

II

(Akti, katerih objava ni obvezna)

KOMISIJA

ODLOČBA KOMISIJE

z dne 30. marca 2004

o shemi pomoči, ki jo Združeno kraljestvo namerava izvajati glede reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja

(notificirano pod dokumentarno številko K(2004) 929)

(Besedilo v angleškem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

(2005/261/ES)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE —

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti in zlasti prvega pododstavka člena 88(2) Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o ekonomskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

ob pozivu zainteresiranim strankam, da predložijo svoje pripombe v skladu z zgoraj navedenimi določbami⁽¹⁾ in ob upoštevanju njihovih pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

(2) Komisija je 16. oktobra 2002 sklenila uvesti postopek, določen v členu 88(2) Pogodbe ES glede na reformo (C(2002) 3734). O tem sklepu je bilo Združeno kraljestvo obveščeno 18. oktobra 2002 (SG(2002) D/232221). Po podalšanju roka je Združeno kraljestvo odgovorilo s pismom z dne 16. decembra 2002 (A/39214).

(3) Sklep Komisije o uvedbi formalnega preiskovalnega postopka je bil objavljen v *Uradnem listu Evropskih skupnosti*, kjer so bile zainteresirane stranke vabljene, da predložijo svoje pripombe⁽²⁾. Pripombe so predložili Španska konfederacija poslovnih organizacij (Confederación Española de Organizaciones Empresariales) 30. decembra 2002 (A/39469), Alandski izvršilni organ, Finska (Alands Landskapsstyrelse) 2. januarja 2003 (A/30002), vlada Španije 2. in 3. januarja 2003 (A/30003 in A/30018) in vlada Gibraltarja 3. januarja 2003 (A/30011). Te pripombe so bile posredovane Združenemu kraljestvu, ki je odgovorilo s pismom z dne 13. februarja 2003 (A/31313).

I. POSTOPEK

(1) V pismu z dne 12. avgusta 2002, registriranim z dne 19. avgusta (SG(2002) A/8328), je Združeno kraljestvo Komisijo v skladu s členom 88(3) ES obvestilo o reformi davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja (v nadaljnjem besedilu „reforma“).

II. PODROBEN OPIS UKREPA

(4) V opisu, ki sledi, so upoštevane spremembe predlogov reforme, ki jih je podala vlada Gibraltarja kot odgovor na uvedbo formalnega preiskovalnega postopka o državni pomoči. Te spremembe so bile navedene v pismu Združenega kraljestva z dne 16. decembra 2002. Povzete so v odstavkih 27 — 30 spodaj.

⁽¹⁾ UL C 300, 4.12.2002, str. 2.

⁽²⁾ Glej opombo 1.

Cilj reforme

- (5) Navedeni namen reforme je sprejeti novo splošno shemo davka od dobička pravnih oseb, ki ne vključuje nobenega elementa državne pomoči, zato da bi zagotovili pravno varnost za družbe, dejavne v Gibraltarju, in zadostne prihodke od davka od dobička pravnih oseb za vlado Gibraltarja. Reforma naj bi zagotovila tudi skladnost z EU etičnim kodeksom za obdavčenje podjetij⁽³⁾ (v nadaljnjem besedilu „etični kodeks“) in s poročilom OECD o škodljivi davčni konkurenci⁽⁴⁾. Po mnenju vlade Gibraltarja je ključen element reforme splošna odprava davkov na dobičke družb, z izjemo dopolnilnih davkov na javne gospodarske službe in dejavnosti finančnih storitev. Predlogi reforme temeljijo na popolni odstranitvi vseh vrst diskriminacije med rezidenčno in nerezidenčno, domačo in tujo gospodarsko dejavnostjo, tj. odstranitev tako imenovanih „ograjevalnih“ določb. Zakonodajata izvzetih in ustreznih družb bo odpravljena. Tako bo formalno razločevanje med tako imenovanim priobalnim in obalnim gospodarstvom odpravljeno.
- (6) Splošni davčni sistem, ki bo uveden v okviru reforme, bo vseboval davek na izplačane plače, davek na poslovne prostore za dejavnosti in pristojbine za registracijo, ki bodo veljali za vse gibraltarske družbe. Gibraltarska vlada ocenjuje, da bo njen trenutni, zelo omejen, a ključen dohodek od davka od dobička pravnih oseb, ki znaša 13,7 milijonov GBP (približno 20 milijonov EUR) ter predstavlja 9,25 % vseh vladnih prihodkov, v veliki meri ohranjen v okviru novega sistema, ki temelji na teh treh splošnih davkih, ki veljajo za vse gibraltarske družbe. To se lahko primerja z dohodnino, ki znaša 53,6 milijonov GBP (približno 77 milijonov EUR) in predstavlja 36,3 % prihodkov. Prihodki od dopolnilnih davkov na finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb bodo omejeni, a bodo verjetno nadomestili ves primanjkljaj prihodka od davka od dobička pravnih oseb v okviru splošnega sistema.

Izvajanje

- (7) Reforma se bo izvajala z:
- odlokom o družbah (davek na izplačane plače),
 - odlokom o družbah (letna pristojbina za registracijo),
 - odlokom o stopnjah,
 - odlokom o družbah (obdavčenje določenih dejavnosti).
- (8) Zakonodajata bo izvajala gibraltarska vlada, po tem ko jo bo sprejel gibraltarski parlament (skupščina). Kot del reforme za odlok o obdavčitvi družb in koncesijah (zakonodajata o izvzetih družbah) ter uredbe (zakonodajata

o ustreznih družbah) o davku od dohodka (ustrezne družbe) velja preklic s takojšnjim začetkom veljave. Odlok o davku od dohodka bo spremenjen, tako da bodo preklicane ali primerno spremenjene vse določbe, ki družbam zaračunajo davek od dohodka.

- (9) S pravili bo upravljal gibraltarski komisar za davek od dohodka. Vse družbe v Gibraltarju bodo morale, v skladu s 4. in 7. direktivo o pravu gospodarskih družb ES, prijaviti javne račune v register družb. Vse družbe v Gibraltarju z davčno obveznostjo bodo morale komisarju prijaviti davčne račune in uvedeni bodo tudi strogi ukrepi, ki bodo zagotavljali spoštovanje teh obveznosti. Prvič v zgodovini Gibraltarja bo ustanovljeno sodišče, ki se bo ukvarjalo posebej z zadevami obdavčitve družb (imenovalo se bo Sodišče za obdavčitve družb za določene dejavnosti), njegov namen pa bo izvajanje pristojnosti, ki se navezujejo na ugovore in druge zadeve, ki izhajajo iz delovanja nove zakonodaje. Te pristojnosti bodo vključevale pristojnost, da se od družbe zahteva, da za namene pregledov sodišča dovoli dostop do vseh knjig, računov, evidenc o zaposlenih ali drugih dokumentov, za katere sodišče meni, da vsebujejo ali lahko vsebujejo informacije, ki se navezujejo na vsebino postopka.

Davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost

- (10) Splošen davek na izplačane plače bo nadomestil obdavčenje glede na dobiček, v skladu s čimer bodo vse družbe v Gibraltarju zavezane plačati znesek 3 000 GBP na zaposlenega vsako leto. Vsak „delodajalec“ v Gibraltarju bo moral plačati davek na izplačane plače za skupno število redno „zaposlenih“ in „zaposlenih“, ki delajo s skrajšanim delovnim časom, ki so „zaposleni v Gibraltarju“. Osrednji izrazi, ki se uporabljajo, bodo opredeljeni na sledeči način:
- „delodajalec“ je vsaka družba, vključena ali registrirana v okviru katerega koli zakona, veljavnega v Gibraltarju, ki plačuje prejemke iz svojega računa ali izvaja plačila kateri koli osebi v zvezi s storitvijo ali storitvami, ki jih nudi posameznik, obravnavan kot zaposleni,
 - „zaposleni“ je vsak posameznik, kateremu so prejemki izplačani ali izplačljivi, vključno z direktorji, razen direktorjev, ki ne izvajajo nobene druge funkcije razen funkcije direktorja, in delo s krajšim delovnim časom ter priložnostno delo,
 - „zaposlen v Gibraltarju“ pomeni vsakega zaposlenega, ki je zaposlen v Gibraltarju in dela v Gibraltarju ali izven njega oziroma ima sedež v Gibraltarju.

⁽³⁾ UL C 2, 6.1.1998, str. 1.

⁽⁴⁾ Odobril Svet OECD dne 9.4.1998.

- (11) Gibraltarska vlada bo uvedla podrobna pravila proti izogibanju, ki naj bi preprečila vsako možnost zlorabe. To bo vključevalo uvajanje koncepta „šteje za zaposlenega“ in pravil, namenjenih zaposlenim, ki bi lahko izvajali dejavnost zunaj Gibraltarja. Skupni učinek pomenov izrazov „zaposleni“ in „zaposlen v Gibraltarju“ naj bi, pravzaprav, pokrival vse zaposlene, ki so fizično prisotni v Gibraltarju. Po navedbah Združenega kraljestva je 10 100 od 14 000 zaposlenih v Gibraltarju zaposlenih v privatnem sektorju.
- (12) Vse družbe, ki imajo posest v Gibraltarju za poslovne dejavnosti, bodo plačale davek na poslovne prostore za dejavnost po stopnji, enakovredni odstotku njihove zavezanosti splošnim stopnjam, ki se zaračunajo za posest v Gibraltarju (trenutno se pričakuje, da bo stopnja 100 %).
- (13) Zavezanost davku na izplačane plače z davkom na poslovne prostore za dejavnost bo omejena na 15 % dobička. Torej bodo družbe plačale davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost le, če bodo imele dobiček, in to v znesku, ki ne bo presegal 15 % dobička.
- (14) Velika večina družb v Gibraltarju bo podvržena samo davku na izplačane plače in davku na poslovne prostore za dejavnost. Po navedbah gibraltarske vlade ni mogoče oceniti števila družb v Gibraltarju, ki bodo ustvarile ocenjeno davčno obveznost za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost v višini več kot 15 % dobička, in bodo zaradi omejitve plačale davek po stopnji, ki ustreza 15 % dobička, saj se bo ta številka vsako leto spreminjala in bo odvisna od posameznih okoliščin vsake družbe.
- Pristojbina za registracijo**
- (15) Gibraltarska vlada bo pristojbine, ki jih družbe trenutno plačujejo v Gibraltarju (v znesku približno 40 GBP na leto), nadomestila s pristojbino za registracijo, ki bo veljala za vse gibraltarske družbe v znesku 150 GBP na leto za družbe, ki niso namenjene ustvarjanju prihodka, in v znesku 300 GBP na leto za družbe, ki so namenjene ustvarjanju prihodka.
- Obdavčenje določenih dejavnosti („dopolnilni davki“ ali „kazenski davki“)**
- (16) Nekatere določene aktivnosti, in sicer finančne storitve in javne gospodarske službe, bodo podvržene dodatnemu dopolnilnemu ali kazenskemu davku na dobiček, ustvarjen s temi dejavnostmi. Dopolnilni davki bodo veljali samo za dobičke, ki jih je mogoče pripisati takim določenim dejavnostim. Združeno kraljestvo ocenjuje, da bo 179 od približno 29 000 družb v Gibraltarju zavezanih dopolnilnemu davku na finančne storitve, medtem ko jih bo 23 zavezanih dopolnilnemu davku za storitve javnih gospodarskih služb.
- (17) Opredelitev družbe „finančnih storitev“ vključuje, med drugim:
- kreditne institucije,
 - izposojevalnice denarja,
 - investicijske družbe, trgovce, borzne posrednike, svetovalce ali menedžerje,
 - posrednike za življenjsko zavarovanje in vzajemne naložbene sklade,
 - nosilce dejavnosti ali upravljalce vzajemnih naložbenih skladov,
 - zavarovalne posrednike, agente ali menedžerje,
 - profesionalne upravljalce,
 - direktorje družb,
 - menjalnice,
 - revizorje.
- Opredelitev finančnih storitev vključuje tudi družbe, ki svetujejo ali nudijo storitve v zvezi s financami, pravom, davki ali računovodstvom.
- (18) Opredelitev dejavnosti „javne gospodarske službe“ obsega nudenje storitev, opreme ali prostorov za:
- telekomunikacije (glasovno telefonijo, telefaks komunikacije, podatkovne komunikacije ali prenosi podatkov, storitve za vrnitev klica ali neposredni klic),
 - elektrika (pridobivanje, distribucija in dobava),
 - voda (pridobivanje, uvoz/izvoz, dobava pitne ali slane vode),
 - odplaka (zagotavljanje, delovanje, upravljanje, vzdrževanje, popravilo, zamenjava, spreminjanje, obnavljanje, zamenjava, obnova odplak in odstranitev/ravnanje z odplakami),
 - nafta (zbiranje, proizvodnja, uvoz/izvoz, ravnanje, izboljševanje, črpanje, shranjevanje, distribucija in dobava kurilnega olja).
- (19) Družbe finančnih storitev bodo poleg davkov na izplačane plače in poslovne prostore za dejavnost morale plačati dopolnilni davek na dobiček od dejavnosti finančnih storitev po stopnji 8 % dobička (izračunani v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi). Družbe finančnih storitev bodo letno obvezane plačilu davka na izplačane plače, davka na poslovne prostore za dejavnost in dopolnilnega davka, ki bodo skupaj omejeni na 15 % dobička.

- (20) Družbam javnih gospodarskih služb bo, poleg davkov na izplačane plače in poslovne prostore za dejavnost, zaračunan dopolnilni davek na dobiček od dejavnosti javnih gospodarskih služb po stopnji 35 % dobička (izračunani v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi). Takšne družbe bodo davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost lahko odštele od svoje obveznosti za dopolnilni davek. Čeprav bodo tudi družbe javnih gospodarskih služb morale plačati letne obveznosti za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost, omejene na skupno 15 % dobička, bo delovanje dopolnilnega davka za javne gospodarske službe zagotovilo, da bodo te družbe vedno plačale davek, enakovreden 35 % dobička.
- (21) Obveznost za dopolnilne davke bo določena na podlagi ustreznih dejavnosti. Enaka pravila bodo veljala za finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb. Skladno s tem, za „hibridne“ družbe:
- dobički od dejavnosti javnih gospodarskih služb družbe, ki se ukvarja z dejavnostjo javnih gospodarskih služb in s splošno dejavnostjo, bodo obdavčeni po 35 % stopnji,
 - dobički od dejavnosti finančnih storitev družbe, ki se ukvarja s finančnimi storitvami in s splošno dejavnostjo, bodo obdavčeni po 8 % stopnji,
 - če se družba ukvarja z dejavnostjo javnih gospodarskih služb in z dejavnostjo finančnih storitev, bodo njeni dobički dejavnosti javnih gospodarskih služb obdavčeni po 35 % stopnji in dobički od dejavnosti finančnih storitev po 8 % stopnji.
- (22) Enako razlikovanje se bo uvedlo v zvezi s prihodki iz premoženja, zlasti vsemi prihodki hibridnih družb od katerih koli najemnin, premij, licenčnin, katerimi koli drugimi prihodki iz nepremičnin v Gibraltarju, dividend, obresti ali popustov. Ti prihodki iz premoženja bodo obdavčeni po 8 % ali 35 % dopolnilni stopnji glede na razmerje, ki ga imajo prihodki in dobički od dejavnosti finančnih storitev ali dejavnosti javnih gospodarskih služb glede na celoten dobiček od trgovine ali dobiček, ki ga je družba imela.
- (24) Oba odloka, odlok o družbah (davek na izplačane plače) in odlok o družbah (obdavčenje določenih dejavnosti), določata pravila za izračun prihodkov ali dobička. Ta pravila so potrebna za uporabo 15 % omejitve na prihodke za obveznost za davek na izplačane plače in za določanje obveznosti za dopolnilni davek na finančne storitve in dejavnosti. Prihodki so izračunani v skladu z računovodskimi standardi v Združenem kraljestvu, kot so bili spremenjeni za uporabo v Gibraltarju s strani Gibraltorske družbe pooblaščenih in potrjenih računovodskih teles.
- (25) Za namene določanja dobička so kapitalni dobički in kapitalne izgube izključeni.
- (26) Za namene določanja dobička se naslednje minimalne amortizacije, med drugim, odbijejo:
- v zvezi z zabavišnimi centri, mlini, tovarnami in drugimi prostori 4 % na leto,
 - v zvezi z obrati in stroji do 30 000 GBP za prvo leto, v katerem je strošek plačan (do 50 000 GBP za računalniško opremo), in 33 1/3 % ostanka v naslednjih letih.

Spremembe prvotno priglašanih reform

- (27) Vlada Gibraltarja je, kot odgovor na uvedbo formalnega preiskovalnega postopka o državni pomoči, naredila naslednje spremembe predlogov davčne reforme.
- (28) Odstranjene so bile določbe, ki bi skupno obveznost za davek na izplačane plače, davek na poslovne prostore za dejavnost in, kjer to velja, 8 % dopolnilni davek na dejavnosti finančnih storitev, omejile na 500 000 GBP. Odstranitev kvantne omejitve bo spremljalo znižanje dopolnilnega davka za družbe finančnih storitev iz 8 % dobička na enotno in za zdaj še nedoločeno stopnjo v obsegu 4 — 6 %.
- (29) Določba, ki bi izvemala določene prostore Upper Rocka Gibraltarja iz stopenj (in posledično iz davka na poslovne prostore za dejavnost), je bila umaknjena.
- (30) Določbe, ki bi izvemale naslednje razrede prihodka za namene določanja dobička, so bile umaknjene:
- vse obresti, ki jih prejme katera koli zaračunavajoča družba v zvezi s katerim koli posojilom, ki ga izplača kateri koli osebi za namen finančnih investicij v razvojnih projektih, namenjenih spodbujanju gospodarskega in socialnega razvoja Gibraltarja, kjer so pogoje takšnega posojila za ta namen pisno odobrile gibraltarske oblasti,

Druge značilnosti reforme

- (23) V okviru odloka o stopnjah so nekateri prostori izvzeti. Ti izvzeti prostori vključujejo sodišča, cerkve, pokopališča, javne vrtove, vojaške utrdbe, ki niso primerne za bivanje, prostori civilne obrambe, svetilniki in gibraltarski muzej. Ti prostori bodo torej izvzeti iz dodatne stopnje davka na poslovne prostore za dejavnost. Gibraltorske oblasti lahko tudi zmanjšajo ali oprostijo plačilo katere koli splošne stopnje, kjer je to „v interesu razvoja Gibraltarja“ .

