

SODBA SODIŠČA PRVE STOPNJE (tretji razširjeni senat)

z dne 18. decembra 2008*

V združenih zadevah T-211/04 in T-215/04,

Government of Gibraltar, ki jo zastopajo M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, ter najprej A. Petersen in K. Nordlander, nato K. Karl, odvetniki,

tožeča stranka v zadevi T-211/04,

ob intervenciji

Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, ki so ga najprej zastopali M. Bethell, zastopnik, skupaj z D. Andersonom, QC, in s H. Daviesom, barrister, nato E. Jenkinson in E. O'Neill, zastopnici,

intervenient,

* Jezik postopka: angleščina.

Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, ki so ga najprej zastopali M. Bethell, E. Jenkinson, zastopnika, skupaj z D. Andersonom, QC, in s H. Daviesom, barrister, nato E. Jenkinson, E. O'Neill in S. Behzadi-Spencer, zastopnice,

tožeča stranka v zadevi T-215/04,

proti

Komisiji Evropskih skupnosti, ki jo zastopata N. Khan in V. Di Bucci, zastopnika,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Španije, ki jo zastopa N. Díaz Abad, abogado del Estado,

intervenientka,

zaradi predloga za razglasitev ničnosti Odločbe Komisije 2005/261/ES 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 (UL 2005, L 85, str. 1),

SODIŠČE PRVE STOPNJE
EVROPSKIH SKUPNOSTI (tretji razširjeni senat),

v sestavi M. Jaeger, predsednik, V. Tiili, sodnica, J. Azizi, sodnik, E. Cremona
(poročevalka), sodnica, in O. Czúcz, sodnik,

sodna tajnica: C. Kantza, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

Pravni okvir

I – Skupnostna ureditev

¹ V členu 87(1) ES je določeno:

„Razen če ta pogodba ne določa drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala

konkurencu z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgov, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.“

- 2 V točki 2 Obvestila Komisije 98/C 384/03 o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL 1998, C 384, str. 3, v nadaljevanju: obvestilo o državni pomoči na področju neposredne obdavčitve ustvarjenega dohodka), je navedeno, da je namen obvestila pojasniti vprašanje, ali se lahko davčni ukrep opredeli kot pomoč na podlagi člena 87(1) ES.
- 3 V skladu s točko 16 obvestila o državnih pomočeh na področju neposredne obdavčitve ustvarjenega dohodka:

„Glavni kriterij pri uporabi člena [87](1) [ES] za davčni ukrep je [...] ta, da ukrep za nekatera podjetja v državi članici določa izjemo za uporabo davčnega sistema. Zato je treba najprej določiti skupni sistem. Nato je treba preveriti, ali sta izjema ali razlikovanje v sistemu upravičena ‚zaradi narave ali splošne sheme‘ davčnega sistema, kar pomeni, ali izhajata neposredno iz osnovnega ali vodilnega načela davčnega sistema v zadevni državi članici. Če to ni tako, potem gre za državno pomoč.“

- 4 V členu 299(4) ES je določeno, da se določbe Pogodbe uporabljajo za evropska ozemlja, za katerih zunanje odnose je odgovorna država članica.

II – *Status Gibraltarja*

- 5 Gibraltar je od leta 1713 kolonija (ali čezmorsko ozemlje) britanske krone, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska pa je odgovorno za njegove zunanje odnose. Gibraltar ni del Združenega kraljestva.
- 6 V času dejstev obravnavanega primera sta bili besedili, ki sta se nanašali na organizacijo javnih oblasti v Gibraltarju, Gibraltar Constitution Order 1969 (ustavna odredba Gibraltarja iz leta 1969, v nadaljevanju: ustava iz leta 1969) in Accompanying Despatch (spremna depeša) z dne 23. maja 1969.
- 7 Izvršilno oblast v Gibraltarju izvajata guverner, ki ga imenuje kraljica in je njen predstavnik, ter v zvezi z določenimi notranjimi zadevami svet ministrov Gibraltarja. Tega sestavljajo Chief minister in ministri, ki jih imenuje guverner izmed izvoljenih članov House of Assembly.
- 8 Zakonodajno oblast si delita House of Assembly in guverner. House of Assembly sestavljajo Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary in petnajst izvoljenih članov. Volitve v House of Assembly načeloma potekajo vsako četrto leto.
- 9 Gibraltar ima svoja sodišča. Vendar se je zoper odločitve najvišjega sodišča Gibraltarja mogoče pritožiti pri Judicial Committee of the Privy Council (sodni odbor državnega sveta zaupnikov) Združenega kraljestva.

