162. pontjában megismételte a vitatott határozat releváns részeit, nem foglalt állást az adóreformtervezet így meghatározott különböz? szelektív szempontjairól. Az Els?fokú Bíróság a megtámadott ítélet 186. pontjában nem vett tudomást arról, hogy milyen relevanciával bír az adóreformtervezet és a korábbi adózási rendszer összehasonlítása. Rá kell mutatni arra, hogy a Bizottság a korábbi rendszerre utalva hangsúlyozta, hogy a vitatott határozatban megvizsgált rendszer a korábbi helyzetet igyekezett meghosszabbítani azáltal, hogy – bár eltér? módszert alkalmazva – azonos hatásokat váltott ki. Ezért az Els?fokú Bíróság megközelítése tartalmi szempontok helyett inkább adótechnikai megfontolásoknak tulajdonít dönt? súlyt, annak az elvnek a rovására, hogy az intézkedéseket a hatásaik alapján kell megítélni.

55 A Spanyol Királyság nyolcadik jogalapjával azt kifogásolja, hogy az Els?fokú Bíróság tévesen azt állapította meg, hogy a tárgyi szelektivitásra vonatkozó kritérium nem teljesült. A Gibraltáron székhellyel rendelkező vállalkozások nagy többségére ugyanis – a 29 000 társaságból 28 798-ra – nulla százalékos adókulcs vonatkozik. Ennek következtében az a rendszer, amelyet az Els?fokú Bíróság „általánosnak” min?sít, valójában „*de facto* szelektivitást” kialakító speciális rendszer.

56 A Bizottság fellebbezésére vonatkozó válaszbeadványában a Spanyol Királyság a Bizottság által el?terjesztett jogalapot adja el?. Az adóreformtervezet igazi célja az, hogy továbbra is vonzza azt a külföldi t?két, amelynek tulajdonosai meg akarják kerülni a származási országukban rájuk nézve kötelező, általános adószabályokat. Ezenkívül mivel a társasági adó vizsgálata összetett gazdasági értékelést igényl? m?velet, az Els?fokú Bíróság tévesen váltotta fel a Bizottság által a vitatott határozatban meghatározott szelektivitási elemekre vonatkozóan a Bizottság által lefolytatott gazdasági értékelést a saját értékelésével.

57 A Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság el?ször is arra hivatkozik, hogy az Els?fokú Bíróság jogosan utasította el a Bizottság által a vitatott határozatban elfogadott megközelítést. Ez a megközelítés téves, és ellentétes a Bizottság szokásos – az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleményb?l következő – megközelítésével. Ez az új megközelítés a tagállamoknak az EK?Szerződéssel és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával elismert adóügyi szuverenitásának megsemmisítését eredményezi, és lehet?séget ad a Bizottságnak a közvetlen adók összehangolására.

58 A Bizottság által el?terjesztett egyetlen jogalap els? részével kapcsolatban a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság úgy véli, hogy az megkérd?jelezi a tagállamok adóügyi hatáskörét, és a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapul, mivel az Els?fokú Bíróság nem hagyta figyelmen kívül azt, hogy a tagállamok adóügyi szuverenitására vonatkozóan az uniós jog keretszabályokat állapít meg.

59 Ugyanígy a Bizottság egyetlen jogalapja második részének alátámasztására hivatkozott álláspont is megkérd?jelezi a tagállamok adóügyi szuverenitását. Pusztán az a körülmény, hogy egy adórendszer el?nyt biztosít bizonyos vállalkozások számára, önmagában még nem elegend? ahhoz, hogy ezt a rendszert szelektívnek min?sítsük, mivel el?bb meg kell határozni az általános rendszert. Ezt az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény is meger?síti, amely a bizalomvédelem elve alapján kötelező a Bizottságra nézve.

60 A Bizottság egyetlen jogalapjának harmadik része keretében szintén tévesen értelmezi a megtámadott ítéletet, amikor azt állítja, hogy az Elsőfokú Bíróság jogosan mondta ki, hogy a Bizottságnak a szóban forgó szabályok tényleges tartalmának vizsgálata helyett a nemzeti vagy regionális hatóságok által kinyilvánított célokat kell figyelembe vennie.

61 A Bizottság által egyetlen jogalapjának negyedik része keretében előadott álláspont, amely szerint egy „általános” adórendszer nem alkalmazhat egynél több adózási kritériumot, szintén összeegyeztethetetlen a tagállamok adóügyi szuverenitásával. A tagállamok ugyanis szabadon bevezethetik a szükségleteiknek leginkább megfelelőnek ítélt adónemeket, és szabadon választhatják meg az adótárgyat azáltal, hogy az adószabályaikba belefoglalják az adóalanyok teherviselési képességére vonatkozó általános és szükséges, az adók közös jellemzőjének tekinthető rendelkezéseket. Mindenképpen jogszerű, ha egy adórendszer egynél több célkitűzésnek is megfelel.

62 Ezenkívül téves a Bizottság egyetlen jogalapja ötödik részének alapjául szolgáló álláspont. Nem tekinthető inkoherensnek az olyan, több adótárgyat meghatározó adórendszer, amely az adóalanyok teherviselési képességére vonatkozóan is tartalmaz rendelkezéseket. Nem helytálló továbbá a Bizottság arra vonatkozó állítása, hogy három lépésben folytatott le vizsgálatot.

63 Végül az egyetlen jogalap hatodik részével kapcsolatban a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság arra hivatkozik, hogy téves a Bizottság arra vonatkozó álláspontja, hogy az adórendszert szelektívnek kell minősíteni amiatt, hogy nem adóztatja meg az ún. offshore gazdaságot. Valamennyi adórendszerben úgy van ugyanis, hogy azok a társaságok, amelyek nem rendelkeznek a nemzeti adórendszer által meghatározottnak megfelelő adóalappal, nem fizetnek adót ebben a rendszerben. Így a Bizottság elgondolása arra irányul, hogy a tagállamok adóügyi szuverenitása ellenére rájuk kényszerítse saját álláspontját arra vonatkozóan, hogy mi lenne a megfelelő adótárgy. Önmagában az alapján, hogy különböző társaságok különböző összegű adót fizetnek, még nem lehet megállapítani az adóreformtervezet szelektivitását.

64 A Spanyol Királyság által előterjesztett nyolcadik, a tervezet tárgyi szelektivitására vonatkozó jogalappal kapcsolatban a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság először is azt hangsúlyozza, hogy önmagában az alapján, hogy egyes társaságok nem fizetnek adót, még nem lehet azt megállapítani, hogy adózási szempontból szelektíven kezelik őket, és hogy ezek a társaságok állami támogatásban részesülnek. Ezenkívül az adóalapot alkotó elemek meghatározása a tagállamok szuverenitásába tartozik. Az illetékes hatóságok nem kötelesek többek között arra, hogy a jövedelmet vagy a nyereséget határozzák meg adótárgynak. A Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság továbbá hangsúlyozza, hogy az adóintézkedések háromlépcsős vizsgálata – ahogyan az az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleményben és az Elsőfokú Bíróság megtámadott ítéletében szerepel – elengedhetetlen az adott intézkedéssel szerzett előnyök megállapításához. Végül az Egyesült Királyság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy pontosak a Spanyol Királyság számadatai, amikor azt állítja, hogy a Gibraltáron székhellyel rendelkező vállalkozások közül 29 000-ből 28 798-ra ténylegesen „nulla százalékos” adókulcs vonatkozik. A Government of Gibraltar nem foglal kifejezetten állást a Spanyol Királyság ezen állításával kapcsolatban, ám előadja, hogy nehéz megbecsülni, hogy az adóreformtervezet végrehajtásakor hány társaság fog továbbra is gibraltári székhellyel rendelkezni, és válaszbeadványában úgy becsüli, hogy a Gibraltárban bejegyzett 24 000 társaságból jelenleg 3000 „mentesített” a régi adórendszer értelmében, körülbelül 260 közszolgáltató vagy pénzügyi szolgáltató társaság, és 18 000 vagyonnal rendelkező, tevékenységet nem végző társaság.