- obresti, plačljive na katero koli posojilo, zaračunano na konsolidiranem skladu (tj. finančna sredstva gibraltarske vlade), od datuma do obsega, določenega v dovoljenju, ki ga odobrijo gibraltarske oblasti.

državni pomoči, spadajo v šest poglavij, ki temeljijo na specifičnosti:

III. RAZLOGI ZA UVEDBO POSTOPKA

- (31) Komisija v oceni informacij, ki jih je Združeno kraljestvo predložilo v obvestilu, meni, da bi številne značilnosti predlogov reforme lahko gibraltarskim družbam omogočile prednost. Zlasti:

- celoten sistem bi gibraltarskim družbam omogočil prednost v primerjavi z družbami ZK (regionalna selektivnost),
- zahteva, da morajo družbe imeti dobiček, preden so zavezane plačevanju davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost, bi nedonosnim družbam omogočala prednost,
- 15 % omejitev na obveznost za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost bi omogočila prednost tistim družbam, za katere velja,
- omejitev 500 000 GBP na obveznost za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost bi omogočila prednost tistim družbam, za katere velja,
- nekatere tehnične značilnosti reforme bi lahko bile vzrok za državno pomoč (določene oprostitve od stopenj/davka na poslovne prostore za dejavnost in oprostitve za nekatere določene prihodke od obresti za določanje dobička).

- (32) Komisija tudi meni, da bile bi te prednosti, odobrene preko državnih sredstev, vplivale na trgovino med državami članicami in da bi bile selektivne. Komisija tudi meni, da ni veljala nobena oprostitve za splošno prepoved za državno pomoč, navedeno v členih 87(2) in 87(3) Pogodbe ES. Komisija iz teh razlogov dvomi v združljivost ukrepa s skupnim trgom in se je zato odločila uvesti formalni preiskovalni postopek.

IV. PRIPOMBE ZDRUŽENEGA KRALJESTVA

- (33) Pripombe Združenega kraljestva je možno povzeti na sledeči način.
- (34) Pripombe Komisije na predloge reforme, kot so določene v sklepu o uvedbi formalnega preiskovalnega postopka o

- dejstvo, da morajo družbe plačati davek le, če so donosne, bi omogočilo prednost nedonosnim družbam v primerjavi z donosnimi,

- veljavnost 15 % omejitve, ki bi temeljila na dobičku, bi koristila tistim podjetjem, za katera velja, saj bi zmanjšala njihovo obveznost za plačevanje davka na izplačane plače, davka na prostore za dejavnost ter dopolnilnega davka za finančne storitve, če velja za njih,

- veljavnost 500 000 GBP kvantne omejitve bi koristila tistim podjetjem, za katera bi veljala, saj bi zmanjšala njihovo obveznost za plačevanje davka na izplačane plače, davka na prostore za dejavnost ter dopolnilnega davka za finančne storitve, če bi veljala za njih,

- oprostitvev za določeno lastnino na Upper Rock-u omogoča davčno ugodnost za podjetja, ki imajo sedež v teh prostorih,

- dve določbi, ki določata oprostitvev plačila obresti za določena posojila iz izračuna dobička za namen pravil davka od dobička pravnih oseb, nekaterim družbam omogočata prednost,

- številne značilnosti predlagane davčne ureditve pomenijo manjšo davčno obremenitev za družbe v Gibraltarju v primerjavi z družbami v Združenem kraljestvu in zato to za prve predstavlja prednost („regionalna specifičnost“).

- (35) Niti Združeno kraljestvo niti vlada Gibraltarja se ne strinjata z dvomi Komisije o možnem značaju, ki je podoben državnim pomočim, nekaterih elementov reform. Ne glede na to, ali prvotni predlogi reforme vsebujejo kakšen element državne pomoči, bo vlada Gibraltarja:

- opustila 500 000 GBP omejitev iz načrtovanega novega davčnega sistema,

- odstranila določbo o oprostitvi določene lastnine na Upper Rock-u v Gibraltarju za stopnje (in tako davka na poslovne prostore za dejavnost),

- odstranila določbo za oprostitvev določenih prihodkov od obresti za določanje dobička.

- (36) Tri ostale pripombe ne pomenijo državne pomoči.

Neobdavčitev nedonosnih podjetij ni državna pomoč

- (37) Odsotnosti obveznosti za plačilo davka, kjer ni dobička, ne pomeni selektivnost. Res je, da družbi davkoplačevalki ni treba plačevati niti davka na izplačane plače niti davka na poslovne prostore za dejavnost, če nima dobička. Dobiček je osnovni pogoj za to obveznost. A to ni davčna osnova. Je predviden pogoj za obveznost za plačilo zadevnega davka. To je naravno, saj davek na družbo, ki nima dobička, postane davek na kapital družbe. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, „operativni dogodek“ v okviru davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost ni dobiček. „Operativni dogodki“ sta dobičkonosna zaposlitev zaposlenega in dobičkonosna uporaba lastnine. Ni res, da so izplačila plač ali zasedba poslovnih prostorov sekundarni dejavniki. Logika predlagane sheme je dvojna — zaposlitev in zasedba predstavljata davčno osnovo, medtem ko donosnost predstavlja nižjo količinsko mejo za obveznost. Davčna osnova in količinska omejitev sta obe splošne narave, veljata na enak način za vse družbe, ne glede na njihovo velikost ali sektor, v katerem so dejavne.
- (38) Četudi bi bila količinska omejitev selektivna, iz narave in logike načrtovane sheme davka od dobička pravnih oseb sledi, da so družbe obdavčene le, če imajo dobiček, na katerega plačajo davek. Komisija sama je v točki 25 Obvestila Komisije o uporabi pravil državne pomoči za ukrepe, ki se navezujejo na neposredno obdavčitev ustvarjenih dohodkov⁽⁵⁾ (v nadaljnjem besedilu „Obvestilo“), dopustila, da je takšna selektivnost upravičena z naravo davčnega sistema. To je veljavno za davčni sistem, ki temelji na dobičkonosni uporabi delovne sile in lastnine, saj je „čist“ sistem, ki temelji na dobičku, v katerem družbe, ki nimajo dobička, niso obdavčene. Vzporednice s prispevki za socialno varnost ni mogoče potegniti, saj ti služijo drugačnemu namenu, ki ni povezan s tem, ali ima družba dobiček.

Omejevanje davkov na 15 % ni državna pomoč

- (39) Predlagana omejitev ni selektivna. Da bi davčni ukrep veljal za državno pomoč, mora biti selektiven, tako da določenim družbam in/ali sektorjem koristi bolj kot drugim. Uporaba 15 % omejitve bo odvisna od razmerja med dobičkom in številom zaposlenih v danem letu. To bo potencialno koristilo vsem družbam, velikim in malim, v vseh gospodarskih sektorjih, ki v danem letu dosežejo določen nivo dobička v zvezi z izplačilom plač. Določene skupine družb, za katere bodo veljale omejitve za davčne obveznosti, ni mogoče opredeliti, tako ali tako

pa se bo skupina spreminjala iz leta v leto. Pravila so splošno veljavna in na voljo vsem gibraltarskim družbam. Komisija sama v točki 14 Obvestila razlaga, da kljub dejstvu, da imajo nekatere firme ali nekateri sektorji od davčnega ukrepa več koristi kot druge/drugi, to ne pomeni nujno, da se ta ukrep ujame v pravila državne pomoči.

- (40) Vlada Gibraltarja je izdelala splošno davčno shemo, ki temelji na preprostih dejavnih lastnine in izplačil plač ter obstoju dobičkonosnosti. Hkrati pa je sklenila, da želi davek uporabljati na regresiven način. Zato obstajata dve vrsti davka, ki temeljita na skupnem dobičku. Kjer je davčni račun pod 15 % skupnega dobička, se plača celotni davek. Kjer davčni račun preseže 15 % skupnega dobička, velja nična stopnja glede presežka. Tak sklep je tudi popolnoma v skladu s svobodo vlade Gibraltarja, da izdelata svoj davčni režim, brez izvajanja pravil državne pomoči.
- (41) Vlada Gibraltarja želi družbam omejiti največji davčni račun v okviru novega sistema. Če obstajajo različne davčne stopnje v različnih „vrstah“ (kjer je davčna osnova različna po velikosti), je ena davčna stopnja vedno nižja od druge in zato v nekem smislu omogoča prednost davkoplačevalcem, ki imajo srečo ali so zmožni svoje zadeve tako urediti, da plačujejo nižjo stopnjo. A to ne ustvari državne pomoči.
- (42) Čeprav 15 % omejitev omogoča specifično prednost družbam, za katere velja, je mogoče takšno omejitev upravičiti z naravo ali splošno shemo sistema, katerega del je. Vsi neposredni davki v Gibraltarju morajo izražati razmerje med maksimiranjem davčnih prihodkov in omejevanjem maksimalne obveznosti posameznih davkoplačevalcev, tako da ne preseže njihovih plačilnih zmožnosti. Zato je morda nujno, da so neposredni davki na določenem nivoju regresivni. Neka omejitev te vrste je ključnega pomena, zaradi specifičnih okoliščin gospodarstva Gibraltarja, npr. njegovega omejenega območja in delovne sile. Gospodarstvo Gibraltarja je majhno in bolj ranljivo od večine drugih na sunke, ki jih ustvarjata naravna in poštena davčna konkurenca med sodnimi pristojnostmi. Družbe si morda ne morejo privoščiti zapustiti večjo državo članico z enako lahkoto, kot se lahko odločijo, da bodo zapustile tako drobceno gospodarstvo, kot je Gibraltar. Če davčna osnova ni predmet količinskih omejitev, je lahko pglavilni cilj, priložen vsakemu davčnemu sistemu - zagotoviti prihodke, potrebne za pokrivanje javnih izdatkov - ogrožen s tržnimi nihanji.

(5) UL C 384, 10.12.1998, str. 3.

- (43) Delovna sila v Gibraltarju je pičlo obdavčeno premoženje. Davek na delovno silo pa ne more slediti enakemu progresivnemu načelu in logiki kot davek na dobiček. Davek na delovno silo mora upoštevati tudi zmožnost družbe, da ustvari obdavčljiv prihodek, in potrebo, da zagotovi potrebno stabilnost v delovni sili. Glede na ciklično naravo gospodarstva in poslovne dobičkonosnosti, bi lahko davek na delovno silo, ki ne bi vseboval regresivnega elementa, sprožil masovna začasna odpuščanja in nestabilnost v časih cikličnih tržnih nihanj ali gospodarskih kriz. Ker je Gibraltar zelo majhno gospodarstvo, lahko imajo naključne spremembe, ki izhajajo iz gospodarskih nihanj, mnogo večji proporcionalni učinek v Gibraltarju kot v večjih gospodarstvih. Notranja logika predlaganega davčnega sistema na izplačane plače zato upravičuje omejevanje obveznosti za davek na izplačane plače v zvezi z dobičkom.
- (44) V nasprotju s tem bi javne gospodarske službe imele davčno obveznost v višini 35 % dobička. To je upravičeno z naravo in logiko sistema, saj je stabilnost delovne sile zagotovljena, ker so javne gospodarske službe tako tesno povezane z ozemljem, na katerem služijo in, kot neposredna posledica majhnosti gibraltarskega trga, zasedajo položaj naravnega monopola ali polmonopola, kar jim omogoča veliko dobičkonosnost. Zato v primeru davkov, ki veljajo za javne gospodarske službe, ne pride do potrebe po regresivnem elementu.

Regionalna specifičnost

- (45) Ni pravne osnove za predlog, da je možno, kjer obstajata dve ločeni avtentični davčni sodni pristojnosti v eni državi članici, davčne stopnje v teh dveh sodnih pristojnostih primerjati in nižjo stopnjo obravnavati kot državno pomoč samo zato, ker je nižja od druge davčne stopnje. To bi pomenilo, da bi šlo za državno pomoč vsakič, ko želi avtonomna regionalna davčna oblast, ki je odgovorna za upravljanje javne porabe v regiji, na podlagi demokratično izraženih javnih interesov zmanjšati porabo in znižati davke. S tem vprašanjem se je ukvarjal generalni pravobranilec ⁽⁶⁾, a sodišče se s tem vprašanjem nikoli ni ukvarjalo, saj so bili zadevni primeri umaknjeni. V enem iz serije nedavnih primerov v zvezi z baskovskimi provincami je sodišče prve stopnje navedlo, da sporna odločba ni imela vpliva na pristojnosti Álave za sprejetje splošnih davčnih ukrepov, veljavnih za celotno regijo ⁽⁷⁾.
- (46) Takšna regionalna odstopanja med avtonomnimi sodnimi pristojnostmi niso državna pomoč v smislu člena 87 ES. Ukrep državne pomoči je prisoten le, če so državna sredstva uporabljena z izpadom davka. Ta ocena predpostavlja, da obstaja davčna stopnja za določeno dejavnost, ki velja po vsej državi članici — to pa ne drži

v primerih, kjer je obdavčitev predmet teritorialne avtonomije — v nasprotju s tem, da bi bila postavljena enotno in se potem spreminjala glede na lokacijo. Podobno, analiza selektivne prednosti se zanaša na domnevo, da obstaja nivo davka, ki bi drugače veljal za določeno dejavnost na zadevnem teritoriju.

- (47) Kriteriji državne pomoči predpostavljajo, da je predvideno pomoč mogoče primerjati s standardno ali normalno davčno stopnjo. Domnevni ukrep državne pomoči je lahko prisoten le, če je v nekem smislu izjema ali oprostitev od standarda, ki bi drugače veljal za družbo, ki ga prejema. Davčna stopnja, od katere prejemnik domnevnega ukrepa pomoči ni odvisen — niti če bi bila trenutno veljavna stopnja, ki domnevno predstavlja pomoč, odpravljena - ne more biti veljaven standard za primerjavo za namene odločanja, ali je „pomoč“ prisotna ali ne. Edini mogoč standard primerjave za ocenjevanje selektivnosti je davčno stanje, ki bi drugače veljalo v isti davčni sodni pristojnosti. Kjer je tak režim izdelan lokalno, kot v primeru Gibraltarja, to nima pomena.
- (48) Zgleda, da bi stališče Komisije kateri koli davčni sodni pristojnosti, ki ne pokriva celotne države članice, onemogočalo sprejetje katere koli davčne stopnje, razen tiste, ki velja v drugih davčnih sodnih pristojnostih v državi. Sprejeti ne bi mogla nižje stopnje, saj bi to avtomatično, le s primerjanjem, pomenilo državno pomoč. Davčna sodna pristojnost pa ne bi mogla sprejeti niti višje davčne stopnje, saj bi davčne stopnje v ostalih delih države avtomatično postale državna pomoč. To bi pomenilo, da bi skoraj vsako izvajanje davčne avtonomije pomenilo ukrep, ki ustvarja državno pomoč, ali v zadevni sodni pristojnosti ali, še bolj absurdno, drugje v državi članici. Diferenciacije v neposredni obdavčitvi ustvarjenih dohodkov pogosto obstajajo znotraj držav članic kot posledica različnih plasti teritorialne podrazdelitve celo na najnižjih občinskih nivojih. V tej zvezi je mogoče potegniti vzporednico s Sporazumom STO o subvencijah in izravnalnih ukrepih, kjer je jasno navedeno, da „postavljanje ali spreminjanje splošno veljavnih davčnih stopenj s strani vseh nivojev uprave, ki so do tega upravičeni, ne bo obravnavano kot specifična subvencija“ za namene pravil, ki prepovedujejo odobritev takšnih subvencij (člen 2.2).
- (49) Če bi Združeno kraljestvo in Španija sklenili sporazum v vzpostavitvi skupne suverenosti nad Gibraltarjem, bi imelo stališče Komisije o regionalni specifičnosti nesmiseln učinek, saj bi morala biti prevladujoča davčna stopnja v Gibraltarju enaka tako prevladujoči davčni stopnji v Združenem kraljestvu kot davčni stopnji v Španiji. Drugače bi bila državna pomoč prisotna v sodni pristojnosti, ki bi uporabljala nižjo stopnjo.

⁽⁶⁾ Mnenje v združenih zadevah C-400/97, C-401/97 in C-402/97, [2000] PSES I-1073.