- 10 Ker je ozemlje Gibraltarja evropsko ozemlje v smislu člena 299(4) ES, za zunanje odnose katerega je odgovorno Združeno kraljestvo, se zanj uporabljajo določbe Pogodbe. Medtem ko se na podlagi člena 28 Akta o pogojih pristopa Kraljevine Danske, Irske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska k Evropskim skupnostim, ki je priložen Pogodbi v zvezi z njihovim pristopom (UL 1972, L 73, str. 5), akti institucij, ki se med drugim nanašajo na „usklajevanje zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ne uporabljajo za Gibraltar“, razen če Svet odloči drugače, se pravila prava Skupnosti o konkurenci, vključno s pravili o pomoči, ki jo dodelijo države članice, za Gibraltar uporabljajo.

Dejansko stanje

I – Ozadje reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja

- 11 Komisija se je 11. julija 2001 odločila, da bo na podlagi člena 88(2) ES uvedla formalni postopek preiskave v zvezi z ureditvama, ki se uporabljata v Gibraltarju v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb ter se nanašata na „izvzete družbe“ (UL 2002, C 26, str. 13) in „ustrezne družbe“ (UL 2002, C 26, str. 9).
- 12 Izvzete družbe niso obstajale v Gibraltarju, medtem ko so ustrezne družbe tam fizično obstajale (a bricks and mortar presence) in dejavne v različnih sektorjih.

- 13 Da bi podjetje uživalo status izvzete družbe, je moralo izpolnjevati več pogojev, med katerimi je bila prepoved opravljanja trgovinske ali kakršne koli druge dejavnosti v Gibraltarju, razen z drugimi izvzetimi in ustreznimi družbami. Državljeni in prebivalci Gibraltarja niso mogli biti lastniki ali upravičenci do kakršnega koli deleža v izvzeti družbi, razen kot delničarji v delniški družbi. Ob upoštevanju nekaj omejenih izjem je bila izvzeta družba oproščena davka od dobička pravnih oseb v Gibraltarju in je morala plačati samo letni pavšalni davek v višini 225 GBP.
- 14 Pogoji za dodelitev statusa ustrezne družbe so bili v bistvu enaki pogojem za dodelitev statusa izvzete družbe. Ustrezne družbe so plačevale davek po stopnji, ki je bila dogovorjena z davčnimi organi Gibraltarja in je znašala od 2 % do 10 % njihovega dobička.
- 15 Sodišče prve stopnje je s sodbo z dne 30. aprila 2002 v združenih zadevah *Government of Gibraltar proti Komisiji* (T-195/01 in T-207/01, Recueil, str. II-2309) razglasilo ničnost odločbe o uvedbi formalnega postopka preiskave v zvezi z izvzetimi družbami in zavrnilo predlog za razglasitev ničnosti odločbe o uvedbi tega postopka v zvezi z ustreznimi družbami.
- 16 Vlada Gibraltarja je 27. aprila 2002 ne glede na vprašanje, ali sta bili davčni ureditvi v zvezi z izvzetimi in ustreznimi družbami državna pomoč, napovedala, da namerava razveljaviti vso zakonodajo na področju obdavčitve ustvarjenega dohodka in uvesti popolnoma novo davčno ureditev za vse družbe v Gibraltarju. Ta reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja, je predmet tega spora.

II – *Reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja*

- 17 Združeno kraljestvo je z dopisom z dne 12. avgusta 2002 Komisiji na podlagi člena 88(3) ES priglasilo reformo vlade Gibraltarja v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb.
- 18 Ta davčna reforma obsega sistem obdavčenja, ki se uporablja za vse družbe s sedežem v Gibraltarju, ter dodatni (ali kazenski) davek (top-up tax), ki se uporablja samo za družbe finančnih storitev in javne gospodarske službe, ki vključujejo podjetja v sektorjih telekomunikacij, električne energije in vode.
- 19 Davčna reforma se bo izvajala na podlagi:
- Companies (Payroll Tax) Ordinance (odlok o družbah (davek na število zaposlenih)),
 - Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (odlok o družbah (letna pristojbina za registracijo)),
 - Rates Ordinance (odlok o davkih),

- Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (odlok o družbah (obdavčenje določenih dejavnosti)).

²⁰ Zakonodajo v zvezi z davčno reformo bo izvajala vlada Gibraltarja, potem ko jo bo sprejela House of Assembly. Kot del te reforme bo zakonodaja, ki ureja izvzete in ustrezne družbe, razveljavljena s takojšnjim učinkom.