65 Írország, a C-106/09. P. sz. ügyben az Egyesült Királyságot támogató beavatkozó úgy ítéli meg, hogy a Bizottság fellebbezését elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel túlmutat a vitatott

határozatban és a megtámadott ítéletben kifejtett szempontokon. Írország úgy véli, hogy a Bizottság egyetlen jogalapjának első része arra irányul, hogy a tagállamokat kötelezze annak bizonyításának terhe, hogy adórendszerük jellege és szerkezete összeegyeztethető az uniós joggal. Ezenkívül rámutat arra, hogy a Bizottság a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvére kívánja alapítani vonatkozó érvelését, holott az állami támogatási szabályok nem ebből, az elvből, hanem a tisztességes közös piaci verseny eszméjéből eredeztethetők. A Bizottság egyetlen jogalapjának többi részével kapcsolatban Írország úgy véli, hogy a Bizottságot a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve alapján köti az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménye. Az állandó ítélkezési gyakorlattal és a tagállamok adóügyi szuverenitásával ellentétes lenne egy adórendszert lényegében adódóan hátrányosan megkülönböztetnek tekinteni a hatásai alapján, az általános adókulcs meghatározásának lehetősége nélkül. Ezenkívül nem elegendő többek között egy adórendszert „hibridnek” minősíteni, hogy azt lehessen megállapítani, hogy az e rendszerrel egyben részesített vállalkozások állami támogatásban részesülnek.

3. A Bíróság álláspontja

66 Írország állításával ellentétben a Bizottság egyetlen jogalapja elfogadható, mivel a Bíróság eljárási szabályzata 113. cikkének megfelelően anélkül irányul a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezésére, hogy az Elsőfokú Bíróság elveti jogvita tárgyát meg kívánná változtatni. A Bizottság ugyanis e célból azt kifogásolja, hogy az Elsőfokú Bíróság megsértette az EK 87. cikkét annak téves megállapításával, hogy a vitatott határozatban szelektívnek minősített három elem egyike sem biztosít szelektív előnyöket.

67 Először is el kell utasítani a Bizottságnak az egyetlen jogalapja második részének keretében előterjesztett, arra irányuló kifogását, hogy az Elsőfokú Bíróság tévesen támaszkodott az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleményre, amelynek tartalmát tévesen ítélte meg.

68 Az említett közleményre vonatkozóan a megtámadott ítélet 143-146. pontjában szereplő hivatkozásra tekintettel elegendő ugyanis azt megállapítani, hogy az Elsőfokú Bíróság semmilyen ténybeli vagy jogi következtetést nem vont le belőle, amint ez abból is kitűnik, hogy az említett pontokban az „[a]hogy a Bizottság maga is kimondja” és a „[t]ovábbá” szavakat használta, a megtámadott ítélet 143-146. pontjában kifejtett álláspontja alátámasztására ezzel szemben a Bíróságnak az adóügyi hatásköröknek az Unió és a tagállamok közötti megosztására vonatkozó ítélkezési gyakorlatára támaszkodott.

69 Ilyen feltételek mellett a Bizottságnak az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény ezen említésére vonatkozó kifogása hatástalan (lásd ebben az értelemben a C-182/99. P. sz., Salzgitter kontra Bizottság ügyben 2003. október 2-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-10761. o.] 54. és 55. pontját), és ezért ebben a szakaszban nem szükséges megvizsgálni az említett közlemény tartalmát és hatályát.

70 A Bizottság egyetlen és a Spanyol Királyság nyolcadik jogalapjának megvizsgálása érdekében emlékeztetni kell a Bíróságnak a szelektív előny fogalmára vonatkozóan adóügyekben kialakított ítélkezési gyakorlatára.

71 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböző módon könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheken, és amelyek ugyanolyan természetűek és azonos hatásúak, de nem minősülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak (lásd különösen a C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8365. o.] 38. pontját és a

C?78/08–C?80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 45. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

72 Ebből következen az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan elnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezbb helyzetbe hozza a kedvezményezettet, mint a többi adóalanyt, az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (lásd a C?387/92. sz. Banco Exterior de España ügyben 1994. március 15-én hozott ítélet [EBHT 1994., I?877. o.] 14. pontját, és a fent hivatkozott Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

73 A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő elnyök azonban nem minősülnek az EK 87. cikk értelmében vett állami támogatásnak (lásd ebben az értelemben a C?156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I?6857. o.] 22. pontját, és a C?393/04. és C?41/05. sz. Air Liquide Industries Belgium egyesített ügyekben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?5293. o.] 32. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

74 Meg kell tehát állapítani, hogy az adóreformtervezet szelektív jellegűe, mivel a szelektivitás az állami támogatás fogalmának elfeltétele (lásd a C?88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I?7115. o.] 54. pontja).

75 A szelektivitás feltételének értékelését illetően az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelését” elnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak (a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 41. pontja, és a C?487/06. P. sz., British Aggregates kontra Bizottság ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I?10515. o.] 82. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében meg kell vizsgálni, hogy az Elsőfokú Bíróság megsértette-e a Bíróság által értelmezett EK 87. cikk (1) bekezdését annak megállapításával, hogy a vitatott határozatban meghatározott három elem egyike sem biztosít szelektív elnyöket.

a) A nyereségességre vonatkozó feltétel és az adózási felső korlát

77 Az Elsőfokú Bíróság a szóban forgó határozatnak a vitatott határozatban meghatározott első két szelektivitási eleme – vagyis hogy az adóalanyoknak csak akkor kell munkáltatói adót és vállalkozási ingatlanhasználati adót fizetniük, ha nyereségesek, és hogy az adó összege nem haladhatja meg a nyereség 15%-át – tekintetében azt állapította meg, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy ezek az elemek szelektív elnyt biztosítanak.

78 Az Elsőfokú Bíróság ezzel a megállapításával nem alkalmazta tévesen a jogot.

79 Amint arra a jelen ítélet 73. pontja is emlékeztet, csak a szelektív elnyök tartoznak az állami támogatás fogalmába, nem pedig azok az elnyök, amelyek egy valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből erednek.

80 Márpedig a nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség adóztatásának felső korlátja önmagában olyan általános intézkedés, amely megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági

szerelőre alkalmazandó, és ezért nem alkalmas arra, hogy szelektív elnyőket nyújtson.

81 A Bizottság arra vonatkozó állítása, hogy a nyereségességre vonatkozó feltétel idegen a munkáltatói adón és a vállalkozási ingatlanhasználati adón alapuló adózási rendszer belső logikájától, nem jelenti azt, hogy ez az önmagában véve semleges feltétel szelektív jellegűvé válik.

82 Az Elsőfokú Bíróság anélkül, hogy tévesen alkalmazta volna a jogot, megállapíthatta, hogy a nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség 15%-ában meghatározott felső adókorlát nem nyújt szelektív elnyőt.