⁽⁷⁾ Združene zadeve T-92/00 in T-103/00, [2002] PSES II-1385, str. 27

- (50) Zdi se, da Komisija predlaga, da če obstajajo davki v dveh ločenih davčnih sodnih pristojnostih v isti državi, četudi je formalna odstotna postavka davčne stopnje enaka, dejstvo, da veljajo različne izjeme ali da so izdana različna dovoljenja, pomeni, da družbe, ki prejemajo dovoljenja ali so izjeme, prejemajo pomoč, če, v primeru, da so vse druge stvari enake, bi plačale višjo davčno stopnjo v drugi sodni pristojnosti. Teorija Komisije pa je neprimerna za dejstva v primeru Gibraltarja. Primerjave med davčno osnovo ali davčno strukturo davka na dobiček družbe je včasih mogoče izvesti z davkom na dobiček družbe v drugi sodni pristojnosti. A enostavno nemogoče je izvesti uporabne ali pomembne primerjave med davčnimi sistemi, ki so si popolnoma različni, saj davčna osnova ni enaka.
- (51) Če bi Komisija ohranila svoje argumente, ne bi upoštevala temeljnega načela subsidiarnosti v pravu EU, kar bi lahko predstavljalo zlorabo njenih pristojnosti. Če lahko zadevna država članica deluje z dvema ali več avtonomnimi davčnimi sodnimi pristojnostmi, ki konkurirajo za prihodke od davka od dobička pravnih oseb znotraj njenega teritorija, ne da bi to imelo pomemben negativen učinek na konkurenco, to po načelu subsidiarnosti Pogodbe ES ne postane naloga Skupnosti, da mora posredovati v ustavni ureditvi države članice. Zdi se, da želi Komisija z uporabo pravil o državni pomoči doseči davčno enotnost znotraj držav članic EU.
- (52) Komisija lahko predlaga, da se država ne more sklicevati na svojo nacionalno zakonodajo, čeprav je to ustavno pravo, zato da bi se izognila obveznostim v okviru zakonodaje Skupnosti. A to načelo je nepomembno za vprašanje selektivnosti. Vprašanje selektivnosti se pojavi, ker je predlagano, da je dana davčna določba ugodnejša kot bolj splošno pravilo o davkih, ki bi drugače veljalo. To pa ne sme spremeniti temeljne pravice države članice, da organizira svoj davčni sistem tako, da lahko avtonomne davčne regije na samostojen nediskriminativni način pobirajo potrebne prihodke za financiranje javnih nalog. Državne pomoči na temelju regionalne specifičnosti ne more biti v okoliščinah, kjer, tako kot v Gibraltarju, obstaja pristno avtonomna davčna sodna pristojnost, ki neodvisno določa svoj davčni sistem in v kateri davki, ki jih predpisujejo druge davčne sodne pristojnosti v državi, niso plačljivi.
- (53) Stališče Komisije bi resno oviralo možnosti države članice, da decentralizira svoje pristojnosti in tako vzpostavi potrebno davčno avtonomijo v regijah za pokrivanje stroškov, ki nastanejo zaradi izvajanja takšnih decentraliziranih pristojnosti. Nemogoče bi bilo, da bi katera koli regija ali davčna sodna pristojnost povečala ali zmanjšala svoje davke, ne da bi pri tem ustvarila državno pomoč, najsi v svoji regiji (če bi davke zmanjšala) ali drugje (če bi davke povečala). Absurdno bi bilo predlagati, da se pravila o državni pomoči interpretirajo tako, da je za državo članico nemogoče, da učinkovito decentralizira davčne pristojnosti, ko spreminja svojo ustavo.
- (54) Komisija navaja, da bi, v odsotnosti specifičnega davčnega režima za družbe v Gibraltarju, družbe v Gibraltarju bile predmet standardnega davčnega režima Združenega kraljestva. To predstavlja resno nerazumevanje ustavnega položaja Gibraltarja. Standardni davčni režim Združenega kraljestva velja v Združenem kraljestvu. Ne velja v drugih davčnih sodnih pristojnostih. Režim, ki velja v odsotnosti posebnih določb, ni normalen ali preostal. Dejstvo, da je Združeno kraljestvo odgovorno za odnose s tujino Gibraltarja, ne pomeni, da bodo katere koli določbe zakonodaje Združenega kraljestva kadar koli avtomatično veljale v Gibraltarju.
- (55) Gibraltar je čezmorsko ozemlje Združenega kraljestva. Je del dominionov njenega veličanstva kraljice, a ni del Združenega kraljestva. Gibraltar v nobenem smislu ni regija Združenega kraljestva. Ima svojo lasten ustavni red, vključno s svojimi lastnimi institucijami, ločeni od institucij v Združenem kraljestvu. Gibraltar tudi sam sprejema svojo zakonodajo. Glede na opredeljene notranje zadeve je Gibraltar avtonomen in ima samostojno upravo. Gibraltar je gospodarsko samozadostna avtonomna davčna sodna pristojnost. Iz Združenega kraljestva ne prejema finančne pomoči in davčni zakoni iz Združenega kraljestva v Gibraltarju ne veljajo. Gibraltarja vlada mora iz davkov ustvariti zadostne prihodke za avtonomno financiranje svojih izdatkov, je pristojna, da predlaga zakonodajo Gibraltarja in v Gibraltarju uveljavlja zakone za davke od dobička pravnih oseb. Gospodarstvu Gibraltarja in Združenega kraljestva sta dve popolnoma različni in ločeni gospodarstvi. Torej je Gibraltar, v vseh pomembnih ozirih, popolnoma ločen od Združenega kraljestva, predvsem v ustavnem, političnem, zakonodajnem, gospodarskem, davčnem in geografskem smislu ter v smislu zbiranja prihodkov.
- (56) Ker Gibraltar ni del Združenega kraljestva, zato tudi ni del Združenega kraljestva za namene zakonodaje Skupnosti. Zakonodaja Skupnosti za Gibraltar velja na podlagi člena 299(4) Pogodbe ES in ne člena 299(1). Naslednje točke prikazujejo poseben, ločen položaj Gibraltarja in dejstvo, da Gibraltarja ni mogoče obravnavati kot regije Združenega kraljestva zaradi državne pomoči:
- vsebina članstva Gibraltarja v Skupnosti je drugačna od vsebine članstva Združenega kraljestva. Zlasti Gibraltar ni del edinega davčnega ozemlja, ki je opredeljeno na nivoju Skupnosti (tj. DDV ozemlje Skupnosti),

- pravo Evropske skupnosti v Gibraltarju velja zaradi uredbe Evropskih skupnosti 1972 — primarno zakonodajo je sprejel gibraltarski parlament, in ne zaradi zakona Evropskih skupnosti 1972, ki uveljavlja zakonodajo Skupnosti znotraj Združenega kraljestva,
- zakonodaja Gibraltarja izvaja direktive ES znotraj Gibraltarja neodvisno od Združenega kraljestva,
- kadar koli zakonodaja Skupnosti zahteva vzpostavitev pristojnih oblasti, Gibraltar vzpostavi svoje pristojne oblasti, ločene od oblasti, ki jih v enak namen vzpostavi Združeno kraljestvo in
- do sodbe Evropskega sodišča za človekove pravice v zadevi *Matthews* je bil Gibraltar izločen iz sodelovanja na volitvah v Evropski parlament, čeprav je to izločitev urejal dodatek II k Zakonu o neposrednih volitvah iz leta 1976, kjer je bilo navedeno sledeče: „Združeno kraljestvo bo uveljavljalo določbe tega zakona samo v okviru Združenega kraljestva.“

Splošne pripombe

- (57) Zdi se, da se Komisija boji, da bo predlagani novi sistem davkov od dobička pravnih oseb v Gibraltarju zakoličil škodljivo davčno konkurenco. Vladi Združenega kraljestva in Gibraltarja menita, da je predlagana davčna reforma združljiva z etičnim kodeksom za obdavčenje podjetij in poročilom OECD o škodljivi davčni konkurenci. Škodljivi davčni ukrepi po navadi vključujejo pomanjkanje preglednosti, pomanjkanje izmenjave informacij in bolj ugodno davčno obravnavanje nerezidenčnih družb v primerjavi z rezidenčnimi družbami. Gibraltar bo s predlagano reformo izključil vse te škodljive vidike trenutne obdavčitve izvzetih in ustreznih družb. Tudi če bi Gibraltar obravnavali kot ugodno davčno območje, te zadeve ne bi bilo mogoče rešiti z uporabo pravil državne pomoči, če državna pomoč ni vključena.

V. PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANK

- (58) Pripombe so bile prejete od gibraltarske vlade, Španske konfederacije poslovnih organizacij, Alandskega izvršilnega organa in iz Španije.

Vlada Gibraltarja

- (59) Vlada Gibraltarja je seznanjena z argumenti, ki jih je predstavilo Združeno kraljestvo⁽⁸⁾, in jih v celoti podpira. Dodatne točke, ki jih je vlada Gibraltarja pred-

stavila v ločenih komentarjih, je mogoče povzeti na sledeči način.

- (60) Gibraltarjska vlada nima pooblastil za obdavčitev družb iz Združenega kraljestva. Podobno, vlada Združenega kraljestva nima pooblastil za obdavčitev družb iz Gibraltarja. Davčne zakone Gibraltarja uveljavljajo izključno gibraltarske oblasti.
- (61) Cilj reforme je uvesti režim davka od dobička pravnih oseb, ki je združljiv tako s pravili o državni pomoči kot tudi z etičnim kodeksom. Reforma je tudi del širšega cilja za zagotovitev združljivosti z mednarodnimi standardi za finančno urejanje in nadzor ter pridobitev dobrega imena v mednarodni finančni skupnosti. Mednarodni denarni sklad (IMF), Projektna skupina za finančno ukrepanje (FATF) in OECD so Gibraltar prej obravnavali kot „davčna nebesa“. Poročila IMF in FATF o Gibraltarju⁽⁹⁾ potrjujejo združljivost Gibraltarja z glavnimi mednarodnimi standardi o finančnem urejanju in nadzoru. Zavezanost gibraltarske vlade OECD⁽¹⁰⁾ zagotavlja združljivost z zahtevami za izmenjavo informacij in preglednost. Davčna reforma Gibraltarja, kot je spremenjena, zagotavlja dejansko združljivost z EU etičnim kodeksom. Reforma zagotavlja tudi združljivost s pravili o državni pomoči. Združljivost s pravili o državni pomoči predstavlja zadnjo oviro na poti k zagotavljanju, da je Gibraltar, tako kot zahteva mednarodna skupnosti, vključno z Evropsko unijo, zdaj obravnavan vsa opažena zla davčnih nebes.
- (62) Dva ukrepa Gibraltarja, režima izvzetih in ustreznih družb, sta bila med enajstimi ukrepi, za katere je Komisija 11. julija 2001 uvedla formalno preiskavo o državni pomoči. Vseh enajst ukrepov je bilo iz velikega števila davčnih ukrepov, ki jih je Skupina za etični kodeks⁽¹¹⁾ označila kot škodljive. V okviru pristojnosti Komisije so bili ukrepi določeni, da izvajajo pravila državne pomoči, včasih tako, da uveljavljajo nove interpretacije kriterija selektivnosti, ki je ključnega pomena za državno pomoč. Samo dejstvo, da je davčni režim naveden kot škodljiv v okviru etičnega kodeksa, pa ne pomeni nujno, da vključuje državno pomoč (točka 30 Obvestila). Z nadaljevanjem v tej smeri se je Komisija odpravila po poti strategije, ki bi lahko vodila do neželenih posledic za politiko konkurence, da davčni ukrepi, ki predstavljajo resno motnjo konkurenci do izgube učinkovitega delovanja na enotnem trgu, ostanejo takšni, kot so, iz političnih razlogov — Komisija ne želi uporabiti primernih ukrepov za davčno usklajevanje — medtem ko Komisija

⁽⁸⁾ Glej odstavke 33 — 57.

⁽⁹⁾ Objavljeni v oktobru 2001 in 22. novembra 2002.

⁽¹⁰⁾ Javna obveznost, nastala dne 27. februarja 2002.

⁽¹¹⁾ Poročilo Skupine za etični kodeks (obdavčenje podjetij) Ekonomsko-finančnemu svetu z dne 4. decembra 2001 (14467/01 — FISC 249, 27.11.2001).

manj škodljive davčne sisteme neprestano izpodbija na način, ki ne spoštuje enakosti obravnave. Da bi dosegli enoten nivo obdavčenja podjetij po vsej Evropski uniji, če je to cilj, mora Komisija uporabiti ukrepe za davčno usklajevanje. Drugače je lahko prisotna zloraba pristojnosti. Točka 15 Obvestila potrjuje, da razlik med davčnimi sistemi kot takimi ne urejajo pravila o državni pomoči, ampak jih je treba obravnavati v okviru členov 95 do 97 ES.

(63) Novi sistem bo obravnaval zadeve v zvezi z možno škodljivo davčno konkurenco. Prvič, reforma ukinja vso razlikovanje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi družbami (tako imenovano „ograjevanje“), ki je bilo v središču izvajanja etičnega kodeksa, poročila OECD o škodljivi davčni konkurenci in vidika selektivnosti zakonodaje izvzetih in ustreznih družb. Reforma velja na enoten način za vse družbe, registrirane v Gibraltarju. Drugič, zagotavlja preglednost sistema, ker bodo vse družbe morale predložiti davčne račune. Končno, družbe finančnih storitev v Gibraltarju ne bodo izvzete iz obdavčenja, ampak bodo predmet dodatnega dopolnilnega davka na dobičke, ki jih je mogoče pripisati takim dejavnostim.

(64) 15 % omejitev, ki temelji na dobičku, in neobdavčitev družb, ki nimajo dobička, sta splošno veljavni in ne predstavljata materialne selektivnosti. Preprosto dejstvo, da ima lahko ena družba v danem letu glede na drugo družbo korist od splošnega pravila v isti davčni sodni pristojnosti, ne more biti zadosten razlog, da bi to predstavljalo državno pomoč v okviru pravil Pogodbe ES. Takega rezultata točki 13 — 14 Obvestila gotovo ne predvidevata.

(65) Do regionalne selektivnosti bi lahko prišlo, če bi obstajal davek, ki bi veljal v celotni državi, a bi regionalni parlament ali oblasti imeli pooblastila, da zmanjšajo stopnjo tega davka (ali podajo njegove izjeme) v svojih regijah. Vprašanja o selektivnosti se zato lahko pojavijo le, če so davčna pooblastila v regiji, ki naj bi dajala pomoč, v neki meri sekundarna ali dopolnilna pooblastila za spreminjanje standardnega ali preostalega režima. Takšen je morda položaj v nekaterih drugih državah članicah, a ne v Gibraltarju. Položaj je popolnoma drugačen, če davčna sodna pristojnost, ki naj bi dajala pomoč, je in je v vseh pomembnih trenutkih bila pristno avtonomna davčna sodna pristojnost, ki svoj davčni sistem določa neodvisno v okviru lastne proračunske odgovornosti in v kateri davki, ki jih nalagajo druge davčne sodne pristojnosti v državi, niso plačljivi.

(66) Brez poseganja v to, ali splošno veljavna odstopanja od državne norme, ki jo je sprejela popolnoma avtonomna regija (v nasprotju z regijo, ki deluje z *ad hoc* prenosom

pooblastil), brez kakršne koli povezave s centralnim proračunom, predstavljajo državno pomoč ali ne, je davčna reforma Gibraltarja tudi s tega vidika bistveno drugačna. Ne le, da obstaja za pristno, *sui generis*, avtonomija na ozemlju, ampak se ta avtonomija uporablja tudi za neodvisno izdelavo popolnoma drugačnega in ločenega sistema, ki na noben način ne temelji na shemi ali normah Združenega kraljestva. Zato je popolnoma neprimerno in nepotrebno primerjati davčna pravila Gibraltarja s pravili, ki bi veljala, če bi enak predmet davka temeljil v Združenem kraljestvu.

(67) Sodišče prve stopnje (CFI) je pred kratkim pregledalo sklepe Komisije o uvedbi formalnih postopkov v primerih, ki se navezujejo na davčne ukrepe, sprejete v skladu z določeno stopnjo regionalne avtonomije, ki je bila baskovskim provincam odobrena v okviru španske ustave. Baskovske province pa so svoja davčna pooblastila uporabile za odstopanje od državnega davčnega sistema, tako da so odobrile davčne olajšave od drugače veljavnih pravil. Komisija se v svojih prvotnih zaključkih, da so bili zadevni davčni ukrepi selektivni in bi lahko predstavljali nezakonito državno pomoč, ni zanašala na dejstvo, da so veljali samo za del španskega ozemlja. CFI je v enem primeru⁽¹²⁾ izrecno izpostavila, da sklep Komisije, da začne s postopki, „nima nobenega vpliva na pristojnosti Territorio Histórico de Álava-e za sprejetje splošnih davčnih ukrepov, veljavnih v vsej zadevni regiji“

(68) Reforma za pravila državne pomoči ni regionalnega obsega, ker bi zadevni davčni ukrepi, ki predstavljajo celotni in izključni sistem davka od dobička pravnih oseb, veljali na enak način po vsej zadevni davčni sodni pristojnosti.

Alandski izvršilni organ

(69) Pripombe Alandskega izvršilnega organa je možno povzeti na sledeči način.

(70) Pri sklepu, da reforma lahko predstavlja državno pomoč, Komisija navaja, da je upoštevala možen obstoj regionalne selektivnosti, da je prišla do svojih zaključkov. Komisija navaja prejšnje sklepe, vključno s sklepom o uvedbi formalnega preiskovalnega postopka o državni pomoči o zavarovalnicah za zavarovanje lastnih tveganj v Alandskih otokih. Ta razpis za oddajanje pripomb se nanaša na možen obstoj regionalne specifičnosti. A referenco na to je Komisija iz končnega sklepa izpustila. Zato primer Aland ne more služiti kot primer regionalne specifičnosti ali selektivnosti. Prejšnja praksa Komisije bi se morala nanašati samo na končni sklep Komisije.

⁽¹²⁾ Glej opombo 7.

(71) Če ima regija s samostojno upravo izključno pristojnost za izdajanje predpisov v zadevah, ki se nanašajo na neposredne davke od dobička pravnih oseb, in ta regija uvede davčni ukrep, mora biti ukrep ocenjen in potrjen v skladu z enakimi načeli, ki bi veljala, kot če bi ga sprejela država članica. Regijo s samostojno upravo je treba obravnavati kot ločeno sodno pristojnost na tistih področjih, kjer se zakonodajna pooblastila nahajajo izključno v njeni zakonodaji. To pomeni, da je treba združljivost davčnega ukrepa s pravili državne pomoči presojati na enak način, če ga sprejme država članica ali regija s samostojno upravo. Vsak drugačen sklep bi regiji s samostojno upravo onemogočal izvajanje njenih zakonodajnih pooblastil na način, ki se razlikuje od ostale države članice. Torej se davčnega ukrepa, ki je v okviru regije s samostojno upravo jasno splošne narave, ne sme obravnavati kot selektivnega in ne predstavlja državne pomoči za člen 87(1) Pogodbe ES, v kolikor ima regija izključna pooblastila v davčnih zadevah, ne glede na to, ali se davek, predpisan na območju, razlikuje od davka v državi članici, kateri regija pripada. Vsaka druga interpretacija bi ogrozila pristojnost regije v davčnih zadevah.