A – Sistem obdavčitve, uveden z davčno reformo

²¹ Sistem obdavčitve, ki je bil uveden z davčno reformo in se uporablja za vse družbe s sedežem v Gibraltarju, vključuje davek na število zaposlenih (payroll tax), davek na poslovne prostore za dejavnost (business property occupation tax) in pristojbino za registracijo (registration fee):

- davek na število zaposlenih: vse družbe v Gibraltarju bodo zavezane plačati davek na število zaposlenih, in sicer 3 000 GBP na zaposlenega na leto; vsak „delodajalec“ v Gibraltarju bo moral plačati davek na število zaposlenih za vse svoje „zaposlene“, ki delajo s polnim delovnim časom ali skrajšanim delovnim časom in so „zaposleni v Gibraltarju“; zgoraj navedeni izrazi so opredeljeni v zakonodaji v zvezi z davčno reformo;
- davek na poslovne prostore za dejavnost (Business Property Occupation Tax, v nadaljevanju: BPOT): vse družbe, ki imajo v Gibraltarju poslovne prostore za

poslovne dejavnosti, bodo morale plačati davek na poslovne prostore za dejavnost po stopnji, enakovredni odstotku njihove zavezanosti splošni stopnji davka od premoženja v Gibraltarju;

- pristojbina za registracijo: vse družbe v Gibraltarju bodo morale plačati letno pristojbino za registracijo v znesku 150 GBP za družbe, ki niso namenjene ustvarjanju prihodka, in 300 GBP za družbe, ki so namenjene ustvarjanju prihodka.

22 Zavezanost davku na število zaposlenih ali BPOT bo omejena na 15 % dobička. Iz uvedbe te zgornje meje izhaja, da bodo družbe plačale davek na število zaposlenih in BPOT le, če bodo imele dobiček in če znesek davka ne bo presegal 15 % navedenega dobička.

B – *Dodatni (ali kazenski) davek*

23 Nekatere dejavnosti, in sicer finančne storitve in dejavnosti javnih gospodarskih služb, bodo zavezane dodatnemu (ali kazenskemu) davku na dobiček, ki bo ustvarjen s temi dejavnostmi. Dodatni davek bo veljal samo za dobičke, ki jih je mogoče pripisati tem dejavnostim.

24 Tako bodo morale družbe finančnih storitev poleg davka na število zaposlenih in BPOT plačati dodatni (ali kazenski) davek na dobiček od dejavnosti finančnih storitev po

stopnji med 4 % in 6 % dobička (izračunanega v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi); skupna obdavčitev teh družb (davek na število zaposlenih, BPOT in dodatni davek) bo omejena na 15 % navedenega dobička.

- 25 Podjetja javnih gospodarskih služb bodo morala poleg davka na število zaposlenih in BPOT plačati dodatni (ali kazenski) davek na dobiček, ustvarjen z njihovimi dejavnostmi, ki bo enak 35 % dobička (izračunanega v skladu z mednarodno sprejetimi računovodskimi standardi). Ta podjetja bodo lahko davek na število zaposlenih in BPOT odštela od svojega dodatnega davka. Čeprav bo skupna letna obdavčitev javnih gospodarskih služb (davek na število zaposlenih in BPOT) prav tako omejena na 15 % dobička, bo obveznost dodatnega davka za podjetja javnih gospodarskih služb zagotovila, da bodo ta vedno plačala davek, enak 35 % njihovega dobička.

III – *Upravni postopek in izpodbijana odločba*

- 26 Komisija je z dopisom z dne 16. oktobra 2002 organe Združenega kraljestva obvestila o svoji odločitvi o uvedbi postopka iz člena 88(2) ES v zvezi z davčno reformo in zainteresirane stranke pozvala k predložitvi pripomb (UL C 300, str. 2). Združeno kraljestvo je pripombe predložilo z dopisom z dne 13. decembra 2002.
- 27 Komisija je prejela pripombe Confederación Española de Organizaciones Empresariales (španske konfederacije gospodarskih organizacij), Ålands Landskapsstyrelse (izvršilnega organa Ålandskih otokov, Finska), Kraljevine Španije in vlade Gibraltarja. Komisija je te pripombe posredovala Združenemu kraljestvu, ki ji je svoja stališča poslalo z dopisom z dne 13. februarja 2003.

28 Komisija je 30. marca 2004 sprejela Odločbo 2005/261/ES o shemi pomoči, ki jo Združeno kraljestvo namerava izvajati glede reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja (UL 2005, L 85, str. 1, v nadaljevanju: izpodbijana odločba).