83 Ugyanis a valamennyi gazdasági szereelőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó intézkedések közül vagyis a nyereségességre vonatkozó feltételből, amely a nem nyereséges gazdasági szereelőnek kedvez, és az adózási felső korlátból, amely a nagyon nyereséges gazdasági szereelőket részesíti elnyben – eredő, a Bizottság által állított elnyők alapján nem lehet azt megállapítani, hogy a vizsgált adórendszernek szelektív hatásai vannak. Ezek a hatások nem alkalmasak arra, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos vállalkozások[at]” vagy „bizonyos áruk termelésé[t]” elnyben részesítsenek, ezzel szemben kizárólag annak a véletlenszerű ténynek a következményei, hogy a szóban forgó gazdasági szereelő az adott adózási időszakban nem vagy nagyon nyereséges-e.

84 A fentiekből következően el kell utasítani az Elsőfokú Bíróság azon megállapítására vonatkozó kifogásokat, miszerint a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy a vitatott határozatban meghatározott első két elem – azaz a nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség 15%-ában meghatározott felső adókorlát – szelektív elnyőt biztosít.

b) Az „offshore” társaságok számára biztosított elnyőkről

85 Az Elsőfokú Bíróság a megtámadott ítélet 185. pontjában azt állapította meg, hogy az „offshore” társaságok nem részesülnek szelektív elnyben. Mivel a Bizottság eszerint nem vette figyelembe az adóintézkedés szelektivitásának meghatározására vonatkozó, a megtámadott ítélet 143–146. pontjában ismertetett és a jelen ítélet 36. és 37. pontjában felidézett vizsgálati keretet, nem tudta bizonyítani, hogy az „offshore” társaságok, amelyek jellegüknél fogva nem rendelkeznek Gibraltáron fizikai jelenléttel, szelektív elnyben részesülnek.

86 Ez az érvelés téves jogalkalmazást valósít meg.

87 E tekintetben ugyanis emlékeztetni kell elször is arra az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint az EK 87. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján, tehát az alkalmazott módszerektől függetlenül határozza meg (lásd a fent hivatkozott British Aggregates kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 85. és 89. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, és a C-279/08. P. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 51. pontját).

88 Az Elsőfokú Bíróság által elfogadott megközelítés, amely kizárólag az adóreformtervezet által alkalmazott szabályozási módszer figyelembevételén alapul, nem teszi lehetővé a kérdéses adóintézkedés hatásainak vizsgálatát, és eleve kizárja annak a lehetőségét, hogy az „offshore” társaságok megadóztatásának hiányát „szelektív elnynek” lehessen minősíteni. Következésképpen ez a megközelítés ellentétes a jelen ítélet 87. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal.

89 Másodszor azt kell megállapítani, hogy az Elsőfokú Bíróság megközelítése a jelen ítélet 71. pontjában hivatkozott azon ítélkezési gyakorlattal is ellentétes, amely szerint egy vállalkozás

számára biztosított szelektív el?ny fennállása azt feltételezi, hogy könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezed? terheken.

90 A Bíróság a fent hivatkozott Portugália kontra Bizottság ügyben hozott ítéletének 56. pontjában kimondta, hogy a viszonyítási alap meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel magának az el?nynek a fennállását is csupán egy „általános” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani.

91 Ellentétben azonban az Els?fokú Bíróság érvelésével és a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által el?adott állásponttal, ez az ítélezési gyakorlat nem szabja az adórendszer „szelektívnek” min?sítése feltételéül azt, hogy az adórendszer úgy kerüljön kialakításra, hogy az esetlegesen szelektív el?nyben részesül? vállalkozásokra általánosan a többi vállalkozásával megegyez? adóterhek, de eltér? szabályok vonatkozzanak, és így a szelektív el?nyt úgy lehessen meghatározni, mint az általános adóteher és az el?bbi vállalkozások által viselt adóteher közötti különbséget.

92 A szelektivitásra vonatkozó kritérium ilyen értelmezése ugyanis – a jelen ítélet 87. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlattal ellentétben – azt feltételezi, hogy akkor lehet egy adórendszert szelektívnek min?síteni, ha egy meghatározott szabályozási módszer szerint alakították ki, aminek következtében a nemzeti adószabályok eleve mentesülnek az állami támogatásokkal kapcsolatos ellen?rzés alól pusztán amiatt, hogy más szabályozási módszer vonatkozik rá, holott ugyanolyan jogi és/vagy ténybeli hatásokat vált ki.

93 Ezek a megállapítások különösen érvényesek az olyan adórendszerre, amely – mint a jelen ügyben is – ahelyett, hogy az összes vállalkozásra általános szabályokat írna el?, amelyekt?l egyes vállalkozások esetében eltérést állapítana meg, ugyanilyen eredményt ér el azzal, hogy úgy illeszti és állítja össze az adószabályokat, hogy azok alkalmazása a különböz? vállalkozások számára különböz? adóterhet eredményez.

94 Harmadszor azt kell megállapítani, hogy az Els?fokú Bíróság a megtámadott ítélet 184–186. pontjában tévesen kifogásolta azt, hogy a Bizottság nem bizonyította az „offshore” társaságok számára biztosított szelektív el?ny fennállását, mivel a vitatott határozatban nem határozta meg azt a viszonyítási alapot, amelyre tekintettel a szelektív el?ny léte megállapítható.

95 E tekintetben ugyanis rá kell mutatni arra, hogy – ellentétben azzal, amit az Els?fokú Bíróság a vitatott határozat 143., 144. és 150. pontja tekintetében megállapított – ezekb?l a pontokból az t?nik ki, hogy a Bizottság az „offshore” társaságok számára biztosított szelektív el?ny fennállását a szóban forgó, formailag valamennyi vállalkozásra alkalmazandó adórendszerre tekintettel vizsgálta. Ezért úgy t?nik, hogy a vitatott határozat ezt a rendszert olyan viszonyítási alapként határozta meg, amelyhez képest az „offshore” társaságokat valójában el?nyben részesítik.

96 Végül azt kell megállapítani, hogy a Bizottság – ellentétben azzal, amit az Els?fokú Bíróság kimondott – a vitatott határozatban jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy az „offshore” társaságok ehhez a viszonyítási alaphoz képest szelektív el?nyben részesülnek a jelen ítélet 75. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlat értelmében.

97 Vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok vagy az adóügyi autonómiával rendelkező, az állami szintnél alacsonyabb szintet képviselő jogalanyok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböz? termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása, ahogyan azt az Els?fokú Bíróság a megtámadott ítélet 146. pontjában megállapította.

98 Az Elsőfokú Bíróság azonban a szóban forgó rendszert egészében véve nem értékelte, és nem vette figyelembe azokat a szempontokat, amelyekre a Bizottság a vitatott határozatban a szóban forgó rendszerre vonatkozó értékelését alapította.

99 E tekintetben emlékeztetni kell a szóban forgó rendszer állandó jellemzőire, a megtámadott ítélet 21–25. pontjában leírtak szerint.

100 Ezt a rendszert egyrészt a munkáltatók száma és az üzleti célú ingatlanok használata – mint kizárólagos adótárgyak – alapján kivetett adónemek együttes alkalmazása jellemzi, ehhez járul a nyereségességre vonatkozó feltétel, a nyereség 15%-ában meghatározott felső adókorláttal, másrészt pedig az e rendszerrel érintett valamennyi társaságra kiterjedő, általánosan alkalmazandó adótárgy hiánya.

101 E rendszernek az előbbi pontban ismertetett jellemzőire tekintettel úgy tűnik, hogy a vitatott rendszer ezeknek az alapoknak a társításával – még ha azok önmagukban általános kritériumokon is alapulnak – valószínűleg hátrányos megkülönböztetést valósít meg a hasonló helyzetben lévő társaságok között az adóreformtervezet által kitűzött célra, azaz a gibraltári székhellyel rendelkező valamennyi társaságra vonatkozó, általános adózási rendszer bevezetésére tekintettel.