Španija

(72) Španija v glavnem podpira predhodne analize reforme Komisije, navedene v razpisu za oddajo pripomb⁽¹³⁾. Dodatne pripombe Španije je možno povzeti na sledeči način.

(73) Davčni sistem Gibraltarja je izjemno pomembno vprašanje za Španijo, glede na geografski stik teh dveh ozemelj in resno motnjo, ki jo povzroča španskim javnim financam. Nelojalno konkurenco iz Gibraltarja je mogoče opisati kot škodljivo, saj je davčna obremenitev podjetij in naložb tako v okviru zdajšnjega sistema kot v okviru predlagane nove ureditve mnogo manjša tam kot v Španiji. Reforma bi še naprej bila škodljiva za španski davčni sistem, saj bi ohranila nivo obdavčitve, ki je mnogo nižji v Gibraltarju kot v Španiji, kjer je standardna stopnja davka od dobička pravnih oseb 35 %, in bi se zelo razlikovala od davčnega sistema v Združenem kraljestvu, kar bi ustvarilo tveganje, da bi se podjetja preselila v Gibraltar, zato da bi imela korist od bolj ugodne davčne ureditve. Verjetno je, da bo večina podjetij v Gibraltarju plačala manj kot največjo obveznost, ki znaša 15 %, kar je vsaj 15 do 20 odstotnih točk manj kot v Španiji ali Združenem kraljestvu.

(74) Za 28 800 družb, ki niso obvezane za plačevanje dopolnilnih davkov na javne gospodarske službe in dejavnosti

finančnih storitev, predlagani davčni sistem dejansko ni celoten davek na dobiček od pravnih oseb, ampak kombinacija različnih posameznih davkov, ki so predmet omejitev, ki davčno obveznost spremenijo tako, da je ali zelo majhna ali pa je sploh ni (reforma se v Gibraltarju omenja kot „davek nične stopnje“). Večino teh družb je mogoče obravnavati kot družbe s poštnim predalom ali družbe za upravljanje premoženja in, če so imele dobiček, bi bile obvezane plačati 3 000 GBP na zaposlenega na leto. Ker jih bo večina imela samo enega zaposlenega (računovodjo ali revizorja), običajno zaposlenega s krajšim delovnim časom, bodo plačale le največ 3 000 GBP davka na leto, če nimajo posesti, kakor ponavadi tudi je.

(75) Uvedba pristojbine za registracijo bi bila diskriminacijska, v davčnem smislu, v korist družb, ki nimajo dobička (150 GBP), kot npr. družbe s poštnim predalom ali družbe za upravljanje premoženja, v primerjavi z aktivnimi družbami (300 GBP). To bi bil jasen primer vzdrževanja statusa quo v korist tega tipa družb.

(76) Sektor finančnih storitev znaša 30 % bruto domačega proizvoda. Davek na dobiček podjetij finančnih storitev ne bi predstavljal pristnega davka od dobička pravnih oseb, saj skupna obveznost teh podjetij z davkom na izplačane plače, davkom na poslovne prostore za dejavnost in dopolnilnim davkom ne bi preseгла 15 % njihovih dobičkov ali 500 000 GBP.

(77) Priobalne družbe bi ostale zunaj dosega dveh novih davkov: okrog 8 000 družb brez fizične prisotnosti v Gibraltarju bi tako bilo izvzetih. Reforma pušča nedotaknjeno davčno stanje podjetij brez osebja ali prostorov v Gibraltarju.

(78) Gibraltar je regija, ki, daleč od tega, da je odvisna do pomoči ali spodbud, namenjenih večanju gospodarskega razvoja, uživa zavirljivo finančno trdnost.

(79) Kar se tiče selektivne narave kakršne koli zadevne pomoči, bi bil dopolnilni davek na dobiček obračunan le družbam, ki zagotavljajo določene finančne storitve in javnim gospodarskim službam. Takšna specifičnost ne more izhajati iz ali biti upravičena z naravo ali splošno shemo sistema⁽¹⁴⁾. Družbe v sektorjih, kjer je kapital izredno mobilan, ki zaposlujejo zelo malo osebja, bi v bistvu plačevale le davek na izplačane plače in njihova obveznost bi tako bila omejena. To bi omogočalo izključno prednost takšnim podjetjem, saj bi bili njihovi stroški zmanjšani in njihova donosnost bi se v primerjavi z drugimi konkurenti povečala.

⁽¹³⁾ Glej opombo 1.

⁽¹⁴⁾ To izjemo je sodišče priznalo v zadevi 173/73 [1974] PSES 709.

(80) Glavni pravobranilec Sodišča Evropskih skupnosti je zagovarjal⁽¹⁵⁾, da je treba vse ukrepe, ki vključujejo konkurenčno prednost, vključno s finančno prednostjo, „omejene na družbe, ki investirajo v določeno območje države članice, pripisati zadevni državi in jih zato, po definiciji, v shemi finančnega sistema države ni mogoče razumeti kot ukrepe splošne narave“. Bil je tudi mnenja, da je „dejstvo, da je zadevne ukrepe sprejela regionalna oblast z izključno pristojnostjo v okviru državnega prava“ le „vprašanje oblike“ in „ne upravičuje ugodnejšega obravnavanja, omejenega na družbe, ki spadajo v obseg“ regionalnih zakonov.

(81) Čeprav je navedeni cilj načrtovane reforme sprejeti novo shemo davka od dobička pravnih oseb, ki ne vključuje nobenega elementa državne pomoči, le-ta ne more biti izvzet iz obsega člena 87 z utemeljitvijo, da je davčni ukrep ali da služi ciljem prava družb. Glavna učinka reforme bi bila neposredno motenje pogojev konkurence na območju in spodbuditev za podjetja, da se preselijo. Shema bi občutno koristila podjetjem, ki se nahajajo v Gibraltarju, saj je učinkovita davčna stopnja na tem področju mnogo nižja (ali je celo ni) v primerjavi s stopnjo, ki velja v Združenem kraljestvu. Z vzpostavljanjem jasnega zmanjšanja davčne obremenitve za zadevna podjetja, bi takšna regionalna selektivnost motila konkurenčnost in vplivala na trgovino med državami članicami.

(82) Tehnični mehanizem davka na izplačane plače je mogoče obravnavati kot škodljiv v okviru pomena točke B etičnega kodeksa, poleg dejstva, da davčni režim Gibraltarja, takšen kot je zdaj, ustvarja davčno obremenitev, ki je občutno nižja kot tista od splošno naložene davčne obremenitve v Združenem kraljestvu. Reforma bi imela zaviralni učinek na znatno gospodarsko prisotnost v Gibraltarju in bi se ujela v kriterij za obravnavanje davčnih ukrepov kot škodljivih, določenih v točki B.3 etičnega kodeksa. Združeno kraljestvo še ni izpolnilo obljube, ki jo je dalo pod pokroviteljstvom OECD, za odstranitev Gibraltarja s seznama nesodelujočih davčnih nebes.

(83) Gospodarski pristop Gibraltarja škodi tudi Gibraltarju samemu, saj je dopustil razvoj gospodarstva, ki nima trdnih temeljev in ni trajnostno na srednji ali dolgi rok. Hkrati s tem je tudi sosednjo regijo, Campo de Gibraltar, prikrajšal za možne priložnosti za razvoj. Campo de Gibraltar je trenutno ena najmanj razvitih regij v Španiji. Relativna blaginja Gibraltarja je v veliki meri odvisna od nerazvitosti okoliške regije.

(84) Ta davčni sistem ni samo diskriminacijski in nelojalen, ampak tudi spodbuja utaje davkov in pranje denarja.

Utaja davkov, ki jo spodbuja možnost pranja denarja v Gibraltarju, javnim financam v Španiji povzroča resno škodo in takšno pranje denarja olajšuje dejavnosti organiziranih kriminalnih združb. Zgoraj omenjeno poročilo IMF poudarja, da za boj proti pranju denarja v Gibraltarju ne obstajajo nobena obvezna pravila.

Španska konfederacija poslovnih organizacij

(85) Španska konfederacija poslovnih organizacij podpira predhodno analizo reforme, ki jo je izvedla Komisija, navedeno v razpisu za oddajo pripomb, in dokazuje, da bi reforma resno škodila interesom španskih podjetij. Njene dodatne pripombe je možno povzeti na sledeči način.

(86) Davčna obremenitev bi bila mnogo manjša od tiste, ki velja za podjetja v matičnih državah Združenem kraljestvu in Španiji: skupna davčna obveznost v Gibraltarju bi bila omejena na 15 %, medtem ko je stopnja obdavčitve v Združenem kraljestvu in v Španiji vsaj 30 % in je lahko celo večja. Mnogo podjetjem v okviru nove sheme v Gibraltarju ne bo treba plačevati skoraj nobenih davkov. Stroški, ki bi jih nosila podjetja, ki bi jim to koristilo, bi bili nižji od stroškov konkurence. Mnogo nižja stopnja obdavčitve v Gibraltarju je v veliki meri diskriminacijska in slabi konkurenčnost tako španskih podjetij na tem področju kot podjetij Združenega kraljestva.

(87) Velika večina podjetij, ustanovljenih v Gibraltarju, je zelo malih (ponavadi jih vodi ena oseba in imajo majhne prostore) in se ukvarjajo z dejavnostmi upravljanja premoženja, tako da je edini prihodek, ki ga ustvarjajo, sestavljen iz kapitalnih dobičkov, ki izhajajo iz premoženj, s katerimi upravljajo. Glede na to, da je temelj za reformo obdavčitev v skladu s številom zaposlenih v družbi in velikostjo površin, pa zaradi davčne oprostitve kapitalnih dobičkov, večina podjetij, vzpostavljenih v Gibraltarju, ne bi plačevala nobenega davka od dobička pravnih oseb.

Pripombe Združenega kraljestva o pripombah tretjih strank

(88) Združeno kraljestvo podpira pripombe Alandskega izvršilnega organa. Pri komentiranju pripomb španske vlade in Španske konfederacije poslovnih organizacij, je Združeno kraljestvo ponovilo in se navzkrižno sklicevalo na nekatere argumente, ki jih je predložilo kot odgovor na uvedbo postopka. Dodatne pripombe Združenega kraljestva je možno povzeti na sledeči način.

⁽¹⁵⁾ Združene zadeve C-400/97, C-401/97 in C-402/97, [2000] PSES I-1073.

- (89) Reforma španski javni državni blagajni ne bo povzročila „resne škode“. Nerazvitost območja Campo ne izvira iz davčnega sistema Gibraltarlja. Res je prav nasprotno, saj območje iz Gibraltarlja dobiva občutni znesek prihodka. Številke o zaposlenosti za januar 2003, na primer, kažejo, da državljani Španije, ki so zakonito zaposleni v Gibraltarlju, predstavljajo približno 18 % delovne sile v Gibraltarlju. Gibraltar torej zagotavlja občuten vir zaposlitve in prihodka za španske delavce, ki prihajajo iz okoliškega območja, pa tudi občuten prihodek za območje Campo od prebivalcev Gibraltarlja, ki porabljajo denar v tej regiji. Španija je tudi drugi največji izvoznik v Gibraltar. Gibraltar ni tako bogat, kot se prikazuje, in je regija Cilja 2 za Evropski sklad za regionalni razvoj.
- (90) Razlike v davčnih stopnjah in davčnih osnovah med državami članicami in med avtonomnimi davčnimi regijami je suverena zadeva, ki ni v obsegu člena 87 Pogodbe ES. Namen pravil državne pomoči je napadati prednosti, ki jih da država ali so nekaterim določenim podjetjem dane preko državnih sredstev. Nižje davčne stopnje, splošno veljavne v okviru avtonomnega davčnega območja, ne zadovoljujejo te zahteve o materialni specifičnosti in zato ne predstavljajo državne pomoči. Konkurenca med davčnimi sistemi avtonomnih davčnih regij lahko nastane ne le zaradi razlike v davčnih stopnjah, ampak tudi zaradi različnih metod za izračunavanje obdavčljivega prihodka. Takšne razlike v metodi izračunavanja ne predstavljajo državne pomoči, če se davčni sistem uporablja na pristno nediskriminativen način znotraj avtonomnega davčnega območja. Ni jasno, kako bi reforma občutno škodila španskemu gospodarstvu s tem, da spodbuja podjetja, da se preselijo v Gibraltar. Združeno kraljestvo ne pozna nobenega španskega podjetja, ki se je preselilo v Gibraltar zato, da bi imelo korist od domnevnega „ugodnega davčnega sistema“, ki ga zagotavlja trenutni režim davka od dobička pravnih oseb. Tudi druge države EU, na primer Grčija in Irska, ter države pristopnice EU, na primer Estonija, Madžarska ali Ciper, imajo relativno „nizke“ splošne stopnje davka od dobička pravnih oseb.
- (91) Kritika sistema, da je kombinacija različnih davkov, je napačna. Logika reformiranega sistema je, da zaposlitve in posest predstavljata davčno osnovo, medtem ko donosnost predstavlja nižjo mejo za obveznost. Sistem preprosto opušča obdavčitev dobička kot obdavčljivega dogodka v primeru družb. Kriterija zaposlitve in prostorov veljata horizontalno za vse družbe v vseh sektorjih. Ne koristita, na primer, večjim družbam v primerjavi z manjšimi ali obratno. Opustitev omejitve 500 000 GBP davka na dobiček odstrani vse možnosti, da bi reforma lahko koristila večjim družbam v primerjavi z manjšimi. Dejstvo, da je pristojbina za registracijo 150 GBP za družbe, ki nimajo dobička, in 300 GBP za aktivne družbe, ne predstavlja državne pomoči, saj je razlika 150 GBP v pristojbini za registracijo treba obravnavati kot de minimis.
- (92) Čeprav je reformo mogoče pravilno opisati kot „davek nične stopnje na dobiček“ (zaradi izbire zaposlitve in prostorov kot davčne osnove in ne dobička), je opis „davek nične stopnje“ napačen. Pravilno stališče je, da je ključni element reforme splošna odprava davkov na dobičke družb (razen dopolnilne obdavčitve za finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb) in nadomestitev tega z davkom na izplačane plače, ki ga plačujejo vse družbe.
- (93) Noben od dopolnilnih davkov (na finančne storitve ali javne gospodarske službe) ne predstavlja državne pomoči. Čeprav bi bilo mogoče o materialni selektivnosti razpravljati, takšni davki ne štejejo za „prednosti“ v primerjavi s splošno normo za definicijo pomoči; njihov namen je ravno nasproten. Zato je trditev, da sektorji nefinančnih storitev niso pokriti z dopolnilnim davkom, neutemeljena.
- (94) Predlog, da reforma predstavlja prednost za družbe iz Gibraltarlja v primerjavi z družbami iz Združenega kraljestva, ni pravilen in predstavlja nerazumevanje koncepta regionalne specifičnosti, ustavnega položaja Gibraltarlja in njegovega položaja v Pogodbi ES. Domneva se, da španska vlada ne namerava ohraniti takšnega argumenta, ki preprečuje vsakršno učinkovito decentralizacijo davčnih pristojnosti držav članic, in ki bi lahko, med drugim, ogrozil davčno avtonomijo svojih baskovskih provinc. Primeri, ki jih je navedla španska vlada⁽¹⁶⁾ v zvezi z regionalno specifičnostjo, niso pomembni niti kot zapletene situacije, kjer so zadevne regije imele neodvisno avtonomijo na področjih, je bila odobrena oprostitev od splošnega davčnega sistema. Davčna avtonomija, ki se jo omenja v določenih baskovskih primerih⁽¹⁷⁾, velja za odobritve povrnitev davkov v zvezi s splošnim španskim davčnim sistemom, medtem ko se v primeru Gibraltarlja njegova avtonomija uveljavlja za ustanovitev davčnega sistema, ki je bistveno drugačen od davčnega sistema v Združenem kraljestvu.
- (95) Obtožbe, ki se navezujejo, med drugim, na utaje davkov in pranje denarja, so neutemeljene in nepomembne za trenutni postopek o državni pomoči. Zato ne bi bilo primerno izdelati podrobne zavrtnitve. Gibraltar pa upošteva visoke standarde za nadzor in finančne predpise, tako v javnem kot v privatnih sektorjih. Gibraltarska Komisija finančnih storitev je neodvisno in upoštevano telo. To mnenje je bilo podprto s strani več mednarodnih teles, ki so tudi pohvalile dejavnosti Gibraltarlja

⁽¹⁶⁾ Sklep Komisije z dne 13. februarja 2001 N 147 A/2000 Francija (Loi d'orientation pour l'Outre-mer) in zadeva 248/84 Nemčija proti Komisiji [1987] PSES 4013.