29 Izrek izpodbijane odločbe se glasi:

„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 trgom.

Zato se teh predlogov ne sme izvajati.

Člen 2

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

30 Komisija v podporo svoji ugotovitvi o selektivnosti davčne reforme v bistvu v uvodnih izjavah od 98 do 152 izpodbijane odločbe navaja, da je navedena reforma regionalno in

materialno selektivna. Regionalno selektivna naj bi bila, ker določa sistem davka od dobička pravnih oseb, na podlagi katerega so družbe v Gibraltarju na splošno obdavčene po nižji stopnji kot družbe v Združenem kraljestvu (uvodna izjava 127 izpodbijane odločbe). Komisija meni, da so materialno selektivni ti vidiki davčne reforme: prvič, obveznost, da podjetje ustvari dobiček, preden je zavezano davku na število zaposlenih in BPOT, ker ta pogoj daje prednost podjetjem, ki ne ustvarjajo dobička (uvodne izjave od 128 do 133 izpodbijane odločbe); drugič, zgornja meja 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, ker ta zgornja meja daje prednost podjetjem, ki imajo v zadevnem davčnem letu majhne dobičke v primerjavi s svojim številom zaposlenih in poslovnimi prostori za dejavnost (uvodne izjave od 134 do 141 izpodbijane odločbe); tretjič, davek na število zaposlenih in BPOT, ker ta davka po naravi daje prednost podjetjem, ki jih dejansko fizično ni bilo v Gibraltarju in zaradi tega niso zavezana davku od dobička pravnih oseb (uvodne izjave od 142 do 144 in 150 izpodbijane odločbe). Komisija je ugotovila, da „[p]rijavljeni ukrepi torej pomenijo tako regionalno kot materialno selektivnost, zadnja izhaja iz številnih specifičnih lastnosti predlaganega sistema in iz analize tega sistema kot celote“ (uvodna izjava 152 izpodbijane odločbe).

Postopek in predlogi strank

³¹ Vlada Gibraltarja, tožeča stranka v zadevi T-211/04, in Združeno kraljestvo, tožeča stranka v zadevi T-215/04, sta 9. junija 2004 v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje vložila to tožbo za razglasitev ničnosti izpodbijane odločbe.

³² Združeno kraljestvo je z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 4. oktobra 2004, predlagalo intervencijo v podporo predlogom tožeče stranke v zadevi T-211/04.

- 33 Kraljevina Španija je z vlogami, vloženimi v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 7. oktobra 2004, predlagala intervencijo v podporo predlogom Komisije v zadevah T-211/04 in T-215/04.
- 34 Tožeča stranka v zadevi T-211/04 je z vlogami, vloženimi v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 1. decembra 2004, na podlagi člena 116(2) Poslovnika Sodišča prve stopnje predlagala zaupno obravnavo priloge A 2 k tožbi v zvezi z intervenientoma. Ta predlog je umaknila z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 26. aprila 2005.
- 35 S sklepoma predsednika tretjega senata Sodišča prve stopnje z dne 14. decembra 2004 in 15. februarja 2005 je bilo ugodeno predlogoma za intervencijo v zadevah T-211/04 in T-215/04.
- 36 Združeno kraljestvo je na podlagi člena 50 Poslovnika z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 8. marca 2005, predlagalo združitev zadev T-211/04 in T-215/04 za ustni postopek in zaradi izdaje sodbe. Zadevne stranke so stališča o tem predlogu predložile v predpisanem roku.
- 37 Tožeči stranki v zadevah T-211/04 in T-215/04 sta na podlagi člena 55(2) Poslovnika z vlogama, vloženima v sodnem tajništvu Sodišča prve stopnje 16. marca 2005 oziroma 15. aprila 2005, predlagali prednostno obravnavanje teh zadev.

38 Kraljevina Španija je svojo intervencijsko vlogo v zadevi T-215/04 vložila 29. aprila 2005 in v zadevi T-211/04 20. junija 2005. Glavne stranke v teh zadevah so stališča o teh vlogah predložile v predpisanih rokih. Združeno kraljestvo intervencijske vloge v zadevi T-211/04 ni vložilo.

39 Sodišče prve stopnje je s sklepoma z dne 12. maja 2005 in 13. decembra 2006 na podlagi člena 55(2) Poslovnika odločilo, da ugotovi predlogu za prednostno obravnavanje v zadevah T-211/04 in T-215/04.