102 Ezért ezen adótárgyak társítása nem csupán olyan adózási eredményez, amely a munkavállalók számától és az üzleti célra használt ingatlanok méretétől függ, de más adótárgy hiányában egyúttal kizárja az „offshore” társaságok adóztatását is, mivel ezek nem rendelkeznek munkavállalóval, és nem használnak üzleti célú ingatlant sem.

103 A jelen ítélet 73. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján egy „általános” adórendszer alkalmazásából eredő eltérő adóteher önmagában még nem elegendő ahhoz, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdése céljából meg lehessen állapítani az adóztatás szelektivitását.

104 Így ahhoz, hogy az adó tárgyaként az adórendszer által meghatározott kritériumokat szelektív módon biztosítónak lehessen minősíteni, az is szükséges, hogy ezek a kritériumok a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriaként jellemezzék, lehetővé téve ezzel azt, hogy az ilyen rendszert úgy minősítsük, mint amely az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos” vállalkozásokat vagy „bizonyos” áruk termelését különben részesíti.

105 Márpedig a jelen esetben pontosan ez a helyzet.

106 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy az a körülmény, hogy az „offshore” társaságokat nem adóztatják meg, nem a szóban forgó rendszer véletlen következménye, hanem annak az elkerülhetetlen következménye, hogy az adó tárgyát pontosan úgy határozták meg, hogy az „offshore” társaságok, amelyek jellegüknél fogva nem alkalmaznak munkavállalót, és nem használnak üzleti célú ingatlant, az adóreformtervezettel rögzített adótárgyak tekintetében ne rendelkezzenek adóalappal.

107 Így az alapján, hogy az „offshore” társaságok, amelyek az adóreformtervezettel meghatározott adótárgyak tekintetében külön társaságcsoportot alkotnak, éppen az erre a csoportra jellemző sajátosságok miatt mentesülnek az adózás alól, azt lehet megállapítani, hogy ezek a társaságok szelektív módon élveznek.

108 Mindezekből az következik, hogy az Elsőfokú Bíróság tévesen alkalmazta a jogot, amikor azt állapította meg, hogy az adóreformtervezet nem biztosít az EK 87. cikk (1) bekezdése

értelmében szelektív elnyit az „offshore” társaságoknak.

109 Következésképpen a Bizottság egyetlen jogalapja és a Spanyol Királyság nyolcadik jogalapja megalapozott, és ezért a megtámadott ítéletet ezen az alapon hatályon kívül kell helyezni.

110 Ebből következően nem kell megvizsgálni a Spanyol Királyság első hét jogalapját és kilencedik jogalapját, amelyek a regionális szelektivitásra és Gibraltár jogállására vonatkoznak. Nem kell megvizsgálni továbbá az említett tagállamnak az Elsőfokú Bíróság eltti eljárásra vonatkozó tizedik és tizenegyedik jogalapját sem.

VII – Az Elsőfokú Bíróság eltti keresetek

111 Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikke első bekezdésének második mondata szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén, ha a per állása megengedi, az ügyet maga is érdemben eldöntheti.

112 A jelen esetben a Bíróság úgy véli, hogy a fellebbezők által a vitatott határozat megsemmisítése iránt első fokon benyújtott keresetek esetében a per állása megengedi, hogy érdemben döntsön azokról.

113 Ennélfogva meg kell vizsgálni a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által az Elsőfokú Bíróság eltt benyújtott kereseteket.

114 Az első fokú eljárás felperesei lényegében három jogalapra hivatkoztak. Az első jogalapot és a három részre bontható második jogalapot a regionális szelektivitás kritériumának, illetve a tárgyi szelektivitás kritériumának alkalmazására vonatkozó hibákra alapították. A harmadik jogalapot a lényeges eljárási szabályoknak a Bizottság által az „offshore” társaságokra vonatkozóan lefolytatott vizsgálat keretében történő megsértésére alapították. Ez utóbbi jogalap két részre bontható: a meghallgatáshoz való jog megsértésére vonatkozó első jogalapra mind a Government of Gibraltar, mind az Egyesült Királyság hivatkozott, az indokolási hibára vonatkozó második jogalapot pedig kizárólag a Government of Gibraltar terjesztette el.

115 Először is a tárgyi szelektivitásra vonatkozó második jogalap három részével, valamint a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának második részével kell foglalkozni, amely szintén a tárgyi szelektivitás egyik elemére irányul. Másodszor a harmadik jogalap első részét kell vizsgálni, amely a védelemhez való jogra vonatkozik. Végül a regionális szelektivitásra vonatkozó első jogalapra vonatkozóan kell ítéletet hozni.

A – A Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság második jogalapjáról, valamint a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának második részéről

116 Az első fokú eljárás felperesei által előterjesztett második, a tárgyi szelektivitásra vonatkozó jogalap három részre bontható. Az első résszel a felperések azt kifogásolják, hogy a Bizottság eltért a határozathozatali gyakorlatától és az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménytől. A második résszel – a megtámadott ítélet egyedül erre vonatkozóan hozott döntést – az említett felperések azt állítják, hogy a vitatott határozatban meghatározott három elem közül egyik sem biztosít szelektív elnyit. Végül a harmadik rész annak bizonyítására irányul, hogy az említett határozat figyelmen kívül hagyta azt a tényt, hogy az esetleges szelektív elnyőket mindenképpen igazolja a szóban forgó adórendszer jellege és szerkezete. Harmadik jogalapjának második részével a Government of Gibraltar a vitatott határozat indokolásával kapcsolatos hibára hivatkozik.

1. A második jogalap második részér?

117 A második jogalap második, a vitatott határozatban meghatározott három elem minősítésére vonatkozó részének keretében elterjesztett kifogások tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 86–110. pontjában kifejtett megállapításokból következően a Bizottság nem sértette meg az EK 87. cikk (1) bekezdését, amikor a vitatott határozatban úgy vélte, hogy a szóban forgó adórendszer szelektív elnyöket biztosít.

118 A jelen ítélet 77–84. pontjából ugyanis az következik, hogy a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor azt állapította meg, hogy a vitatott határozatban meghatározott első két elem, vagyis a nyereségességre vonatkozó feltétel és a nyereség 15%-ában meghatározott felső adókorlát nem biztosít szelektív elnyt, ám az is bizonyos, hogy a Bizottság jogosan állapította meg a vitatott határozatban meghatározott, az adóztatásban az „offshore” társaságokra irányuló bánásmódra vonatkozó harmadik elemmel kapcsolatban azt, hogy ezek a társaságok szelektív elnyben részesülnek.

119 Jóllehet a vitatott határozatból az tűnik ki, hogy a szóban forgó adórendszer szelektív elnyt biztosít, ezt a következtetést jogilag megkövetelt módon igazolják az „offshore” társaságok számára nyújtott szelektív elnyök, és ehhez nem szükséges ezenfelül még az is, hogy az ebben a határozatban szelektívként meghatározott másik két elem is szelektív elnyöket biztosítson (lásd ebben az értelemben a C-66/02. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-10901. o.] 98. pontját). Ezért a második jogalap második része hatástalan.

120 Következésképpen a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által a vitatott határozattal szemben első fokon felhozott második jogalap második részét el kell utasítani.

2. A Government of Gibraltar által elterjesztett harmadik jogalap második részér?

121 Mindenekelőtt el kell utasítani a Government of Gibraltar által elterjesztett harmadik jogalap második részét, amelyet egy arra vonatkozó indokolási hibára alapítottak, hogy a Bizottság nem állapította meg azt, hogy mely társaságok alkotják azt a „nagy méretű »offshore« ágazatot”, amelyre a vitatott határozat 143. pontja utal, mivel nem adott meg olyan egyedi társaságot, több egyedi vállalkozást vagy gazdasági ágazatot, amely állítólag elnyhöz jut az adóreformtervezeten keresztül.