⁽¹⁷⁾ Združene zadeve T-127/99, T-129/99 in T-148/99, *Diputacion Foral de Alava in drugi proti Komisiji*, str. 142.

pri boju proti pranju denarja. Gibraltar je bila ena prvih sodnih pristojnosti znotraj EU, ki je izvajala Direktivo EU o pranju denarja na podlagi vseh kaznivih dejanj. Poročilo Projektne skupine za finančno ukrepanje (FATF), objavljeno v novembru 2002, navaja, da „Gibraltar ima nameščen robusten arzenal zakonodaje, uredb in upravnih praks za boj proti pranju denarja“ in je „blizu popolni skladnosti s 40 priporočili FATF.“⁽¹⁸⁾ Poročilo IMF iz oktobra 2001 ugotavlja, da je bil Gibraltar skladen s 66 od 67 vzpostavljenih mednarodnih standardov za finančne predpise, in zaključilo, da „nadzor je splošno učinkovit in natančen ... Gibraltar je uvrščen kot dobro razvit nadzornik.“⁽¹⁹⁾ Gibraltar je bil v okviru pravil OECD uvrščen kot sodelujoča davčna sodna pristojnost.

VI. PRESOJA

Obstoj pomoči

- (96) Da bi ukrep obravnavali kot državno pomoč v okviru pomena člena 87(1) Pogodbe ES, mora izpolnjevati naslednje štiri kriterije. Prvič, ukrep mora upravičencem omogočati prednost, ki zmanjšuje stroške, ki bi jih normalno imeli v poteku poslovanja. Drugič, prednost mora odobriti država ali mora biti odobrena preko državnih sredstev. Tretjič, ukrep mora vplivati na konkurenčnost in trgovino med državami članicami. Končno, ukrep mora biti specifičen ali selektiven v tem, da podpira določena podjetja ali proizvodnjo določenega blaga.
- (97) V skladu s točko 16 Obvestila je glavni kriterij pri uporabi člena 87(1) ES za davčni ukrep, da „zagotavlja izjemo pri uporabi davčnega sistema v korist določenih podjetij v državi članici. Zato je treba določiti skupni sistem.“ Glede na to, da reforma vzbuja tako vprašanja o materialni selektivnosti kot regionalni selektivnosti, bo Komisija najprej preučila vidik regionalne selektivnosti. Vprašanje materialne selektivnosti različnih komponent reforme v zvezi z Gibraltarjem je preučeno ločeno, v odstavkih 128 do 152 spodaj.

Regionalna selektivnost

- (98) V sklepu o uvedbi formalnega preiskovalnega postopka o državni pomoči⁽²⁰⁾ je Komisija navedla načine, kako reforma kot celota zagotavlja prednosti za družbe v Gibraltarju v nasprotju z družbami v Združenem kraljestvu. Niti Združeno kraljestvo niti gibraltarska vlada nista nasprotovala dejanski podlagi za to primerjavo, zato je spodaj ponovljena in izboljšana.

⁽¹⁸⁾ FATF skupina bančnih nadzornikov proč od obale, Poročilo o skupni oceni (november 2002), str. 29.

⁽¹⁹⁾ Poročilo IMF (oktober 2001) „Gibraltar: Ocena predpisov in nadzora finančnih storitev“ odstavek 9.

⁽²⁰⁾ Glej opombo 1.

- (99) V okviru režima davka od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu je najvišja stopnja davka od dobička pravnih oseb 30 % dobička družb. V primerjavi s tem je v okviru reforme najvišja stopnja davka od dobička pravnih oseb za vse družbe v Gibraltarju, razen družb javnih gospodarskih služb, 15 %.

- (100) Razlika med režimom davka od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu na eni strani, in režima davka od dobička pravnih oseb v Gibraltarju, kot je predviden v reformi, na drugi strani, pomeni, da bodo družbe, ki delujejo v Združenem kraljestvu, obdavčene po najvišji stopnji 30 % dobička, medtem ko bodo družbe (razen družb javnih gospodarskih služb), ki delujejo v Gibraltarju, obdavčene po najvišji stopnji 15 % dobička. Dodatno pa se bodo, kot je opisano v odstavkih 128 do 152 spodaj, nekatere vrste družb ali v celoti izognile davku ali pa bodo obdavčene po stopnji 5 % dobička. Te razlike v davčnem ravnanju predstavljajo prednost za družbe, razen za družbe javnih gospodarskih služb, ki so ustanovljene v Gibraltarju, v primerjavi z družbami, ustanovljenimi v Združenem kraljestvu.

- (101) Nadaljnje prednosti za družbe v Gibraltarju v primerjavi s tistimi v Združenem kraljestvu izvirajo iz drugih razlik v davčnem režimu. Komisija ugotavlja, da so v okviru nove reforme kapitalni dobički izključeni iz vsakršnih izračunov dobička. V nasprotju s tem se v Združenem kraljestvu kapitalni dobički v splošnem zaračunajo v davku na dobiček od pravnih oseb. Podobno, tudi razlike v minimalni amortizaciji omogočajo prednosti. V primerjavi s 331/3 % amortizacijo za zneske investicij na obrate in stroje, davčni režim v Združenem kraljestvu zagotavlja dovoljenje 25 % padajoče bilance in nima splošno veljavnih dovoljenj za prvo leto.

- (102) Kot je razvidno iz prejšnjih odstavkov, je bistvo stališča Komisije o regionalni selektivnosti predlogov za davčno reformo Gibraltarja, da zagotavljajo, v splošnem, nižjo stopnjo obdavčitve od tiste, ki velja v Združenem kraljestvu, in da ta razlika pomeni selektivno prednost za družbe, dejavne v Gibraltarju. Ta predpostavka je skladna s točko 16 Obvestila. Ta navaja „da je glavni kriterij pri uporabi člena 87(1) ES za davčni ukrep“, da „zagotavlja izjemo pri uporabi davčnega sistema v korist določenih podjetij v državi članici.“ Kot je poudarjeno v točki 17 Obvestila „praksa sprejemanja sklepov Komisije do sedaj kaže, da samo ukrepi, ki obsegajo celotno območje države članice, ne izpolnjujejo kriterija specifičnosti, določenega v členu 87(1)“ in „Pogodba sama označuje

kot pomoč ukrepe, ki so namenjeni spodbujanju gospodarskega razvoja regije“⁽²¹⁾. Tudi če bi veljali avtomatično in enako za vse gospodarske subjekte, ki so obvezani plačilu davka v Gibraltarju, ne da bi vpeljevali kakršne koli razlike pri obravnavanju v korist enega ali več sektorjev ali dejavnosti, kar v tem primeru ne drži, so zgoraj omenjena znižanja davkov „namenjena izključno družbam s sedežem v določeni regiji v zadevni državi članici in predstavljajo za njih prednost, ki je družbe, ki nameravajo izvajati podobne gospodarske operacije v drugih regijah iste države, ne morejo koristiti“⁽²²⁾. V tem primeru zgoraj omenjena znižanja davkov dejansko koristijo podjetjem, obdavčenim v Gibraltarju, v primerjavi z vsemi podjetji, dejavnimi v Združenem kraljestvu.

oblasti držav članic v opredeljevanju političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja, zaradi ukrepov, ki jih sprejemajo, storitev, ki jih zagotavljajo, in morda finančnih prenosov, ki jih izvajajo, sledi, da je ogrožje, v kateri bi bilo treba takšno primerjavo izvesti, gospodarstvo države članice. V zvezi s tem samo besedilo Pogodbe, ki uvršča ukrepe, namenjene „spodbujanju gospodarskega razvoja“ določene regije (člen 87(3)(a) in (c)), v državno pomoč, ki jo je mogoče obravnavati kot združljivo, nakazuje, da koristi, katerih obseg je omejen na del ozemlja države, ki je predmet pravil o pomoči, lahko predstavljajo selektivne koristi. Jasno je, če je referenčno ozadje za ocenjevanje teritorialne selektivnosti ukrepa ozemlje, v katerem ukrep velja, ukrepi, ki koristijo vsem podjetjem na ozemlju, po definiciji postanejo splošni ukrepi. Ustaljena praksa Komisije, ki jo je potrdilo Sodišče Evropskih skupnosti, je, v nasprotju s tem, sestavljena iz uvrščanja davčnih shem, veljavnih v določenih regijah ali ozemljih, ki so bolj ugodne od splošne sheme države članice, kot pomoči⁽²³⁾.

(103) Združeno kraljestvo, gibraltarska vlada in Alandski izvršilni organ se ne strinjajo s stališčem, da je ukrep selektiven, tj. da podpira „določena podjetja ali določene proizvode“. Trdijo, da je treba ločiti med primeri, kjer država odobri davčne olajšave omejenega obsega delu državnega ozemlja, in primeri, kjer takšne olajšave odobri infradržavna regionalna oblast za del ozemlja, ki spada pod njeno sodno pristojnostjo. Prve so selektivne, ker je njihov obseg omejen na nekatera podjetja pod sodno pristojnostjo države, medtem ko so zadnje splošni ukrepi, ker veljajo za vsa podjetja pod sodno pristojnostjo regionalne oblasti.

(105) Drugič, argumenta Združenega kraljestva, v skladu s katerim koristi omejenega ozemeljskega obsega postanejo splošni ukrepi v zadevni regiji, samo zato ker jih vzpostavi regionalna, ne pa centralna oblast, in ker veljajo po vsem ozemlju pod sodno pristojnostjo regije, ni mogoče uskladiti s konceptom pomoči. Ta koncept je objektivni, pokriva vso pomoč, ki zmanjšuje dajatve, ki jih normalno nosijo proračuni enega ali več podjetij v različnih oblikah, ne glede na namen, upravičenost, cilj ali status javne oblasti, ki ga vzpostavi ali ki nosi breme dajatev. Razlikovanje, ki temelji samo na organu, ki odloča o ukrepu, bi odstranilo vso učinkovitost iz člena 87 Pogodbe, ki želi zadevne ukrepe zajeti izključno v skladu z njihovimi učinki na konkurenco in trgovino Skupnosti⁽²⁴⁾. Takšne pomoči zato ni mogoče obravnavati drugače kot ukrepe, ki imajo enake cilje, uporabljajo enaka sredstva in imajo enak učinek na trgovino in

(104) Komisija najprej meni, da element selektivnosti v konceptu pomoči temelji na primerjavi med prednostno obravnavo, odobreno nekaterim podjetjem, in obravnavo, ki velja za druga podjetja v istem referenčnem ogrožju. Definicija tega ogrožja je še posebej pomembna v primeru davčnih ukrepov, saj je sam obstoj prednosti mogoče določiti le, če je obdavčenje opredeljeno kot normalno. V teoriji tako iz splošne sheme Pogodbe, ki zadeva pomoč, ki jo odobri država ali izvira iz državnih sredstev, in iz temeljne vloge, ki jo imajo centralne

⁽²³⁾ Glej zlasti, v primeru ukrepov, ki so jih sprejele centralne oblasti, Odločbo Komisije z dne 21. maja 1997, pomoč N 847/96, o ustanovitvi prioriteten najbolj oddaljenih regij in ukrepov o izboljšanjem gospodarskem dostopu v francoskih čezmorskih ozemljih (UL C 245, 12.8.1997). Odločbo Komisije z dne 16. decembra 1997, pomoč N 144/A/96, o shemi regionalne pomoči za investicijsko pomoč in pomoč za tekoče poslovanje, ki spreminja gospodarski in davčni sistem Kanarskih otokov (UL C 65, 28.2.1998) in Odločbo Komisije 2002/780/ES z dne 28. februarja 2001 o shemi pomoči „Investment allowance 1999“, ki jo Nemčija namerava izvesti za določena podjetja v novih deželah, vključno z Berlinom (UL L 282, 19.10.2002, str. 15). Glej tudi Odločbo Komisije 98/476/ES z dne 21. januarja 1998 o davčnih ugodnostih, v okviru člena 52(8) nemškega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) (UL L 212, 30.7.1998, str. 50), o katerem je Sodišče Evropskih skupnosti izdalo sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi C-156/98 *Nemčija proti Komisiji* [2000] PSES I-6857. V primeru ukrepov, ki so jih odobrile regionalne oblasti, glej Odločbo Komisije 93/337/EGS z dne 10. maja 1993 v zvezi s shemo davčnih ugodnosti za investicije v Baskovski državi in Odločbo Komisije 2003/442/ES z dne 11. decembra 2002 o delu sheme, ki prilagaja državni davčni sistem specifičnim značilnostim Avtonomne regije Azorov, ki zadeva zmanjšanja stopenj dohodnine in davka od dobička pravnih oseb (UL L 150, 18.6.2003, str. 52).

⁽²¹⁾ Glej zlasti Odločbo Komisije 93/337/EGS z dne 10. maja 1993 o davčnih ugodnostih za investicije v baskovski državi (UL L 134, 3.6.1993, str. 25).

⁽²²⁾ Mnenje g. generalnega pravobranilca Saggia v združenih zadevah C-400/97, C-401/97 in C-402/97 [2000] PSES I-1073.

⁽²⁴⁾ Zadeva 173/73 *Italija proti Komisiji* [1974] PSES 713, zadeva 323/82 *Intermills proti Komisiji* [1984] PSES 3809 in zadeva C-248/84 *Nemčija proti Komisiji* [1987] PSES 4013.

konkurenco, samo v skladu s formalnim kriterijem stopnje avtonomije infradržavne oblasti, ki jo vzpostavi. V skladu z zgoraj omenjenimi zaključki g. generalnega pravobranilca Saggia v združenih primerih C-400/97, C-401/97 in C-402/97, „dejstvo, da so zadevne ukrepe sprejele regionalne oblasti z izključno pristojnostjo v okviru državnega prava, je (...) samo stvar oblike, ki ni zadostna za upravičenje ugodnejšega obravnavanja, omejenega na družbe, ki spadajo v pokrajinsko pravo. Če to ne bi bilo tako, bi se država na delu svojega ozemlja z lahkoto lahko izognila uporabi določb zakonodaje Skupnosti o državni pomoči, preprosto tako, da bi uvedla spremembe v notranji dodelitvi pristojnosti za določene zadeve in tako dvignila splošno naravo zadevnega ukrepa za tisto območje“.

(106) Komisija poudarja, da bi uporaba čisto institucionalnega kriterija za razlikovanje med „pomočjo“ in „splošnimi ukrepi“ neizogibno vodila v razlike v obravnavanju pri uporabi pravil o pomoči za države članice, v skladu s tem, ali so sprejele centraliziran ali decentraliziran model dodelitve davčnih pristojnosti (ali drugih pristojnosti, npr. na področju socialne varnosti). Če bi sprejeli argument Združenega kraljestva, bi se države članice, katerih notranja upravna organizacija dovoljuje določenim regionalnim oblastem pod državnim nivojem, da uvajajo spremembe v splošni davčni sistem v obliki davčnih olajšav, ki veljajo za podjetja, ki delujejo v teh regijah, izognile pravilom o regionalni pomoči v zvezi s tistimi regijami in ukrepi.

(107) Komisija meni, če za ukrepe, ki imajo popolnoma enake cilje, tehniko in učinke, ne veljajo ista pravila, je to v nasprotju z enakopravno obravnavo in bi ustvarilo resne motnje v delovanju skupnega trga. Obstoj pravil o pomoči regionalnim davčnim olajšavam bi moral temeljiti na objektivnih kriterijih in ne more biti odvisen izključno od institucionalnega dejavnika, kot je uporaba v določenem času s strani bolj ali manj obsežne davčne avtonomije v korist infradržavne oblasti bolj ali manj obsežnega teritorialnega obsega. Če bi to tehniko

posplošili, bi ogrozila enakost pri uporabi pravil o državni pomoči in jih tako spremenila v neučinkovite.

(108) V pristopu Komisije davčna avtonomija regionalne oblasti, ki odobri koristi, nikoli ni veljala kot dejavnik, ki bi omogočil obravnavanje ukrepa kot pomoč. Priznanje v Odločbi 93/337/EGS⁽²⁵⁾, da „pristojne institucije v vsaki od treh baskovskih provinc lahko, pod določenimi pogoji, vzdržujejo, vzpostavljajo in urejajo davčni sistem znotraj svojega ozemlja“ Komisiji ni preprečilo, da bi ugotovila, da so zadevne davčne olajšave, ki so jih ustvarile te tri province, pokrite s členom 87(1), in jih razglasila za nezdružljive, ker niso skladne s pravili o regionalni in sektorski pomoči⁽²⁶⁾. Drugi primeri v zvezi z ukrepi, ki so jih sprejele baskovske province, so bili sprejeti na podlagi materialne selektivnosti⁽²⁷⁾. Vprašanja regionalne selektivnosti sodišče Skupnosti, pri oceni veljavnosti takšnih odločb⁽²⁸⁾, ni obravnavalo, saj se Komisija pri svoji odločitvi ni zanašala na ta kriterij: pripombe Združenega kraljestva in gibraltarske vlade o teritorialni pristojnosti torej niso pomembne. V poznejših odločbah o shemah davčnih olajšav, ki jih izvajajo avtonomne davčne uprave, je Komisija, čeprav je bila mnenja, da so preučevani ukrepi, zaradi njihove materialne selektivnosti, predstavljali pomoč, izrecno pustila odprto možnost za preučitev njihove teritorialne selektivnosti⁽²⁹⁾. V nedavni odločbi v zvezi z davčnimi ugodnostmi, ki so jih odobrile oblasti azorske regije, je Komisija sprejela sklep, da so bili zadevni ukrepi selektivni, čeprav so veljali za vsa podjetja, dejavna v tisti regiji⁽³⁰⁾.

(109) Končno, Komisija želi poudariti, da uvrščanje teh ukrepov kot pomoč davčne avtonomije Gibraltarja, ki izhaja iz ustrezne ustavne ureditve in prakse, ne postavlja pod vprašaj. Želi le zagotoviti, da bi bile v primerih, kjer Gibraltar izvaja svojo avtonomijo tako, da znižuje davek, ki je obračunan na državnem nivoju, davčne olajšave, ki so s tem odobrene, skladne s pravili Komisije o regionalni pomoči in drugimi veljavnimi ogrodi na podlagi enakosti po vsem ozemlju Skupnosti. To je brez poseganja v možnost, da so takšne olajšave združljive s skupnim trgovom.

⁽²⁵⁾ Navedeno zgoraj.