40 Sodišče prve stopnje je 6. junija 2005 odločilo, da zadevi T-211/04 in T-215/04 dodeli tretjemu razširjenemu senatu.

41 Zadevi T-211/04 in T-215/04 sta bili s sklepom z dne 18. decembra 2006 združeni za ustni postopek.

42 Sodišče prve stopnje (tretji razširjeni senat) se je na podlagi poročila sodnice poročevalke odločilo, da začne ustni postopek, in na podlagi ukrepov procesnega vodstva iz člena 64 Poslovnika pozvalo stranke v zadevah T-211/04 in T-215/04, naj predložijo pisna stališča o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz sodbe Sodišča z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji (C-88/03, ZOdl., str. I-7115, v nadaljevanju: sodba o davčnem sistemu Azorov) v zvezi s tema zadevama. Stranke so tej zahtevi ugodile v predpisanem roku.

43 Stranke so na obravnavi 14. marca 2007 podale ustne navedbe in odgovorile na vprašanja Sodišča prve stopnje.

44 Sodišče prve stopnje meni, da je treba zadevi združiti zaradi izdaje sodbe, saj so stranke na obravnavi izrazile svoje soglasje v zvezi s tem.

45 Tožeča stranka v zadevi T-211/04 predlaga Sodišču prve stopnje, naj:

- razglasi ničnost izpodbijane odločbe;
- Komisiji in Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov.

46 Tožeča stranka v zadevi T-215/04 predlaga Sodišču prve stopnje, naj:

- razglasi ničnost izpodbijane odločbe;
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

47 V zadevah T-211/04 in T-215/04 Komisija predlaga Sodišču prve stopnje, naj:

- tožbo zavrne;
- tožečima strankama naloži plačilo stroškov.

48 V zadevah T-211/04 in T-215/04 Kraljevina Španija predlaga Sodišču prve stopnje, naj:

- tožbo zavrne;
- tožečima strankama naloži plačilo stroškov.

Pravo

49 Tožeči stranki v bistvu navajata tri tožbene razloge. Prvi se nanaša na napačno uporabo prava in napake pri presoji v zvezi z uporabo merila regionalne selektivnosti, drugi na napačno uporabo prava in napake pri presoji v zvezi z uporabo merila materialne selektivnosti ter tretji na bistveno kršitev postopka pri preučitvi tretjega vidika davčne reforme, opredeljenega kot materialno selektivnega, to je davka na število zaposlenih in

BPOT po njuni naravi. Zadnji tožbeni razlog je razdeljen na dva dela, prvi se nanaša na kršitev pravice do zaslišanja, drugi pa na kršitev obveznosti obrazložitve.

I – Prvi tožbeni razlog: napačna uporaba prava in napaka pri presoji v zvezi z uporabo merila regionalne selektivnosti

A – Trditve strank

50 Tožeči stranki trdita, da je Komisija v obravnavanem primeru napačno uporabila merilo regionalne selektivnosti, ker je ozemlje Združenega kraljestva in njegovo ureditev davka od dobička pravnih oseb štela za ustrezen referenčni okvir za oceno davčne reforme Gibraltarja. Za potrditev svoje teze v bistvu navajata štiri točke.

51 Prvič, trdita, da merila regionalne selektivnosti v obravnavanem primeru ni mogoče uporabiti tako, kot ga je uporabila Komisija, ker Gibraltar ni del Združenega kraljestva niti na podlagi nacionalnega prava, niti mednarodnega prava, niti prava Skupnosti. Sodna praksa, obvestilo o državni pomoči na področju neposredne obdavčitve ustvarjenega dohodka in sklepanje, na katero naj bi se Komisija oprla v izpodbijani odločbi, naj bi se vsi nanašali na davčne ukrepe, ki se uporabljajo za ozemeljsko enoto, ki je del države članice. Gibraltarja naj ne bi bilo mogoče enačiti s tako enoto.

52 Drugič, tožeči stranki trdita, da tudi če bi Gibraltar šteli kot del Združenega kraljestva zaradi uporabe pravil Skupnosti o državnih pomočeh, Združeno kraljestvo ne bi moglo biti ustrezen referenčni okvir, ker subjekta nimata skupnega davčnega sistema. Davčna

reforma Gibraltarja naj ne bi bila „odstopanje“, „izjema“ ali „znižanje“ glede na ureditev davka od dobička pravnih oseb Združenega kraljestva; ta ureditev naj ne bi bila „običajen“ davčni sistem, ki bi se uporabljal v Gibraltarju, če ne bi bilo sporne davčne reforme. Zato naj ne bi bilo mogoče uporabiti merila regionalne selektivnosti.