122 Erre vonatkozóan elegendő arra rámutatni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján támogatási programok esetében a Bizottságnak elegendő csupán a szóban forgó program általános jellemzőit tanulmányoznia, és nem köteles minden egyes alkalmazási esetet megvizsgálni annak megállapításához, hogy ez a program tartalmaz-e támogatási elemeket (a C-71/09. P., C-73/09. P. és C-76/09. P. sz., Comitato «Venezia vuole vivere» kontra Bizottság egyesített ügyekben 2011. június 9-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 130. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

3. A második jogalap első részér?

a) A felek érvei

123 Az elsőfokú eljárás felperesei második jogalapjuk első részével azt kifogásolják, hogy a Bizottság a vitatott határozatban eltért az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménytől. A Government of Gibraltar ezenkívül azt is eladja, hogy ez a határozat nem egyeztethető össze a Bizottság határozathozatali gyakorlatával.

124 Az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény alkalmazási körével kapcsolatban a felperesek arra hivatkoznak, hogy az említett közlemény 13. pontjából az következik, hogy a tagállamokat megilleti az arra vonatkozó jogkör, hogy döntsenek az általuk legmegfelelőbbnek tartott gazdaságpolitikáról, és különösen, hogy úgy osszák el a különböző termelési tényezőkön keresztül az adóterhet, ahogy célszerűnek vélik. Ezenkívül ezen közlemény 9. és 16. pontja alapján a Bizottság részéről annak megállapítása szükséges, hogy valamely adóintézkedés a tagállamok egyes vállalkozásai számára az adórendszer alkalmazása alól kivételt jelent, ami magában foglalja azt, hogy először meg kell határozni azt a közös rendszert, amelyetől aztán eltérést állapítottak meg. Végül ezen közlemény 14. pontja szerint az, hogy néhány vállalkozás vagy ágazat több elnyhöz jut ezen az adóintézkedéseken keresztül, mint mások, nem feltétlenül jelenti azt, hogy az állami támogatásra irányuló szabályok vonatkoznak rá.

125 A Bizottság által az „offshore” társaságok által élvezett előnyökre vonatkozóan a vitatott határozatban elfogadott megközelítés nem egyeztethető össze az említett közleményben foglalt iránymutatással. A Bizottság azáltal, hogy eltért ettől a közleménytől, megsértette a bizalomvédelem elvét.

126 A Government of Gibraltar a Bizottság néhány határozatára hivatkozik az általa egyedülként előterjesztett azon kifogás alátámasztására, miszerint a Bizottság a tárgyi szelektivitásra vonatkozóan olyan új elvet alakított ki, amely nem felel meg korábbi határozathozatali gyakorlatának.

127 A Bizottság azt állítja, hogy az elsőfokú eljárás felperesei tévesen értelmezték az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleményt. Arra is hivatkozik, hogy nem tér el a határozathozatali gyakorlatától, és hogy a vitatott határozatban elfogadott megközelítés illeszkedik a Bíróság ítélkezési gyakorlatának keretébe.

b) A Bíróság álláspontja

128 Először is azzal a kifogással kapcsolatban, miszerint a Bizottság a vitatott határozatban eltért az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménytől, emlékeztetni kell arra, hogy az említett közlemény, mint a közigazgatás által elfogadott belső intézkedés, nem minősíthető jogszabálynak, mégis olyan, a gyakorlatban követendő magatartási szabályt tartalmaz, amelyetől a Bizottság nem térhet el egyes esetekben anélkül, hogy olyan magyarázatot adna, amely összhangban áll az egyenlő bánásmód elvével (az állami támogatásokra vonatkozó iránymutatásokkal kapcsolatban lásd a C-465/09. P–C-470/09. P. sz., Diputación Foral de Vizcaya és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2011. június 9-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 120. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

129 Ezért meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság a szóban forgó rendszer szelektivitásának vizsgálatát illetően valóban eltért-e az említett közleménytől.

130 E tekintetben először is azt kell megállapítani, hogy az elsőfokú eljárás felperesei által előadottakkal ellentétben – az említett közlemény 13. pontját nem lehet úgy értelmezni, mint amely az állami támogatásra vonatkozó szabályok tekintetében mindenfajta ellenőrzés alól mentesíti a tagállamokat arra irányuló jogkörét, hogy az adóterhet megosszák a különböző termelési tényezők között. Az említett 13. pont ugyanis csak azt állapítja meg, hogy „[a]zok az adóintézkedések,

amelyek [...] [az] összes gazdasági szereplő számára nyitva állnak”, nem minősülnek állami támogatásnak, míg a jelen ügyben az „offshore” társaságok számára biztosított adóelőnyök – amint az a jelen ítélet 102. pontjából következik – valójában nem állnak nyitva az összes gazdasági szereplő számára.

131 Az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közlemény 9. és 16. pontjával kapcsolatban továbbá hangsúlyozni kell, hogy – az elsőfokú eljárás felperesei által előadottakkal ellentétben – ezekből nem következik, hogy az előnyök fennállását kizárólag az általános adózási rendszertől való eltérés megállapításával lehet bizonyítani.

132 Egyrészt ugyanis az említett 9. pont csupán a szelektív előnyök széles körben elterjedt példáit sorolja fel. Másrészt a 16. pont megállapítja, hogy egy látszólag általános intézkedésből származó előnyöket is lehet szelektívnek minősíteni. Ezt a megállapítást megerősíti az említett közlemény 13. pontja, amely első pontként foglalkozik az állami támogatások és az általános intézkedések közötti különbségtétellel, és amely egyértelműen kimondja, hogy ez utóbbiaknak „minden vállalkozás számára egyenlő mértékben ténylegesen nyitva kell állniuk”, és hogy „hatályuk *de facto* nem csökkenthet”.

133 Végül az elsőfokú eljárás felpereseinek álláspontját, miszerint a Bizottság eltért az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménytől, e közlemény 14. pontja sem támasztja alá. Már abból a megfogalmazásból is, miszerint „nem feltétlenül jelenti azt, hogy az állami támogatást szabályozó versenyszabályok vonatkoznak rájuk”, az következik, hogy ez a pont nem kíván bizonyos intézkedéseket kategorikusan kizárni az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása alól.

134 Ezért el kell utasítani azt a kifogást, miszerint a Bizottság a vitatott határozatban eltért az adóztatással kapcsolatos állami támogatásokról szóló közleménytől.

135 Másodszor, el kell utasítani a Government of Gibraltar által előterjesztett azon kifogást, miszerint a Bizottság a vitatott határozatban eltért a határozathozatali gyakorlatától.

136 E tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy az ítélezési gyakorlatnak megfelelően azt, hogy egy adott intézkedés állami támogatásnak minősül-e, kizárólag az EK 87. cikk (1) bekezdése keretében kell megítélni, nem pedig a Bizottság állítólagos korábbi határozathozatali gyakorlata alapján (lásd ebben az értelemben a C-459/10. P. sz., Freistaat Sachsen és Land Sachsen-Anhalt kontra Bizottság ügyben 2011. július 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 50. pontját).

137 A fentiekre tekintettel a második jogalap első részét el kell utasítani.

4. A második jogalap harmadik részéről

a) A felek érvei

138 Második jogalapjuk harmadik részével az elsőfokú eljárás felperesei lényegében azt állítják, hogy a Bizottság megsértette az EK 87. cikk (1) bekezdését azáltal, hogy nem állapította meg azt, hogy az „offshore” társaságoknak nyújtott szelektív előnyt a rendszer jellege és szerkezete igazolja.