⁽²⁶⁾ V zvezi s tem glej sodbo Sodišča v združenih zadevah T-127/99, T-129/99 in T-148/99 *Territorio Histórico de Álava in drugi proti Komisiji* [2002] PSES II-1275, pri odstavku 237.

⁽²⁷⁾ Glej, na primer, Odločbo Komisije 2000/795/ES z dne 22. decembra 1999 o državni pomoči, ki jo Španija izvaja za Ramondín SA in Ramondín Cápsulas SA (UL L 318, 16.12.2000, str. 36).

⁽²⁸⁾ Glej združene zadeve T-92/00 in T-103/00, navedeno zgoraj, v zvezi z Odločbo 2000/795/ES.

⁽²⁹⁾ Glej zlasti Odločbo Komisije 2003/28/ES z dne 20. decembra 2001 o shemi državne pomoči, ki jo je izvajala Španija leta 1993 za določena na novo ustanovljena podjetja v Álavi (Španija) (UL L 17, 22.1.2003, str. 20), Odločbo Komisije 2003/86/ES z dne 20. decembra 2001 o shemi državne pomoči, ki jo je izvajala Španija leta 1993 za določena na novoustanovljena podjetja v Vizcayi (Španija) (UL L 40, 14.2.2003, str. 11) in Odločbo Komisije 2003/192/ES z dne 20. decembra 2001 o shemi državne pomoči, ki jo je izvajala Španija leta 1993 za določena na novo ustanovljena podjetja v Guipúzcoa-i (Španija) (UL L 77, 24.3.2003, str. 1).

⁽³⁰⁾ Glej Odločbo 2003/442/ES, navedeno zgoraj.

- (110) Komisija tudi ne more sprejeti, da so zgoraj omenjena znižanja davkov upravičena z naravo ali splošno shemo davčnega sistema ali da so zaradi gospodarske racionalnosti nujna oziroma funkcionalna v povezavi z učinkovitostjo tega sistema. Zlasti, če ta znižanja ne izhajajo iz veljavnih principov, npr. sorazmernosti ali postopnega obdavčevanja, saj v nasprotnem primeru koristijo podjetjem v določeni regiji, ne glede na njihovo finančno stanje, in jih ni mogoče obravnavati kot del davčnega sistema.
- (111) Združeno kraljestvo in vlada Gibraltarja predstavljata številne argumente, ki podpirajo njihovo mnenje, da dejstvo, da predlagana reforma v splošnem zagotavlja nižje obdavčevanje družb v Gibraltarju kot v Združenem kraljestvu, samo po sebi ne pomeni državne pomoči v okviru pomena člena 87(1) Pogodbe ES. Ti argumenti so preučeni spodaj.
- (112) Trditi, da je državna pomoč prisotna le, če so državna sredstva porabljena preko izpada davka in da v primeru Gibraltarja noben davek ni izpadel, saj ne obstaja nobena stopnja davka Združenega kraljestva za dejavnost, ki bi veljala tudi v Gibraltarju, je tudi argument o obliki ukrepa. Enako formalističen je, po mnenju generalnega pravobranilca Saggia, argument, da tudi če bi domnevni ukrep pomoči odpravili, standardna ali normalna stopnja Združenega kraljestva ne bi veljala, ter da je zato vsakršna primerjava, kjer se davčni sistem izdeluje lokalno, brez pomena za državno pomoč. Glede na to, da je enak rezultat mogoče doseči z različnim pravnimi tehnikami — z zagotavljanjem izrecnega odstopanja od sistema, ki bi drugače veljal, ali z vzpostavljanjem formalno ločenih sistemov, ki veljajo v podobnih stanjih — selektivnosti ukrepa ni mogoče ugotoviti zgolj s sklicevanjem na „če ne“ preizkus, primerjanjem stanja, ki nastane zaradi tega ukrepa, s stanjem, ki bi obstajalo, „če ne“ bi bilo ukrepa. Nasprotno, nujno je primerjati dejanski ukrep z drugimi ukrepi, ki veljajo v podobnih primerih, v tem primeru z davkom od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu. Čeprav ocena ukrepa v okviru pravil o državni pomoči ne temelji na naravi ukrepa, ki je prej veljal, je možno poudariti, da davčni sistem, ki trenutno velja v Gibraltarju, v veliki meri sledi modelu iz Združenega kraljestva, z izjemo prednosti, odobrenih priobalnemu gospodarstvu.
- (113) Enako velja za argumente gibraltarske vlade, ki primerja regionalna (ali sekundarne) pooblastila za zmanjševanje državne stopnje davkov s svojimi, saj neodvisna pooblastila za celoten davčni sistem zadevajo notranje pristojnosti Združenega kraljestva in njegovih ozemelj. V vsakem primeru obseg davčne avtonomije, ki je dodeljena za dano ozemlje, ne more biti odločilni dejavnik, saj bi bilo, ker je ta element na razpolago državam članicam, pri tem nemogoče določiti jasno razločevanje in bi vodilo v neenakopravno obravnavo podobnih okoliščin. To bi bilo tudi proti načelu, da je pri oceni, ali ima dani ukrep značilnosti državne pomoči, treba upoštevati njegove učinke.
- (114) Združeno kraljestvo navaja, da ne obstaja skupni sistem, katerega predmet bi bile gibraltarske družbe, v primeru, da se ukrep odpravi. To je krožno razmišljanje, saj je odsotnost skupnega sistema posledica odobritve davčne avtonomije in zato je sam obstoj določene davčne sodne pristojnosti v dani regiji rezultat izbire ustrezne države članice. Kadar koli se centralna vlada odloči odreči se svojemu pooblastilu za vzpostavitev enotnega ogrodja obdavčitve za podjetja in dovoli poddržavni entiteti, da zniža stopnjo davka ali da uvede drug sistem obdavčitve, ki je bolj ugoden, je rezultat te decentralizacije pooblastil odstopanje od skupnega sistema. Dejansko, neposredno zagotavljanje zmanjšanja stopnje davka, odobritev možnosti ozemlju, da zmanjša skupno stopnjo davka, ali oprostitev ozemlja iz skupnega sistema in odobritev pooblastila, da si vzpostavi ugodnejši davčni sistem, vodijo do enakega rezultata; to družbam v določeni regiji omogoča, da plačajo nižje davke, medtem ko državna sredstva izpadejo.
- (115) Komisija ne more sprejeti predloga Združenega kraljestva, da bi davčni sodni pristojnosti, ki ne pokriva celotne države članice, bilo onemogočeno sprejemanje kakršne koli stopnje davka, razen tiste, ki velja v drugih davčnih sodnih pristojnostih v državi. Kot je omenjeno zgoraj, je za vsako analizo državne pomoči davčnih ukrepov ključnega pomena vzpostaviti skupni veljavni sistem, v tem primeru, davčni sistem Združenega kraljestva. S tem v zvezi je treba poudariti, da trenutna odločba ne zadeva mehanizma, ki bi vsem lokalnim oblastem na določenem nivoju (regije, ozemlja ali drugo) dovoljeval uvajanje in obračunavanje lokalnih davkov. Nasprotno, zadevni primer vključuje zmanjšanje, ki velja samo v Gibraltarju. Kakor koli, dejstvo, da davčna ugodnost predstavlja državno pomoč, ne pomeni, da ne more biti združljiva s skupnim trgov.
- (116) Argument, da bi uvedba višje stopnje obdavčitve v dani regiji avtomatično pomenila, da bi nižje stopnje davkov, ki bi veljale v ostalem delu države, postale državna pomoč, nima nobene veze s trenutnim primerom, ne sledi iz odločb Komisije in ni natančen. V takšnem primeru bi v vseh regijah, razen v eni, veljal skupni sistem. Takšen sistem po definiciji ne bi predstavljal državne pomoči. Očitno je, da odstopanje, ki bi nastalo

zaradi višje stopnje, ki bi veljala v dani regiji, ne bi predstavljalo prednosti in zato tudi ne bi štel kot državna pomoč. To še enkrat dokazuje, da ostaja možnost, da država članica odobri davčno avtonomijo določenim regijam, ne da bi pri tem nujno odobrila državno pomoč določenim družbam.

(117) Vzporednice, ki jih riše Združeno kraljestvo s Sporazumom STO o subvencijah in izravnalnih ukrepih, niso pomembne, saj je pravna ureditev znotraj Evropske unije precej drugačna od katerega koli mednarodnega prava, predvidenega v Sporazumih STO; očitno je, da mora biti režim nadzora državne pomoči na enotnem trgu strožji od pravil, ki veljajo za subvencije, določene v svetovnem sporazumu, in dejstvo, da ukrep morda ne bo obravnavan kot „določena subvencija“ v okviru sporazuma o subvencijah, ne more zmanjšati obsega definicije pomoči v členu 87(1) Pogodbe ES ⁽³¹⁾.

(118) Kar se tiče posledic, glede državne pomoči, kakršne koli prihodnje odločitve Združenega kraljestva, da si deli suverenost nad Gibraltarjem s Španijo, so vsi podani argumenti popolnoma hipotetične narave in se nanašajo na razmere, ki bi jih v vsakem primeru morala urejati posebna ureditev v zvezi z uporabo prava ES. Trenutna dejstva primera se ne skladajo s hipotezo, ki jo je podalo Združeno kraljestvo, in zato nimajo pomena pri ugotavljanju obstoja državne pomoči ali drugače.

(119) Združeno kraljestvo nasprotuje primerjavi, ki jo je izvedla Komisija med različnimi oprostitevami in dovoljenji, ki so na voljo v Gibraltarju, in tistimi v Združenem kraljestvu. Ugovor temelji na tem, da kjer so davčni sistemi ali davčne osnove različne, smiselnih primerjav ni mogoče izvesti. Smiselne primerjave je, v nasprotju s tem, kar trdi Združeno kraljestvo, mogoče izvesti, kot je določeno v odstavku 100 zgoraj. Ugotovljene razlike predstavljajo nadaljnje elemente analize, ki izkazuje, da so podjetja v Gibraltarju, v primerjavi z davčnim sistemom v Združenem kraljestvu („skupni veljavni sistem“), izpostavljena manjšemu davčnemu pritisku.

(120) Združeno kraljestvo se sklicuje na načelo subsidiarnosti, zato da trdi, če lahko zadevna država članica deluje z dvema ali več avtonomnimi davčnimi sodnimi pristojnostmi, ki konkurirajo za prihodke od davka od dobička pravnih oseb znotraj njenega teritorija, ne da bi to imelo pomemben negativen učinek na konkurenco, to po načelu subsidiarnosti Pogodbe ES ne postane naloga Skupnosti, da mora posredovati v ustavni ureditvi države članice. Ta argument temelji na napačni premisi, da ne obstajajo pomembni negativni učinki (ali da so takšni učinki v celoti zadržani znotraj Združenega kraljestva in Gibraltarja, ne da bi se razlegli v druge države članice) in na napačnem razumevanju načela subsidiarnosti. Člen 5 Pogodbe ES precej izrecno navaja, da princip subsidiar-

nosti velja samo v tistih območjih, ki ne spadajo pod izključno pristojnost Skupnosti. Ker je nadzor državne pomoči področje izključne pristojnosti Komisije, načelo subsidiarnosti ne velja. Pri preučevanju predlaganih reform, vključno z vprašanjem regionalne selektivnosti, kot pri vsaki preiskavi o državni pomoči za davčne ukrepe, Komisija ne išče davčne enotnosti, ampak le izpolnjuje svojo obveznost po Pogodbi, da nadzira državno pomoč.

(121) V nasprotju s tem, kar trdi Združeno kraljestvo, je načelo, da se država članica ne more sklicevati na svojo nacionalno zakonodajo, da bi se izognila obveznostim zakonodaje Skupnosti, pomembno za vprašanje selektivnosti. Kot je že bilo ugotovljeno, je način, kako je država članica urejena za obdavčitev, vprašanje oblike: ne more zagovarjati obstoja avtonomnih davčnih regij, ne glede na to, kako obsežna pooblastila imajo, zato da bi se izognila uporabi pravil o državni pomoči. To pa vseeno ne ovira možnosti držav članic, da decentralizirajo svoja pooblastila. Vprašanje zadeva izvajanje teh decentraliziranih pooblastil. Države članice in organi, na katere so pooblastila bila prenesena, morajo zagotoviti, da se ohranja zakonodaja Skupnosti, vključno z zakonodajo o državni pomoči. Bolj natančno, kjer so davčna pooblastila prenesena, a ostaja centralni sistem, morajo države članice zagotoviti, da so znižanja davkov, če predstavljajo pomoč, združljiva s skupnim trgovom.

(122) Združeno kraljestvo dokazuje, med drugim, da Gibraltar ni del Združenega kraljestva, ima svoje ločene institucije in ustavni red; je avtonomen, s samostojno upravo in gospodarsko samozadosten.

(123) Komisija sprejema, da Gibraltar ni del Združenega kraljestva za domače pravo in ima svoje institucije, čeprav oblasti Združenega kraljestva ohranjajo določene pristojnosti in prerogative, vključno s pooblastilom za zagotavljanje, da ukrepi, ki jih Gibraltar sprejme za domače zadeve, ne nasprotujejo obveznostim Združenega kraljestva v okviru Pogodbe ES. Kot v primeru drugih avtonomnih regij, to dejstvo ne spremeni ocene ukrepov, ki so jih sprejele gibraltarske oblasti. Gibraltar je del Skupnosti zaradi povezav z Združenim kraljestvom. Vsa pravila Skupnosti, ki so predmet izjem, ki izhajajo iz člena 28 Akta o pristopu, saj je Združeno kraljestvo postalo država članica in zaradi tega članstva, veljajo za Gibraltar. Zato so državljani britanskih odvisnih ozemelj, ki pridobijo svoje državljanstvo iz povezave z Gibraltarjem, državljani Unije. Ti državljani in družbe, registrirani v Gibraltarju, uživajo pravice in svoboščine, ki jih priznava Pogodba, vključno s svobodo zagotavljanja storitev, svobodo ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, ki so pomembne za gospodarske dejavnosti upravičencev. Združeno kraljestvo je odgovorno za zagotavljanje, da se zakonodaja Skupnosti v Gibraltarju, ki je za

⁽³¹⁾ Zadevi C-351/98 *Španija proti Komisiji* [2002] PSES I-8031, točka 44, in C-409/00 *Španija proti Komisiji* [2003] PSES I-1487, točka 56.

te namene obravnavan kot del njegovega ozemlja, upoštevava⁽³²⁾. Gibraltar je zato treba obravnavati, kot da je, za namene pravil o državni pomoči, vključno z uporabo členov 87 in 88 za davčne ukrepe, del Združenega kraljestva.

(124) Čeprav je mogoče res, da pravo ES velja za Gibraltar zaradi člena 299(4) Pogodbe ES, ne pa člena 299(1), to dejstvo Gibraltarju ne omogoča posebnega položaja za uporabo pravil o državni pomoči v splošnem, zlasti regionalne državne pomoči. Odstavki 1, 2 in 4 člena 299 vsi zagotavljajo, da določbe Pogodbe veljajo in med pravnimi režimi različnih ozemelj, naštetimi v vsakem odstavku, za katere veljajo določena in izključna odstopanja, ni mogoče zaznati razlik. Kot je razloženo zgoraj, Akt o pristopu ne izključuje Gibraltarja iz uporabe pravil o državni pomoči. Način, kako pravo EU velja v Gibraltarju, vključno s prenosom direktiv in vzpostavitvijo pristojnih oblasti, ni pomemben za ugotavljanje, ali reforma predstavlja državno pomoč ali ne. Način, kako država članica uveljavlja pravo EU je izključno stvar notranje delitve pristojnosti znotraj države. Dejstvo, da je ukrep sprejet na poddržavnem nivoju, na noben način ne vpliva na uporabo člena 87 Pogodbe ES⁽³³⁾.

(125) Končno, dejstvo, da je proračun danega ozemlja samozadosten, ni neposredno pomembno za ocenitev ukrepov, ki so jih sprejele oblasti tega ozemlja, v okviru državne pomoči. Takšna ocena mora temeljiti na učinkih, ki jih ima ukrep za upravičena podjetja, in ne na stanju organa, ki ukrep odobri. Zlasti majhna ozemlja, kot je Gibraltar, lahko postanejo samozadostna natančno zaradi svoje zmožnosti, da uporabljajo nižje davke in privlačijo podjetja, še posebej priobalne dejavnosti. Splošno pa je znano, da je Gibraltar od Združenega kraljestva odvisen glede, med drugim, svoje zunanje politike, vključno s članstvom v Evropski uniji, svoje obrambe in glede monetarne politike. Zato ima koristi od številnih storitev, ki jih zagotavlja Združeno kraljestvo. Iz veljavne institucionalne ureditve se tudi zdi, da finančna odgovornost za Gibraltar v končni fazi pade na Združeno kraljestvo.

(126) Kar se tiče pripomb Alandskega izvršilnega organa, da splošni davčni ukrep znotraj regije s samostojno upravo ni selektiven, se tudi oni zanašajo na podobne argumente, kot sta jih predstavila Združeno kraljestvo in gibraltarska vlada. Komisija se sklicuje na argumente, ki jih je razvila zgoraj, zlasti v odstavkih 104 do 109. Komisija nadalje opozarja, da je v primeru zavarovalnic

za zavarovanje lastnih tveganj v Alandskih otokih ugotovila materialno selektivnost ukrepa. Zato se za sprejetje končne negativne odločbe o ukrepu ni bilo treba zanašati na njihovo regionalno selektivnost.

(127) Komisija torej ugotavlja, da z zagotavljanjem sistema davkov na pravne osebe, v okviru katerega so podjetja v Gibraltarju obdavčena, v splošnem, po nižji stopnji kot podjetja v Združenem kraljestvu, reforma omogoča selektivno prednost podjetjem v Gibraltarju.