53 V zvezi s tem tožeči stranki trdita, prvič, da javni organi Združenega kraljestva nimajo nobene vloge pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja v Gibraltarju. Na politični ravni naj bi javni organi Gibraltarja vključevali svojo izvršilno, zakonodajno in sodno oblast, ki naj bi bila ločena od oblasti Združenega kraljestva. Na gospodarski ravni naj Gibraltar ne bi prejemal nikakršne subvencije niti kakršne koli finančne pomoči Združenega kraljestva. Njegovi prihodki naj bi v celoti izvirali iz davkov, ki naj bi jih določal sam. Izvajal naj bi gospodarske politike, za katere meni, da so najprimernejše za njegovo ozemlje, pri čemer naj ne bi upošteval gospodarskih politik Združenega kraljestva. Koval in tiskal naj bi svoj denar, določal svojo denarno maso ter sam odločal o svojih posojilih in izdatkih. Izpodbijana odločba naj bi vsebovala dejanske napake v zvezi s pomenom izvajanja osrednje oblasti v Združenem kraljestvu za Gibraltar.

54 Tožeči stranki trdita, drugič, da sta Gibraltar in Združeno kraljestvo popolnoma ločeni in različni davčni ozemlji. Vlada Gibraltarja in House of Assembly naj bi davčno ureditev, ki se uporablja na tem ozemlju, oblikovali samo ob upoštevanju posebnih okoliščin, ki so značilne za gospodarstvo tega ozemlja, brez kakršnega koli vpliva ali omejitve davčnih zakonodaj oziroma politik, sprejetih v Združenem kraljestvu. Davčna zakonodaja Združenega kraljestva naj se ne bi nikoli uporabljala v Gibraltarju in naj se tam ne bi uporabljala, tudi če davčna zakonodaja Gibraltarja ne bi obstajala. Zato naj ne bi bilo nobenega pravila, po katerem bi bilo mogoče primerjati davke, ki se uporabljajo v Gibraltarju, ali od katerega bi lahko odstopali. Izpodbijana odločba naj bi vsebovala dejanske napake v zvezi z opisom Gibraltarja kot kraja, v katerem so davčne pristojnosti decentralizirane, vendar ostaja tam referenčni osrednji sistem (uvodna izjava 121 izpodbijane odločbe), z opisom davčne reforme kot znižanjem davka, ki se obračunava na nacionalni ravni (uvodna izjava 109 izpodbijane odločbe), in s trditvijo Komisije, da

„davčni sistem, ki trenutno velja v Gibraltarju, v veliki meri sledi modelu iz Združenega kraljestva, z izjemo prednosti, odobrenih priobalnemu gospodarstvu“ (uvodna izjava 112 izpodbijane odločbe).

- 55 Po mnenju vlade Gibraltarja merilo selektivnosti pomeni, da je sporni davčni ukrep mogoče primerjati z običajno davčno stopnjo, ki se, če ta ukrep ne obstaja, uporablja za dejavnost v zadevni regiji. To naj bi nujno pomenilo, da mora biti uporabljeno merilo primerjave davek ali drug ukrep, ki se uporablja na istem davčnem območju. Vendar naj bi bila v obravnavanem primeru Gibraltar in Združeno kraljestvo ločeni davčni območji; tudi če v Gibraltarju ne bi bilo posebne ureditve davka od dobička pravnih oseb, se davčna ureditev Združenega kraljestva tam ne bi uporabljala. Ta neuporaba naj ne bi izhajala iz odločitve Združenega kraljestva, da svoje davčne pristojnosti prenese na Gibraltar ali mu jih prepusti, kot je Komisija trdila v uvodni izjavi 114 izpodbijane odločbe. Združeno kraljestvo naj se namreč ne bi moglo odločiti, da bo svoje davčne zakone uporabljalo za svoja kolonialna ozemlja, in naj ne bi nikoli izvajalo davčnih pristojnosti v Gibraltarju.
- 56 Tožeči stranki trdita, tretjič, da je v nasprotju s trditvijo Komisije v izpodbijani odločbi politična in davčna avtonomija, ki jo uživa regionalna enota, ustrezno merilo za presojo selektivnosti davčnega ukrepa, ki ga sprejme ta enota, ker ta politična in davčna avtonomija omogoča, da se zadevna regionalna enota šteje za ustrezen referenčni okvir.
- 57 Tretjič, tožeči stranki v pisnih stališčih o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, vztrajata, da merila regionalne selektivnosti v obravnavanem primeru ni bilo mogoče uporabiti, ker Gibraltar ni del Združenega kraljestva in ker subjekta nimata skupnega davčnega sistema, ter podredno trdita, da je referenčni okvir v obravnavanem primeru ozemlje Gibraltarja, če se uporabi metoda opredelitve navedenega okvira, določena v točkah 67 in 68 sodbe o davčnem sistemu Azorov, navedene zgoraj v točki 42.