139 E felek szerint az adóreformtervezet jellemzőiben az tükröződik vissza, hogy Gibraltáron szükségszerűen kisméretű az adóigazgatás és csekély az adóztatás alapja, ami elkerülhetetlenül és elválaszthatatlanul korlátozza a gibraltári adórendszer működését és hatékonyságát.

140 Gibraltár sajátos jellemzőire tekintettel logikus választás a bértömeget és az üzleti célú

ingatlanhasználatot az adó tárgyává tenni, mivel az ilyen adórendszer egyszer? és könnyen ellen?rizhet? adót eredményez, amelynek nem költséges a beszedése, és amely hasonlít más olyan adókhoz, amelyek behajtásában a kisméret? gibraltári adóigazgatásnak már van tapasztalata. A Government of Gibraltar azt is el?adja, hogy az adóreform?tervezet azt eredményezi, hogy minden, üzleti tevékenységet végz? társaságot megadóztatnak. Az, hogy az üzleti tevékenységet nem végz?, csupán vagyonnal rendelkező társaságokat nem adóztatják meg, megfelel az adórendszerek szabályainak.

141 A Bizottság szerint, amelyet a Spanyol Királyság is támogat, az „offshore” társaságok számára biztosított el?nyök nem igazolhatók az adóreform?tervezet jellegével és általános szerkezetével, mivel az természeténél fogva olyan rendszer létrehozásából áll, amely a különböz? vállalkozástípusok számára *de facto* különböz? adókulcsokat vezet be.

142 Az adóreform?tervezet ésszer? stratégiai döntést jelenthet a Government of Gibraltar részér?l, mégis szelektív jelleg?. Ezenkívül az els?fokú eljárás felperesei nem fejtik ki, hogy a sok kisvállalkozás túlzott mérték? megadóztatásának elkerülése érdekében mennyiben szükséges a vállalkozások teherviselési képességét figyelmen kívül hagyva ezen vállalkozások közül egyeseket megadóztatni, másokat pedig nem. Az az érv, miszerint a Government of Giblaltarnak egyszer? és hatékonyan ellen?rizhet? adót kellett alkalmaznia, nem igazolhatja a gibraltári társaságok jelent?s részének mentesítését.

b) A Bíróság álláspontja

143 Az els?fokú eljárás felperesei által el?adott második jogalap harmadik részének értékeléséhez rá kell mutatni arra, hogy a vitatott határozat nem foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy az „offshore” társaságok számára biztosított el?ny adott esetben igazolható-e az adórendszer jellegével és szerkezetével.

144 Így azt kell megvizsgálni, hogy a Bizottságnak állást kellett volna-e foglalnia a vitatott határozatban arra vonatkozóan, hogy az „offshore” társaságok számára biztosított el?ny igazolható-e az adórendszer jellegével és szerkezetével.

145 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az állami támogatás fogalma nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen eleve szelektív jelleg?ek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer jellegéb?l vagy felépítéséb?l ered (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott *Adria?Wien Pipeline* és *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott *Portugália kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott *British Aggregates kontra Bizottság* ügyben hozott ítélet 83. pontját).

146 A vállalkozások közötti ilyen különbségtételt bevezető tagállam feladata annak bizonyítása, hogy e különbségtétel ténylegesen igazolható a szóban forgó rendszer jellegével és felépítésével (a C?159/01. sz., *Hollandia kontra Bizottság* ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4461. o.] 43. pontja és a fent hivatkozott *Bizottság kontra Hollandia* ügyben 2011. szeptember 8?án hozott ítélet 77. pontja).

147 A Szerződés szabályaitól eltérve támogatásokat nyújtani kívánó tagállamot a Bizottsággal való együttműködési kötelezettség terheli. E kötelezettség alapján köteles különösen valamennyi olyan adatot a Bizottság rendelkezésére bocsátani, amely lehetővé teszi ezen intézmény számára a kért eltérés feltételei teljesülésének ellenőrzését (lásd a C-364/90. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1993. április 28-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-2097. o.] 20. pontját és a C-372/97. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-3679. o.] 81. pontját).

148 Végül emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatásokra vonatkozó szabályok gondos alkalmazása érdekében a Bizottságnak kötelessége gondos és elfogulatlan módon megvizsgálnia azokat az információkat, amelyek a rendelkezésére állnak (lásd különösen a C-367/95. P. sz., Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ügyben 1998. április 2-án hozott ítéletének [EBHT 1998., I-1719. o.] 62. pontját).

149 E tekintetben azonban rá kell mutatni arra, hogy egyrészt az Egyesült Királyság sem az adóreform-tervezet bejelentésében, sem annak hivatalos vizsgálati szakaszában nem hivatkozott igazolásra az „offshore” társaságok számára biztosított szelektív elnyökkel kapcsolatban. Nem vitatott, hogy az adóreformtervezetre irányuló hivatalos vizsgálati eljárás során az Egyesült Királyság nem foglalt állást a Spanyol Királyság ezen elnyökre vonatkozó érveivel kapcsolatban.

150 Másrészt az első fokú eljárás felperesei az Elsőfokú Bíróság előtt benyújtott kereseteikben sem állítják azt, hogy a Bizottság rendelkezett olyan információkkal, amelyek alapján a vitatott határozatban meg kellett volna vizsgálnia, hogy igazolható-e az „offshore” társaságok számára biztosított szelektív elny.

151 Így azt kell megállapítani, hogy a Bizottságnak nem kellett megvizsgálnia azt, hogy az „offshore” társaságok számára biztosított szelektív elnyök igazolható-e az adórendszer jellegével és szerkezetével, és így nem lehet felróni a Bizottságnak, hogy a vitatott határozatban nem tért ki erre a kérdésre.

152 Ilyen feltételek mellett el kell utasítani az első fokú eljárás felpereseinek arra vonatkozó álláspontját, miszerint a Bizottság megsértette az EK 87. cikk (1) bekezdését azáltal, hogy nem állapította meg azt, hogy az „offshore” társaságoknak nyújtott szelektív elnyt a rendszer jellege és szerkezete igazolja.

153 Ebből következik, hogy a fellebbezés második jogalapjának harmadik részét el kell utasítani.

154 A fenti megállapítások összességére tekintettel a második jogalap egészét, valamint a Government of Gibraltar által hivatkozott harmadik jogalap második részét el kell utasítani.

B – Az Egyesült Királyság harmadik jogalapjáról és a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának első részéről, amelyeket a védelemhez való jog megsértésére alapítottak

155 Az Egyesült Királyság és a Government of Gibraltar – az egyik az Elsőfokú Bíróság előtt a vitatott határozattal szemben előadott harmadik jogalapjával, a másik a harmadik jogalapja első részével – védelemhez való jogának megsértésére hivatkozik.

1. A felek érvei

156 A Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a védelemhez való jogukat azáltal, hogy első ízben a vitatott határozatban vetette fel a tárgyi szelektivitás kérdését az „offshore” társaságokra vonatkozó, állítólagosan elsőnyös bánásmód szemszögéből, mivel ez a kérdés különbözik azoktól a kérdésektől, amelyeket a hivatalos

vizsgálati eljárást kezdeményez? határozatban foglalt elzetes értékelés során vizsgált.