Materialna selektivnost

Zahteva, da mora podjetje imeti dobiček, da je zavezano davčni obveznosti

(128) Ena posledica omejevanja združene obveznosti za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost na 15 % dobička je, da ne glede na izplačila osebnih dohodkov in poslovne prostore, ki jih imajo, družbe, ki nimajo dobička, niso obdavčene. To učinkuje kot izjema za nedonosna podjetja in predstavlja prednost, ki takšne družbe obveznosti oprošča plačevanja davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost, ki bi ga drugače morale plačati iz svojih proračunov.

(129) Ta oprostitvev od davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost je selektivna, saj velja samo za družbe, ki nimajo dobička. Poleg podjetij v težavah in podjetij, katerih glavni vir prihodka so kapitalni dobički, lahko v vsakem danem letu ta podjetja vključujejo, na primer, podjetja, ki delujejo v okoljih cikličnega poslovanja, podjetja na začetni stopnji poslovanja in podjetja, katerih dobički so izničeni z dodatnimi izplačili zaposlenim-delničarjem ali drugim zaposlenim. Komisija ne more sprejeti argumenta Združenega kraljestva, da prirojena količinska omejitev v sistemu, ki oprošča nedonosna podjetja, velja na enak način za vsa podjetja, ne glede na njihovo velikost ali sektor, in zato ni selektivna. Čeprav je na videz splošna, je mogoče imenovati določene opredeljive kategorije družb, ki imajo korist od oprostitve od davka, kot bo pokazano kasneje.

(130) Komisija tudi ne more sprejeti argumentov Združenega kraljestva, da je oprostitvev za nedonosna podjetja, tudi če bi bila selektivna, upravičena z naravo ali shemo sistema davka od dobička pravnih oseb.

⁽³²⁾ Zadeva C-218/02, *Komisija proti Združenemu kraljestvu*, sodba z dne 29. januarja 2004 še ni sporočena, točka 15 izhodišča in točka 1 operativnega dela.

⁽³³⁾ Zadeva 248/84 *Nemčija proti Komisiji* PSES [1987] 4013, str. 17.

- (131) Medtem ko je oprostitev nedonosnih družb notranja lastnost sistema, ki temelji na obdavčitvi dobička, to ni tako v primeru, ko se davek obračuna glede na število zaposlenih ali na poslovno uporabo prostorov. Takšni sistemi so bili izdelani na način, ki vzpostavlja popolnoma drugačno osnovo za obdavčitev pravnih oseb. Na primer, v notranji logiki sistema davka na izplačane plače je, da mora vsak posamezni zaposleni za podjetje, ki ga zaposluje, predstavljati ustrezno obveznost za plačilo davka na izplačane plače. V tem smislu je vzporednica, ki jo je Komisija potegnila s prispevki za socialno varnost, veljavna, ne glede na dejstvo, kot je opozorilo Združeno kraljestvo, da je njihov namen drugačen od davčnega ukrepa. Četudi bi davek na izplačane plače bil uveden kot približek za davek na dobiček (to ni argument, ki bi ga predstavilo Združeno kraljestvo), bi nedonosne družbe znotraj logike sistema davka na izplačane plače davek še vedno morale plačati. Uporaba davka na izplačane plače kot približka za donosnost odstrani potrebo po ugotavljanju dobička ali odpravi težave pri tem. To ni stanje v Gibraltarju, kjer je, v okviru reforme, meritev dobička družbe značilnost pravil tako za davek na izplačane plače kot za dopolnilni davek.
- (132) Združeno kraljestvo navaja, da sistem temelji na dobičkonosni uporabi delovne sile in je kot tak koherenten. To nakazuje obstoj hibridnega sistema, kjer se v skladu s stanjem družb uporabljata dve različni davčni osnovi. V teh okoliščinah postane nemogoče ugotoviti naravo in splošno shemo sistema ter ga upravičiti. Zlasti nemogoče je katero koli dano lastnost takšnega sistema obravnavati, kot da tvori del splošne sheme, saj bi to vodilo v sprejetje avtomatične upravičenosti za tak sistem.
- (133) Komisija zato ugotavlja, da je oprostitev nedonosnih družb od plačila davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost preko delovanja 15 % omejitve selektivna, in lahko, če so drugi pogoji izpolnjeni, predstavlja državno pomoč tistim družbam, ki imajo od te oprostitve korist. Ni je mogoče upravičiti z naravo ali splošno shemo predlaganega davčnega sistema. To je brez poseganja v oceno združljivosti takšnega ukrepa.
- 15 % omejitev za plačevanje davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost**
- (134) Druga posledica omejitve za plačevanje združene obveznosti za davek na izplačane plače in davek na poslovne prostore za dejavnost na 15 % dobička je, da so donosne družbe, katerih davčna zavezanost bi drugače presegla to mejo, oproščene davka nad to mejo, ki bi ga drugače morale plačati. To znižanje davkov predstavlja prednost tistim družbam, ki imajo od njega korist, tako da jih oprošča dajatve, ki bi jo družbe drugače plačale iz svojih proračunov.
- (135) 15 % omejitev je tudi selektivna, saj bo ob njeni uporabi samo omejeno število družb koristilo takšno znižanje davka. Čeprav Združeno kraljestvo in Gibraltar ne trdita več, da bo le okrog 10 podjetij od omejitve imelo korist, to vseeno omejuje obseg uporabe davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost. Upravičenci bodo družbe z intenzivno delovno silo, to so tiste, ki imajo v zadevnem davčnem letu majhen dobiček glede na število zaposlenih in zasedanje poslovnih prostorov. Uporaba čistega sistema davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost bi za takšne družbe lahko pomenila visoko stopnjo obdavčitve.
- (136) Komisija je seznanjena z argumenti Združenega kraljestva in Gibraltarja, da ni mogoče določiti specifične skupine družb in da pravila splošno veljajo za vse družbe v Gibraltarju. To pa ne pomeni, da 15 % omejitev ni, *dejansko*, selektivna na način, opisan v prejšnjem odstavku. V zvezi s tem sklicevanja Združenega kraljestva in Gibraltarja na točko 14 Obvestila niso pomembna, saj točka ne izključuje možnosti, da navidezno splošni ukrepi predstavljajo državno pomoč. Zlasti točka 14 pokriva npr. davčne spodbude za določene investicije in ukrepe, namenjene zmanjševanju obdavčevanja delovne sile „za vsa podjetja“, kar v primeru 15 % omejitve ne drži, ker koristi samo družbam, ki imajo relativno majhen dobiček v primerjavi s številom zaposlenih. Dodatno, 15 % omejitev ni čisto tehnični ukrep v smislu prve alineje točke 13 Obvestila. Medtem ko konvencionalni sistemi davka od dobička pravnih oseb omejujejo razmerje dobička, plačanega z davki, s postavljanjem stopenj davka (sistemi, urejeni po pasovih, vključujejo vrhno ali najvišjo stopnjo davka), je enakovreden tehnični ukrep v sistemu davka na izplačane plače stopnja davka na zaposlenega, v primeru Gibraltarja določena na enotno stopnjo 3 000 GBP. Uvedba omejitve, povezane z drugim kriterijem, v sistem davka na izplačane plače in lastnino, še posebej stopnje dobička, se ne more primerjati z uporabo različnih stopenj v progresivnem sistemu obdavčevanja dobička, ki je upravičen z naravo in splošno shemo sistema (točka 24 Obvestila). 15 % omejitev tudi ne sledi splošnemu cilju gospodarske politike v smislu druge alineje točke 13 Obvestila, saj ne zmanjšuje davčne obremenitve, povezane z določenimi proizvodnimi stroški, za celotno gospodarstvo Gibraltarja, ampak koristi samo omejenemu številu podjetij. Nadalje, omejitev ni neposredno povezana s stroški delovne sile ali poslovnih prostorov, ampak z donosnostjo družb. To zadnje je element, ki je zunaj davka na izplačane plače in davka od dobička pravnih oseb.

(137) Komisija ne sprejema argumenta Združenega kraljestva, da je 15 % omejitev, če je selektivna, upravičena z naravo in/ali splošno shemo sistema, katerega del je. V sistemu obdavčitve dobičkonosne uporabe delovne sile in lastnine ni nobene notranje lastnosti, ki zahteva omejitev za razmerje dobička, ki ga mora družba plačati kot posledico lastne uporabe teh obdavčljivih dejavnikov. Prirojena logika takšnega sistema je, da več ljudi kot družba zaposluje in več lastnine kot ima, večja je njena davčna obveznost. Argumenti, ki jih je predstavilo Združeno kraljestvo so v bistvu gospodarske narave. Niso povezani z notranjo logiko predlaganega sistema.

(138) Združeno kraljestvo nakazuje, da je gospodarstvo Gibraltarja bolj od večine drugih ranljivo na sunke, ki jih ustvari davčna konkurenca in da se družbe morda ne morejo s takšno lahkoto preseliti iz druge države članice, kot se lahko preselijo iz Gibraltarja. Komisija pa opozarja, da je bilo navedenih malo dokazov v podporo tej hipotezi, ki, če je resnična, nakazuje, da je 15 % omejitev del strategije, namenjene ohranitvi, ali celo pridobitvi novega, mobilnega kapitala v Gibraltarju, na katerega bodo, glede na fizične omejitve ozemlja, verjetno ciljali pri finančnih in drugih storitvah. Podobno, argument, da regresivni element pri obdavčitvi javnih gospodarskih služb, ki zasedajo monopolne ali kvazimonopolne položaje na trgu Gibraltarja, ni potreben, nakazuje, da je cilj 15 % omejitve mobilni kapital.

(139) Kar se tiče domneve, da bi davek na delovno silo brez regresivnega elementa lahko sprožil masovna začasna odpuščanja in nestabilnost v časih cikličnih tržnih nihanj, Komisija preprosto opozarja, da je to prirojena lastnost takšnega sistema. V vsakem primeru pa bi, pri 3 000 GBP na zaposlenega, davek na izplačane plače predstavljal le majhen delež celotnih stroškov delovne sile na enoto⁽³⁴⁾. Torej bo spodbuda za umaknitev delovne sile, zato da bi nadzirali stroške, v podobnem obsegu obstajala z ali brez davka na izplačane plače.

(140) Komisija upošteva tudi vpliv, ki ga bo 15 % omejitev imela na priobalne in obalne sektorje gospodarstva Gibraltarja. Priobalni sektor sestavljajo izvzete in ustrezne družbe, za katere bo zakonodaja, kot del reforme, ukinjena. Izvzete družbe navadno niso fizično prisotne v Gibraltarju (nimajo zaposlenih ali lastnine) in plačujejo stalni davek med 200 GBP in 300 GBP na leto. Nasprotno pa ustrezne družbe so fizično prisotne v Gibraltarju (so pomembni delodajalci) in se za svojo stopnjo davka pogajajo z oblastmi. Velika večina ustreznih družb plačuje davek od dobička pravnih oseb

po stopnji med 2 % in 10 % dobičkov. 15 % torej omejuje vsakršno povečanje, s katerim bi se pri izvajanju reforme soočile ustrezne družbe. Nasprotno pa bi se stopnja davka obalnega gospodarstva (razen javnih gospodarskih služb) znižala s trenutno standardne 35 % stopnje davka od dobička pravnih oseb. Zdi se, da gibraltarska vlada tudi priznava, da je bila reforma kot celota (ki vključuje 15 % omejitev) izdelana tako, da ustreza posebnim davčnim „potrebam in preferencam“ sektorjev znotraj priobalne industrije finančnih storitev⁽³⁵⁾. Komisija tudi opozarja, da je Združeno kraljestvo nakazalo, da bo Gibraltar, s tem ko je opustil izvirni načrt za omejitve za davčno obveznost v višini 500 000 GBP, zmanjšal dopolnilni davek na finančne storitve iz 8 % na 4 — 6 %. To nakazuje, da je omejevanje davčne obveznosti namenjeno podpiranju družb finančnih storitev, mnogo katerih je ustreznih družb, ki so glavni vir zaposlitve v „Finančnem centru“ Gibraltarja.

(141) Komisija torej ugotavlja, da je 15 % omejitev v okoliščinah trenutnega primera selektivna in da lahko, če so izpolnjeni drugi pogoji, predstavlja državno pomoč tistim družbam, ki imajo korist od nje. Ni je mogoče upravičiti z naravo ali splošno shemo predlaganega davčnega sistema. To je brez poseganja v oceno združljivosti takšnega ukrepa.

Predlagana uporaba davka na izplačane plače in davka na poslovne prostore za dejavnost za gospodarstvo Gibraltarja

(142) Točka 13 Obvestila navaja, da „davčni ukrepi, ki so odprti za vse gospodarske subjekte, ki delujejo znotraj države članice, so načeloma splošni ukrepi. Učinkovito morajo biti odprti za vsa podjetja na osnovi enakega dostopa in ne sme se jim, dejansko, znižati obseg, na primer, z diskrecijsko pravico države članice, da jih odobri, ali z drugimi dejavniki, ki omejujejo njihov praktični učinek. Ta pogoj pa ne omejuje pristojnosti držav članic, da določajo gospodarsko politiko, ki se jim zdi najbolj primerna, in zlasti, da davčno obremenitev razporejajo po različnih proizvodnih dejavnikih, kot se jim zdi potrebno. Pod pogojem, da veljajo brez razločevanja za vsa podjetja in za proizvodnjo vsega blaga, naslednji ukrepi ne predstavljajo državne pomoči:

— davčni ukrepi čisto tehnične narave (na primer, določanje stopnje obdavčitve, pravila o amortizaciji in pravila o prenosu izgub; določbe za preprečevanje dvojne obdavčitve ali izogibanja plačilu davka),

⁽³⁴⁾ Spletna stran gibraltarske vlade (www.gibraltar.gov.gi) navaja, da so „plače [v Gibraltarju] na splošno v skladu s plačami v Združenem kraljestvu“. Povprečne plače za polni delovni čas v Združenem kraljestvu so približno 24 000 £ (vir: New Earnings Survey 2002, <http://www.statistics.gov.uk/pdffdir/nes1002.pdf>). Stroški delovne sile za delodajalce vključujejo druge stroške (npr. prispevke za socialno varnost).

⁽³⁵⁾ Sporočilo za javnost vlade Gibraltarja 008/2003, 14. januar 2003.

- ukrepi, ki sledijo splošnim ciljem gospodarske politike z zmanjševanjem davčne obremenitve za določene proizvodne stroške (raziskave in razvoj (R&R), okolje, usposabljanje, zaposlovanje).“

(143) Brez poseganja v pomisleke v zvezi z učinki predlogov reforme (kot celote) v odstavkih 147 do 152 ali tistih v zvezi z regionalno selektivnostjo v odstavkih 98 do 127, je mogoče davek na izplačane plače, v okviru katerega so obvezana vsa podjetja v znesku določene vsote na zaposlenega na leto, vsaj v okviru posebnih okoliščin obravnavati kot selektivnega, kadar se uporablja ob odsotnosti splošnega sistema obdavčitve dobička družb in nadomešča tak sistem. To velja za ta primer, če se upoštevajo posebne lastnosti gibraltarskega gospodarstva in zlasti obstoj velikega priobalnega sektorja brez davčne prisotnosti, ki bi se izognil vsakršni obdavčitvi v okviru sistema davkov na izplačane plače in poslovne prostore za dejavnost. Čeprav tak sistem formalno velja, brez diskriminacije, za vsa podjetja, dejansko koristi trenutno „izvzetim družbam“, ki v Gibraltarju nimajo zaposlenih. Predstavlja specifično prednost v korist podjetij, ki v Gibraltarju niso dejansko prisotni, zato posledično ne plačujejo davka od dobička pravnih oseb. Ta prednost ni učinkovito odprta vsem podjetjem na enaki osnovi v smislu drugega stavka točke 13 Obvestila. Praktičen učinek te prednosti je omejen na določena podjetja. Dodatno, davek na izplačane plače, ki ga je predlagal Gibraltar, v bistvu ne predstavlja davčnega ukrepa čisto tehnične narave v pomenu prve alineje točke 13 Obvestila, saj ni tehnična prilagoditev splošnega sistema, ampak se nanaša na davčno osnovo. V tem specifičnem primeru izjema ne predstavlja ukrepa, ki sledi splošni gospodarski politiki v smislu druge alineje točke 13 Obvestila, saj ne zmanjšuje nobenih proizvodnih stroškov, ampak povečuje stroške delovne sile. Enako sklepanje velja za davek na poslovne prostore za dejavnost, ki se uporablja ob odsotnosti splošnega sistema obdavčitve dobičkov družb in nadomešča tak sistem, v okviru katerega je davčna obveznost vsakega podjetja določena po stopnji, ki je enakovredna enakemu določenemu odstotku njegove obveznosti do splošnih stopenj za lastnino. Tudi tak ukrep daje prednost trenutno „izvzetim družbam“, ki navadno niso fizično prisotne v Gibraltarju. V skladu s tem Komisija ugotavlja, da je predlagani sistem, v okviru okoliščin trenutnega primera in ob upoštevanju obstoja velikega priobalnega gospodarstva v Gibraltarju, materialno selektivna pomoč.

(144) Poleg tega tak sistem, ki upošteva samo število zaposlenih ali poslovno rabo ozemlja tam, kjer veliko število družb nima zaposlenih in nima ozemlja, ne uživa enakega splošnega značaja kot obdavčitev dobičkov družb, ki je namenjena obdavčitvi gospodarske dejavnosti kot celote. Zato ga je mogoče, vsaj v okoliščinah, ki veljajo v tem primeru, obravnavati kot selektivnega. To stanje je treba ločiti od sistema, kjer je davek na

izplačane plače ali davek na poslovne prostore za dejavnost dodan na splošni davek od dobička, kar zagotavlja široko obdavčitev vseh gospodarskih sektorjev in tako predstavlja manjši vidik obdavčitve podjetij.