- 58 Četrtrič, tožeči stranki trdita, da tudi če bi se davčna reforma izkazala za regionalno selektivno, bi bila upravičena zaradi svoje narave ali splošne sheme.
- 59 Komisija trdi, da v obravnavanem primeru ni upoštevno vprašanje, ali Gibraltar je ali ni del Združenega kraljestva zaradi uporabe notranjega prava ali mednarodnega prava, ampak ali je del Združenega kraljestva zaradi uporabe prava Skupnosti, ki določa svoj pravni red. Po mnenju Komisije je to tako.
- 60 Komisija še trdi, da je gospodarsko ločevanje med Gibraltarjem in Združenim kraljestvom v obravnavanem primeru brez vpliva. Tako razmišljanje naj se pri odločitvah na področju državnih pomoči ne bi nikoli upoštevalo, kajti tudi če obstaja resnična gospodarska ločenost med osrednjo oblastjo in avtonomno regijo, naj bi se pravila o regionalni državni pomoči uporabljala izključno na podlagi obstoja prednosti, dodeljene nekaterim podjetjem glede na njihov sedež ali njihovo dejavnost v delu države članice.
- 61 Komisija v vsakem primeru izpodbija gospodarsko in davčno avtonomijo Gibraltarja glede na Združeno kraljestvo, ki jo navajata tožeči stranki, ter navaja primere finančne podpore Združenega kraljestva za Gibraltar.
- 62 Komisija v nasprotju s trditvami tožečih strank še trdi, da imajo osrednji organi Združenega kraljestva temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja v Gibraltarju, zlasti ker je Združeno kraljestvo odgovorno za uporabo prava Skupnosti v Gibraltarju in ker monetarna stabilnost Gibraltarja v celoti izhaja iz Združenega kraljestva (denar Gibraltarja naj ne bi bil drugo kot funt šterling pod drugim imenom). Podobno Komisija trdi, da pojem „določene notranje zadeve“, pod katere po mnenju tožečih strank spadajo davki, ni preveč pomemben v pravu Skupnosti, in to predvsem zaradi dveh razlogov: prvič, v ustavi iz leta 1969 je določeno, da lahko

osrednji organi (guverner) posredujejo, zlasti da bi zagotovili izpolnjevanje mednarodnih obveznosti v Gibraltarju, ter drugič, v nasprotju z Združenim kraljestvom naj Gibraltar ne bi sodeloval pri sprejemanju aktov Skupnosti, ki vplivajo na njegove določene notranje zadeve in se morajo izvajati na njegovem ozemlju.

⁶³ Glede trditev tožečih strank v zvezi z neobstojem skupnega davčnega sistema Gibraltarja in Združenega kraljestva Komisija v bistvu meni, da je od takrat, ko bo dokazano, da je Gibraltar del Združenega kraljestva zaradi uporabe pravil Skupnosti o državnih pomočeh, ustrezen referenčni okvir lahko samo okvir, ki ga sestavlja davčna ureditev Združenega kraljestva.

⁶⁴ Komisija navaja, da se člen 87 ES sklicuje na pomoč, „ki jo dodeli država članica“ in prizadene trgovino med državami članicami. Trdi, da odločilno vprašanje ni, ali sta Združeno kraljestvo in Gibraltar del istega davčnega ozemlja, ampak ali lahko davčna ureditev, ki se uporablja v Gibraltarju, pomeni pomoč, ki jo dodeli država članica. Komisija meni, da mora biti odgovor na to vprašanje pritrdilen, ker se pravila Skupnosti o državnih pomočeh v celoti uporabljajo za Gibraltar, kar priznava tudi vlada Gibraltarja. Država članica, ki namerava dodeliti pomoč na ozemlju Gibraltarja, je lahko samo Združeno kraljestvo, zato je vprašanje, ali je shema pomoči regionalno selektivna, mogoče presojati samo s sklicevanjem na Združeno kraljestvo kot državo članico, odgovorno za spoštovanje prava Skupnosti v Gibraltarju.