157 Márpedig a Bizottságnak az állami támogatást vizsgáló eljárása során figyelembe kell vennie azt a jogos bizalmat, amelyet a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozatban található megállapítások kelthetnek, és ebbe az is beletartozik, hogy nem alapítja a végs? határozatát olyan megfontolásokra, amelyekkel kapcsolatban az érdekelt felek e megállapítások alapján nem tarthatták feladatuknak, hogy állást foglaljanak. Az els? fokú eljárás felperesei e tekintetben els?sorban az Els?fokú Bíróság T?6/99. sz., ESF Elbe?Stahlwerke Feralpi kontra Bizottság ügyben 2001. június 5?én hozott ítéletének (EBHT 2001., II?1523. o.) 126. pontjára és az Els?fokú Bíróság T?176/01. sz., Ferriere Nord kontra Bizottság ügyben 2004. november 18?án hozott ítéletének (EBHT 2004., II?3931. o.) 88. pontjára hivatkoznak.

158 Sem az említett határozat 60. pontjának f) alpontjában az Egyesült Királysághoz címzett, a nyereséget nem termel? vagy munkavállalóval nem rendelkező társaságokra vonatkozó kérdés, sem az, hogy a Spanyol Királyság a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozatot követ?en benyújtott észrevételeiben az „offshore” ágazatra hivatkozott, nem adott okot arra, hogy a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság feltételezze, hogy a Bizottság a tárgyi szelektivitást az „offshore” társaságokra irányuló bánásmód szemszögéb?l is vizsgálja.

159 Egyrészt ugyanis az említett kérdés nem függött össze az adóreform?tervezetnek a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozat 2?59. pontjában szerepl? részletes elemzésével. Másrészt a Spanyol Királyság megjegyzései tisztán eljárási jelleg?ek voltak, és a Bizottság egyáltalán nem jelezte, hogy a vizsgálata szempontjából relevánsnak min?síti ezt az elemet.

160 Ha a Bizottság megfelel?en felhívta volna a figyelmüket az „offshore” társaságokra irányuló adóügyi bánásmód szempontjára, akkor a vizsgálati eljárás is eltér? eredményre vezethetett volna.

161 A Bizottság, amelyet a Spanyol Királyság támogat, úgy ítéli meg, hogy nem sértette meg a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság védelemhez való jogát.

162 Els?dlegesen azt állítja, hogy az „offshore” társaságok adóztatásának szelektív jellegére vonatkozó kérdés mind a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményez? határozat 60. pontjának f) alpontjában, mind a Spanyol Királyságnak a hivatalos vizsgálati eljárással kapcsolatos észrevételeiben felmerült, amelyekre vonatkozóan a Government of Giblaltarnak és az Egyesült Királyságnak lett volna lehet?sége állást foglalni.

163 A Bizottság másodlagosan úgy ítéli meg, hogy az eljárás nem vezetett volna más eredményre még annak feltételezése esetén sem, hogy megsértették a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság védelemhez való jogát.

2. A Bíróság álláspontja

164 El?ször is azt kell megvizsgálni, hogy megsértették?e az Egyesült Királyság védelemhez való jogát.

165 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 88. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárás keretében a védelemhez való jog tiszteletben tartása megköveteli, hogy az érintett tagállamnak lehet?sége legyen hatékonyan kifejeteni álláspontját a Bizottság által felhozott tények és körülmények helytállósága és relevanciája, és azon iratok tekintetében, amelyekkel a Bizottság alátámasztja az uniós jog megsértésére vonatkozó állítását (lásd ebben az értelemben a 40/85. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1986. július 10?én hozott ítélet [EBHT 1986., 2321.

o.] 28. pontját és a 234/84. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1986. július 10-én hozott ítélet [EBHT 1986., 2263. o.] 27. pontját), valamint az érintett harmadik felek által az EK 88. cikk (2) bekezdése alapján elterjesztett észrevételekre vonatkozóan. Amennyiben a tagállamnak nem volt lehetősége megjegyzést fűzni ezekhez az észrevételekhez, a Bizottság nem szerepeltetheti azokat az e tagállam ellen irányuló határozatában (lásd a C-301/87. sz., Franciaország kontra Bizottság ügyben 1990. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-307. o.] 30. pontját; a C-142/87. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1990. március 21-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-959. o.] 47. pontját és a C-288/96. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2000. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-8237. o.] 100. pontját).

166 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügyben nem vitatott, hogy az Egyesült Királyságnak lehetősége volt kifejteti az álláspontját a felhozott tények és körülmények helytállósága és relevanciája tekintetében, valamint az érintett harmadik felek – a jelen esetben a Spanyol Királyság – által elterjesztett észrevételekre vonatkozóan, és így tiszteletben tartották az elzáró pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból eredő kötelezettségeket.

167 Amennyiben az Egyesült Királyság azt állítja, hogy nem volt lehetősége hatékonyan kifejteti álláspontját, mivel egyrészt a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményező határozatban foglalt elzáró értékelés nem tartalmazott az „offshore” társaságokra vonatkozó megállapításokat, másrészt pedig a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás során a Government of Gibraltarral és az Egyesült Királysággal folytatott kikérdezés alkalmával nem jelezte, hogy szerinte az „offshore” társaságok szelektív elnyöket élveznek, úgy az érvelése nem lehet sikeres.

168 Először is azzal kapcsolatban, hogy az elzáró értékelés nem tartalmazott az „offshore” társaságokra vonatkozó megállapításokat, arra kell rámutatni, hogy a Bizottságnak a hivatalos vizsgálati eljárás megindításakor egyértelműen kell megfogalmaznia a támogatás összeegyeztethetőségével kapcsolatos kételyeit annak érdekében, hogy a tagállam és az érintett felek a lehető legjobban felelhessenek rájuk (a fent hivatkozott Ferriere Nord kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 92. pontja).

169 Önmagában azonban az a körülmény, hogy a bejelentett adóreformtervezet elzáró értékelése nem tartalmazott az „offshore” társaságokra vonatkozó megállapításokat, nem minősül olyan szempontnak, amely jogos bizalmat ébreszthetett az Egyesült Királyság részéről arra vonatkozóan, hogy a Bizottság vizsgálatát csupán az említett elzáró értékelésekben megvizsgáltakra fogja korlátozni. Ugyanígy azt sem jelenti ez a körülmény, hogy a Bizottság megsértette arra irányuló kötelezettségét, hogy egyértelműen fogalmazza meg a kételyeit.

170 Emlékeztetni kell ugyanis először arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményező határozat 60. pontjának f) alpontjában olyan kérdéseket tartalmazott, amelyek kifejezetten erre az ágazatra vonatkoztak, még ha nem is az „offshore” kifejezést használva.

171 Következésképpen az Egyesült Királyság kellő figyelmeztetésben részesült magának a vizsgálati eljárást kezdeményező határozatnak a révén arra vonatkozóan, hogy az adóreformtervezetre irányuló hivatalos vizsgálati eljárás során a részletes vizsgálat olyan ágazatokra is vonatkozhat, amelyek nem rendelkeznek munkavállalóval, és ingatlanhasználatot sem igényelnek, és így mentesülnek az adózás alól.

172 Rá kell mutatni továbbá arra, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást kezdeményező határozatban foglalt vizsgálat a 659/1999 rendelet 6. cikkének (1) bekezdése értelmében csupán olyan „elzáró vizsgálat” – amint e rendelkezés szövegéből is következik –, amely a hivatalos vizsgálati eljárás kezdetét jelzi, és amely magában foglalja fűként annak a lehetőségét az érintett felek számára, hogy hatékonyan kifejezék álláspontjukat.

173 Különösen e lehetőség hatékonyságának biztosítása érdekében a Bizottságot nem lehet megakadályozni abban, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást követően végső határozatában ezen érintett felek álláspontját elfogadva kiegészítse az „előzetes értékelését”.