Pristojbina za registracijo

(145) Čeprav morda drži, kot trdi Španija, da določitev pristojbine za registracijo diskriminira v korist družb, ki nimajo prihodka, ta diskriminacija ni vir državne pomoči. Kot poudarja Združeno kraljestvo, razlika 150 GBP (približno 225 EUR) v pristojbini za registracijo med tema dvema razredoma družb spada globoko pod *de minimis* mejo⁽³⁶⁾, ki znaša 100 000 EUR v obdobju treh let. Pod pogojem, da so upoštevani vsi ustrezni pogoji, je razlika v pristojbini za registracijo *de minimis* in ne predstavlja državne pomoči.

Dopolnilni davki na finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb

(146) Španija trdi, da odsotnost dopolnilne obdavčitve v sektorjih, razen sektorjih finančnih storitev in javnih gospodarskih služb, predstavlja prednost za družbe v takih sektorjih. Komisija se s tem ne strinja. Čeprav morda drži, da kjer država omogoči korist za določljivo skupino podjetij, to lahko *prima facie* predstavlja državno pomoč, enako ne velja, kjer država ustvari škodo. Če država naloži izredno davčno obremenitev na družbe, kot je kazenski davek, to lahko predstavlja državno pomoč le, če je mogoče dokazati, da iz tega izhaja ustrezna prednost za določljive poslovne konkurente tistih, ki morajo škodo nositi. V nasprotju s tem, kar trdi Združeno kraljestvo, namen dopolnilnih davkov ni pomemben pri ugotavljanju, ali so vir državne pomoči. Ne glede na to, Komisija ugotavlja, da je takojšen učinek dopolnilnih davkov, samih po sebi, povzročiti škodo prizadetim družbam. Ta odločba je brez poseganja v obravnavo tega dopolnilnega davka kot del sistema, ki *dejansko* predvideva različne davčne stopnje za različne vrste podjetij.

Prednosti, ki nastanejo za določene gospodarske sektorje zaradi predlaganega davčnega sistema kot celote

(147) Tabela 1 spodaj prikazuje podatke⁽³⁷⁾ za različne kategorije družb v Gibraltarju in njihov nivo obveznosti za davek, izmerjen na dobičku, kot rezultat predlagane reforme. Opozoriti je treba, da, kljub temu da bo v nekaterih primerih davčna obveznost katerega koli podjetja določena tudi s številom zaposlenih ali s poslovno uporabo prostorov, združen učinek različnih omejitev in dopolnil pomeni vzpostavljanje različnih splošnih nivojev obdavčitve, izmerjene na dobičku, za različne gospodarske sektorje.

⁽³⁶⁾ Glej Uredbo Komisije (ES) št. 69/2001 o *de minimis* pomoči (UL L 10, 13.1.2001, str. 30).

⁽³⁷⁾ Številke za število družb so približne. Vir: informacije sta posredovala Združeno kraljestvo in/ali Gibraltar v teku te preiskave in preiskav izvzetih in ustreznih družb.

Tabela 1: Podatki o gibraltarskih družbah

| | Število | Davčna stopnja | |
|--|---------------|-------------------------|---------------------------------------|
| | | Trenutno | Po reformi |
| Vse družbe (razčlenitev po sektorjih) | 29 000 | | |
| Finančne storitve | 179 | 0 — 35 % | 5 — 15 % ⁽¹⁾ |
| Javne gospodarske službe | 23 | 35 % | 35 % |
| Drugo | 28 798 | 0 — 35 % | 0 — 15 % |
| Vse družbe (razčlenitev po dohodku) | 29 000 | | |
| Z dohodkom | 10 400 | 0 — 35 % | 0 — 15 % ⁽¹⁾ |
| Brez dohodka | 18 600 | - | - |
| Družbe z dohodkom (razčlenitev po statusu) | 10 400 | | |
| Neizvzete | 1 400 | 0 — 35 % | 0 — 15 % ⁽¹⁾ |
| Izvzete | 9 000 | 0 % | 0 — 5 % ⁽²⁾ ⁽³⁾ |
| Neizvzete z dohodkom (razčlenitev po dobičku) | 1 400 | | |
| Imajo dobiček | 540 | 0 — 35 % | 0 — 15 % ⁽¹⁾ |
| Nimajo dobička | 500 | - | - |
| Neizvzete z dohodkom (razčlenitev po statusu) | 1 400 | | |
| Ustrezne | 140 | 2 — 10 % ⁽⁴⁾ | 0 — 15 % |
| Neustrezne | 1 260 | 35 % ⁽⁵⁾ | 0 — 15 % |
| Javne gospodarske službe | 23 | 35 % | 35 % |
| Izvzete z dohodkom (razčlenitev po sektorjih) | 9 000 | | |
| Finančne storitve | 70 | 0 % | 5 % ⁽²⁾ ⁽³⁾ |
| Nefinančne storitve | 8 930 | 0 % | 0 % ⁽²⁾ |

Opombe:

⁽¹⁾ Ob predvidevanju, da bi bil dopolnilni davek na finančne storitve določen na 5 %.⁽²⁾ Ne upoštevajoč javnih gospodarskih služb, ki bi bile obdavčene po 35 %.⁽³⁾ Ob predvidevanju, da izvzete družbe niso fizično prisotne v Gibraltarju in zato niso obvezane davku na izplačane plače ali davku na poslovne prostore za dejavnost.⁽⁴⁾ Večina ustreznih družb. Nekaj jih ima davčne stopnje zunaj tega območja.⁽⁵⁾ Ob predvidevanju, da so obdavčena po polni, standardni stopnji davka od dobička pravnih oseb

- (148) Tabela 1 prikazuje, kako bi izvajanje reforme, izraženo v obdavčitvi, vplivalo na nekatere jasno določene sektorje v gospodarstvu Gibraltarja. Čeprav Komisija priznava, da bi bilo v okviru reforme formalno razločevanje med priobalnim in obalnim gospodarstvom odpravljeno, primerjava obdavčitev služi za prikaz prirojeno selektivne narave predlaganega davčnega sistema. Različne vrste družb bodo predmet različnih stopenj obdavčitve, kar je dodaten element, ki potrjuje, da predlagani sistem daje selektivne prednosti sektorjem, ki imajo korist od nižjih stopenj.

(149) Priobalni sektor Gibraltarskega je trenutno predmet dveh vzporednih preiskav o državni pomoči glede izvzetih družb in ustreznih družb. V zvezi s tem Komisija meni, da gibraltarske oblasti, s tem ko jih izvzemajo od davka, izvzetim družbam dajejo državno pomoč⁽³⁸⁾. Podobno je Komisija, v odločbi, sprejeti na isti dan kot ta, ugotovila, da gibraltarske oblasti, s tem ko jim zagotavljajo nižjo stopnjo davka v primerjavi s standardno stopnjo obdavčitve, ustreznim družbam dajejo državno pomoč⁽³⁹⁾.

(150) Iz tabele 1 je jasno razvidno, da bodo ob izvajanju reforme izvzete družbe, ki so zunaj sektorja finančnih storitev, še naprej obdavčene po učinkoviti stopnji nič. Razlog za to je, da izvzete družbe navadno niso fizično prisotne v Gibraltarskem. V skladu s tem v Gibraltarskem nimajo niti zaposlenih niti poslovnih prostorov in zato ne bi bile obvezane niti plačevanju davka od izplačanih plač niti davka na poslovne prostore za dejavnost. Reforma ohranja njihov privilegiran položaj ničnega davka, kar jim, dejansko, še naprej daje državno pomoč. Izvzetim družbam v sektorju finančnih storitev bo, ob izvajanju reforme, naložen 5 % davek. Tudi če bodo prvič obdavčene, se bo njihov privilegiran položaj v gospodarstvu Gibraltarskega v veliki meri ohranil, saj bo njihova davčna obveznost omejena na 5 % dobička. V nasprotju s tem bo ostalo gospodarstvo Gibraltarskega predmet zgornje meje 15 % ali 30 %.

(151) Komisija ugotavlja, da reforma ohranja obstoječe razmere, v katerih izvzete družbe koristijo državno pomoč. Bolj splošno, sistem zagotavlja različne nivoje obdavčitve dobičkov glede na različne gospodarske sektorje in tako daje selektivno prednost podjetjem, ki pripadajo sektorjem, kjer veljajo nižje stopnje. Tudi iz tega razloga je prijavljena shema materialno selektivna.

(152) Prijavljeni ukrepi torej pomenijo tako regionalno kot materialno selektivnost, zadnja izhaja iz številnih specifičnih lastnosti predlaganega sistema in iz analize tega sistema kot celote.

Prednost, ki jo odobri država ali je odobrena preko državnih sredstev

(153) Odobritev davčnih oprostitvev in zmanjšanje davkov, ki je bila podrobno ocenjena v odstavkih od 98 do 152 zgoraj, vključuje izgubo prihodkov od davka, ki je, v skladu s točko 10 Obvestila, enakovredna uporabi državnih sredstev v obliki davčnih odhodkov. Kot je potrdilo Sodišče Evropskih skupnosti, to načelo velja

tudi za prednosti, ki jih odobrijo regionalni ali lokalni organi v državah članicah⁽⁴⁰⁾. Argument, da ne bi prišlo do izpada prihodkov od davka, saj davki Združenega kraljestva ne bi veljali v Gibraltarskem, je že bil obravnavan zgoraj. Zato sledi, da prednost odobri država in je odobrena preko državnih sredstev.

Učinek na trgovino in izkrivljanje konkurence

(154) Gibraltar je odprto tržno gospodarstvo. Mnogo družb, ustanovljenih v Gibraltarskem (in skupine, katerim pripadajo), bo verjetno dejavnih v sektorjih, kjer obstaja trgovina med državami članicami. To še posebej drži za sektor storitev, kjer ustrezne določbe zakonodaje Skupnosti v celoti veljajo za Gibraltar. Sodišče Evropskih skupnosti je večkrat razsodilo, da kadar pomoč, ki jo odobri država, izboljša položaj podjetja *vis-à-vis* drugemu podjetju, ki konkurira v trgovini znotraj Skupnosti, je treba to drugo podjetje obravnavati, kot da je nanj vplivala tista pomoč. Za to ni nujno, da podjetje, ki pomoč prejema, samo izvaža svoje proizvode. Če država članica odobri pomoč podjetju, se zaradi tega lahko ohrani ali poveča domača proizvodnja, kar pomeni, da imajo podjetja, ustanovljena v drugih državah članicah, manj možnosti za izvoz svojih proizvodov na trg v tisto državo članico. Podobno, če država članica odobri pomoč podjetjem, ki delujejo v industrijah storitev in distribucije, za to, da bi pomoč imela učinek na trgovino Skupnosti, ni nujno, da morajo podjetja, ki pomoč prejema, sama izvajati svoje posle zunaj države članice, še posebej v primeru podjetij, ustanovljenih blizu meje med dvema državama članicama. Relativno majhen znesek pomoči ali relativno majhna velikost podjetja, ki pomoč prejme, sama po sebi ne izključujeta možnosti, da je prizadeta trgovina znotraj Skupnosti⁽⁴¹⁾. Zato, v kolikor imajo gibraltarske družbe, ki delujejo v sektorjih, kjer obstaja trgovina znotraj Skupnosti, korist od te oprostitve, to vpliva na trgovino med državami članicami, kar izkrivlja ali grozi, da bo izkrivilo konkurenco.

Splošne opombe

(155) Združeno kraljestvo, gibraltarska vlada in Španija so vsak predstavili pripombe o združljivosti reforme s kriteriji, določenimi v etičnem kodeksu, in z drugimi mednarodnimi predpisi. Kot je ugotovila gibraltarska vlada, pa ocena ukrepa kot škodljivega (ali drugače, kot je v primeru z reformo⁽⁴²⁾) v okviru Kodeksa nima neposrednega vpliva na njegovo oceno glede državne pomoči v

⁽³⁸⁾ Zadeva E7/2002, primerni ukrepi predlagani v uradnem pismu C(2002) 4481 konč. z dne 27. novembra 2002.

⁽³⁹⁾ Zadeva C 52/2001.

⁽⁴⁰⁾ Glej zadevo 284/84 *Nemčija proti Komisiji*, [1987] PSES 4013, točka 17.

⁽⁴¹⁾ Glej zadeve 730/79 *Philip Morris proti Komisiji*, [1980] PSES 2671, 142/87 *Belgija proti Komisiji*, [1990] PSES I-959, združene zadeve C-278/92, C-279/92 in C-280/92 *Španija proti Komisiji* [1994] PSES I-4103, odstavki 40-42, in zadevo C-310/99, *Italija proti Komisiji*, PSES [2002] I-2289, odstavki 84-86.

⁽⁴²⁾ Glej sklepe seje Sveta gospodarskih in finančnih ministrov, 3.6.2003.

- okviru člena 87 Pogodbe ES. Enako, so trditve, ki jih je predstavila Španija in spodbijalo Združeno kraljestvo, v zvezi z utajami davkov in pranjem denarja, kot poudarja Združeno kraljestvo, nepomembne za preiskavo o državni pomoči.
- (156) Komisija zavrača pripombo gibraltarske vlade, da Komisija v svojih dejavnostih glede državne pomoči ni upoštevala enakosti obravnave. V podporo temu argumenti niso bili predloženi nobeni specifični dokazi. Kakor koli, pri preiskovanju možnosti državne pomoči v okviru pomena člena 87 Pogodbe ES je Komisija obvezana, da preuči vsak ukrep izključno na podlagi vsebine. Čeprav gibraltarska vlada trdi, da ukrepi v okviru členov 95 do 97 Pogodbe ES predstavljajo primerno ukrepanje, Komisija poudarja, da je točka 15 Obvestila treba brati skupaj s točko 6, ki jasno nakazuje možna ukrepanja v povezavi z učinki splošnih davčnih ukrepov znotraj držav članic. V tej trditvi je implicitna zahteva, da se Gibraltar obravnava kot samostojna država članica, enako kot Alandski izvršilni organ trdi, da bi bilo treba neposredne davčne ukrepe, ki jih sprejmejo regije s samostojno upravo, presojati, kot če bi jih sprejela država članica. V Pogodbi ES pa ni podlage za takšno trditev.
- (160) Kar se tiče izjem, določenih v členu 87(3)(b) in (d), reforma ni namenjena spodbujanju izvajanja pomembnega projekta, ki bi bil skupnega evropskega interesa, niti ni namenjena izboljšanju resne motnje v gospodarstvu Združenega kraljestva, niti ni namenjena spodbujanju ohranjanja kulture ali dediščine.
- (161) Končno, treba je preučiti, ali lahko reforma ustreza izjemi, določeni v členu 87(3)(c), ki navaja, da je pomoč, ki je namenjena spodbujanju razvoja določenih gospodarskih dejavnosti ali določenih gospodarskih področij, kjer takšna pomoč nima tako škodljivega vpliva na pogoje trgovine, da bi bil v nasprotju s skupnim interesom, mogoče obravnavati kot združljivo s skupnim trgov.
- (162) Elementi reforme, za katere je bilo pokazano, da povzročajo prednost, in reforma kot celota, če jo primerjamo s sistemom davka od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu, zadevna podjetja oprosti dajatev, ki bi jih navadno nosili njihovi proračuni ob normalnem izvajanju poslovanja. Ta oprostitev ni povezana niti z investicijami niti z ustvarjanjem delovnih mest, zato predstavlja pomoč za tekoče poslovanje, njene koristi pa bodo prenehale takoj, ko bo umaknjena. V skladu s stalno prakso Komisije takšne pomoči ni mogoče obravnavati, kot da podpira razvoj določenih gospodarskih dejavnosti ali določenih gospodarskih področij. Dodatno, Gibraltar sploh ni zajet v zemljevidu regionalne pomoči za Združeno kraljestvo ⁽⁴⁴⁾.

Združljivost

- (157) Niti Združeno kraljestvo niti Gibraltar nista poskusila dokazati, da je reforma, če predstavlja pomoč, mogoče obravnavati kot združljivo s skupnim trgov. Komisija zato ohranja svoje stališče, določeno v njeni presoji združljivosti ob uvedbi postopka. Ta presoja je ponovljena in izboljšana takole.
- (158) V tem primeru ni mogoče uporabiti nobenih oprostitev v okviru člena 87(2) Pogodbe ES, saj reforma ni namenjena ciljem, ki so navedeni v tej določbi.
- (159) V okviru člena 87(3)(a) se ukrep pomoči obravnava kot združljiv s skupnim trgov, če je osnovan tako, da spodbuja gospodarski razvoj območij, kjer je življenjska raven neobičajno nizka, ali kjer je podzaposlenost velika. Ta območja so navedena v zemljevidu regionalne pomoči Združenega kraljestva za obdobje 2000 do 2006, kot ga je odobrila Komisija v okviru številke državne pomoči N 265/00 ⁽⁴³⁾. Ker Gibraltar ni takšno območje, ta določba ne velja.
- (163) Komisija ugotavlja, da reforma predstavlja shemo regionalne pomoči v okviru pomena člena 87(1) Pogodbe ES. Nobena odstopanja, ki jih zagotavljata člen 87(2) ali člen 87(3), ne veljajo. Zato Združeno kraljestvo ni pooblaščen za izvajanje te reforme.

VII. ZAKLJUČKI

SPREJELA NASLEDNJO ODLOČBO:

Člen 1

Predlogi, ki jih je priglasilo Združeno kraljestvo za reformo sistema davka od dobička pravnih oseb v Gibraltarju, predstavljajo shemo državne pomoči, ki ni združljiva s skupnim trgov.

Zato se teh predlogov ne sme izvajati.

⁽⁴³⁾ UL C 272, 23.9.2000, str. 43.

⁽⁴⁴⁾ Glej prejšnjo opombo.

Člen 2

Ta odločba je naslovljena na Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske.

V Bruslju, 30. marca 2004

Za Komisijo
Mario MONTI
Član Komisije