174 Ilyen feltételek mellett azt kell megállapítani, hogy önmagában az a körülmény, hogy a bejelentett adóreformtervezet előzetes értékelése nem tartalmazott az „offshore” társaságokra vonatkozóan sajátos megállapításokat, nem vonja maga után az Egyesült Királyság védelmi jogának megsértését.

175 Másodszor azt is észre kell venni, hogy az Egyesült Királyság állításával ellentétben a Spanyol Királyság által a hivatalos vizsgálati eljárás során tett észrevételek nemcsak tisztán tényjellegű érveket tartalmaznak, hanem kifejezetten annak bizonyítására irányulnak, hogy a bejelentett adóreformtervezet szelektív is, mivel előnyben részesíti a teljes adómentességben részesülő „offshore” társaságokat.

176 A Bizottság az említett észrevételeket közölte az Egyesült Királysággal, amely 2003. február 13-ai levelében előadta megjegyzéseit, anélkül azonban, hogy állást foglalt volna az „offshore” társaságokkal kapcsolatban.

177 Az Egyesült Királyság arra vonatkozó állításával, hogy nem volt lehetősége arra, hogy hatékonyan kifejtsen álláspontját, mert a Bizottság nem tudatta vele azt, hogy jelentőséget tulajdonít a Spanyol Királyság észrevételeinek, olyan érvelést fogad el, amely gyakorlatilag arra kötelezi a Bizottságot, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során foglaljon állást az érintett felek által kapott megjegyzésekről.

178 Márpedig ilyen kötelezettség nem vezethető le a 659/1999 rendeletről. Az említett rendelet 6. cikkének (2) bekezdése ugyanis csak arra kötelezi a Bizottságot, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás során beérkezett észrevételeket közölje az érintett tagállammal, és ennek a kötelezettségnek a Bizottság maradéktalanul eleget tett.

179 A fentiekre tekintettel el kell utasítani az Egyesült Királyságnak a védelmi joga megsértésére alapított harmadik jogalapját, anélkül hogy vizsgálni kellene azt, hogy az állítólagos szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezethetett volna-e, ami feltétele annak, hogy a védelemhez való jog megsértése a vitatott határozat megsemmisítését eredményezze (lásd a fent hivatkozott Franciaország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 31. pontját, a fent hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben 1990. március 21-én hozott ítélet 48. pontját és a fent hivatkozott Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 110. pontját).

180 A Government of Gibraltar védelemhez való jogával kapcsolatban először is arra kell rámutatni, hogy a Government of Giblaltarnak volt lehetősége arra, hogy észrevételeket intézzon a Bizottsághoz, amellyel élt is. Mivel a Government of Gibraltar lényegében ugyanazokra az érvekre hivatkozik, mint az Egyesült Királyság, elegendő arra emlékeztetni, hogy ez utóbbi tagállam védelemhez való jogát nem sértették meg, és így ugyanez vonatkozik a Government of Gibraltar védelemhez való jogára is. A Government of Gibraltar eljárási jogai mindazonáltal nem olyan széles körűek, mint az Egyesült Királyságéi, amely az EK 88. cikk (2) bekezdése értelmében a hivatalos vizsgálati eljárásban érintett tagállam.

181 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az állami támogatások ellenőrzésére irányuló eljárásban az érintett tagállamon kívüli érdekelték – mint a jelen ügyben a Government of Gibraltar – lehetősége arra korlátozódik, hogy közöljék a Bizottsággal mindazon információkat, amelyek arra irányulnak, hogy a Bizottságot a jövőbeli eljárását illetően tájékoztatással lássák el, és ezek az érdekelték maguk nem tarthatnak igényt arra, hogy a

Bizottsággal olyan kontradiktórius vitát folytassanak le, mint amely az említett tagállam számára nyitva áll (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ügyben hozott ítélet 59. pontját, valamint a C?74/00. P. és C?75/00. P. sz., Falck et Acciaierie di Bolzano kontra Bizottság egyesített ügyekben 2002. szeptember 24-én hozott ítélet [EBHT 2002., I?7869. o.] 80. és 82. pontját).

182 A fenti megállapítások összességére tekintettel az Egyesült Királyság harmadik jogalapját és a Government of Gibraltar harmadik jogalapjának első részét mint megalapozatlant el kell utasítani.

C – A regionális szelektivitásra vonatkozó, első jogalapról

183 Az első fokú eljárás felperesei első jogalapjukkal azt állítják, hogy a vitatott határozat megsértette az EK 87. cikk (1) bekezdését azáltal, hogy megállapította az adóreform-tervezet regionális szelektivitását.

184 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 86-106. pontjából az következik, hogy az adóreform-tervezet tárgyi szempontból szelektív, mivel szelektív elnyújt nyújt az „offshore” társaságok számára.

185 Ez a megállapítás önmagában alkalmas a vitatott határozat rendelkezés részének indoklására, amely szerint az adóreform-tervezet az EK-Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatási programnak minősül, amelyet az Egyesült Királyság nem valósíthat meg.

186 Ilyen feltételek mellett a felpereseknek a regionális szelektivitásra vonatkozó első jogalapja – mivel nem vonja kétségbe a tárgyi szempontból szelektív elnyők fennállását – nem eredményezheti a vitatott határozat akár részleges megsemmisítését (lásd analógia útján a Bíróság elnökének a C?159/98. P. sz., Antilles néerlandaises kontra Tanács ügyben 1998. június 25-én hozott végzésének [EBHT 1998., I?4147. o.] 111. pontját).

187 Így azt kell megállapítani, hogy az első jogalap – amennyiben megalapozott – nem eredményezheti a vitatott határozat megsemmisítését, és ezért hatástalan.

188 A fenti megállapítások összességére tekintettel a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által benyújtott keresetek egészét el kell utasítani.

VIII – A költségekről

189 Az eljárási szabályzat 122. cikkének első bekezdése kimondja, hogy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján, amelyet e szabályzat 118. cikke értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, a Bíróság a peresztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A 69. cikk 4. §-ának első bekezdése alapján az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket.

190 Mivel a Bíróság a Bizottság és a Spanyol Királyság fellebbezésének helyt adott, a Government of Gibraltar és az Egyesült Királyság által a vitatott határozattal szemben benyújtott kereseteket pedig elutasította, a Bizottság és a Spanyol Királyság kérelmének megfelelően kötelezni kell a Government of Gibraltert és az Egyesült Királyságot saját költségeiken kívül a Bizottságnak és a Spanyol Királyságnak a jelen fellebbezésekkel összefüggésben felmerült költségeinek, valamint a Bizottság első fokon felmerült költségeinek viselésére.

191 A Spanyol Királyság és Írország, mint beavatkozók az Elsőfokú Bíróság illetve a Bíróság

el?tti eljárásban, maguk viselik saját költségeiket.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következ?képpen határozott:

- 1) **A Bíróság hatályon kívül helyezi az Európai Közösségek Els?fokú Bíróságának a T?211/04. és T?215/04. sz., Government of Gibraltar és Egyesült Királyság kontra Bizottság egyesített ügyekben 2008. december 18?án hozott ítéletét.**
- 2) **A Bíróság elutasítja a Government of Gibraltar keresetét és Nagy?Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága keresetét.**
- 3) **A Government of Gibraltar és Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága viseli saját költségein kívül az Európai Bizottságnak és a Spanyol Királyságnak a jelen fellebbezésekkel összefüggésben felmerült költségeit, valamint az Európai Bizottság els?fokon felmerült költségeit.**
- 4) **A Spanyol Királyság és Írország, mint beavatkozók az Európai Közösségek Els?fokú Bírósága illetve az Európai Unió Bírósága el?tti eljárásban, maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.