⁶⁵ Komisija še trdi, da neobstoj skupnega (ali običajnega) davčnega sistema, ki bi se uporabljal v Gibraltarju, če se gibraltarska davčna ureditev ne bi uporabljala, ne izključuje uporabe merila regionalne selektivnosti. Ta neobstoj skupnega davčnega sistema naj bi bil rezultat odločitve Združenega kraljestva. To naj bi se odločilo, da vzpostavi poseben ustavni odnos z Gibraltarjem, in naj bi se tudi odločilo, da bo

Gibraltar prek svojega akta o pristopu k Skupnosti podredilo pravilom o državnih pomočeh. Združeno kraljestvo naj bi tudi ohranilo zadostne pristojnosti v Gibraltarju za zagotovitev, da bo ta sprejel ureditev davka od dobička pravnih oseb, ki bo združljiva s Pogodbo. Iz tega naj bi sledilo, da je lahko referenčni okvir samo okvir, ki ga zagotavlja Združeno kraljestvo.

⁶⁶ Komisija poleg tega izpodbija upoštevnost stopnje davčne avtonomije regionalne enote zaradi uporabe pojma državne pomoči. Meni, da tudi ta trditev temelji na sprejetju domneve, da je Gibraltar del Združenega kraljestva. Glede na to domnevo naj trditev, da je uporaba pravil o državnih pomočeh odvisna od stopnje avtonomije, ki jo uživa zadevna regija, ne bi bila utemeljena (razen v pri simetričnem prenosu davčnih pristojnosti, ki je naveden v uvodni izjavi 115 izpodbijane odločbe).

⁶⁷ Komisija v pisnih stališčih o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, meni, da Sodišče v tej sodbi sprejema njeno trditev, da je merilo, ki omogoča določiti referenčni okvir za presojo regionalne selektivnosti, enota, ki ima temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja, vendar zavrača njeno trditev, da je ta enota lahko samo država članica.

⁶⁸ Po mnenju Komisije je vprašanje, ali je lahko v obravnavanem primeru referenčni okvir Gibraltar ali ne, odvisno od pogojev, določenih v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov, in ne od ustavnega statusa Gibraltarja v skladu z nacionalnim pravom.

- 69 Komisija trdi, da zahteva, da ima regija „temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja, ki so na ozemlju v [njeni] pristojnosti“, navedena v točki 66 zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, vključuje četrti pogoj za določitev ustreznega referenčnega okvira, ki mora biti izpolnjen pred tremi pogoji, določenimi v točki 67 zgoraj navedene sodbe, in je ločen od njih.
- 70 Ta četrti pogoj naj bi zahteval, da zadevna regija uživa stopnjo avtonomije glede političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja s sedežem na njenem ozemlju, ki je primerljiva z vplivom osrednje vlade države članice, v ustavi katere ni določena regionalna avtonomija. Komisija pojasnjuje, da je glede na pravila Pogodbe o državnih pomočeh sklepanje, na katerem temelji ta zahteva, to, da je treba za ugotovitev, ali nekatera podjetja uživajo prednost, primerjati njihov položaj s položajem drugih podjetij, ki delujejo v istem političnem in gospodarskem okolju.
- 71 Komisija meni, da vlada Gibraltarja nima temeljne vloge pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja s sedežem v Gibraltarju, ter da zato ozemlje Gibraltarja ne more biti ustrezen referenčni okvir. Od takrat, ko ta predhodna zahteva ne bi bila izpolnjena, bi bilo odveč upoštevati tri merila, naštet v točki 67 sodbe o davčnem sistemu Azorov, navedene zgoraj v točki 42.
- 72 Podredno, Komisija je preučila tri zgoraj navedena merila in trdi, da Gibraltar ne izpolnjuje dveh od teh meril, in sicer merila v zvezi s pristojnostjo vlade Združenega kraljestva, da neposredno posreduje na področju davčnih ukrepov, ki jih sprejmejo

organi Gibraltarja, in merila v zvezi z obstojem subvencij, ki izravnavajo finančne posledice davčne ureditve za Gibraltar. Zato naj ozemlje Gibraltarja ne bi bilo ustrezen referenčni okvir.

73 Kraljevina Španija trdi, da se njena intervencija v podporo predlogom Komisije ne sme eksplicitno ali implicitno razlagati kot izraz podpore razlogom v izpodbijani odločbi v zvezi z regionalno selektivnostjo. Meni, da je treba primer Gibraltarja razlikovati od primerov v zvezi z davčno ureditvijo avtonomnih ozemelj Baskovske dežele in Navarre zaradi obstoja okvira davčnega usklajevanja na teh ozemljih.

74 Hkrati Kraljevina Španija meni, da v Gibraltarju ne bi bilo mogoče uporabljati popolnoma drugačne davčne ureditve od davčne ureditve Združenega kraljestva brez kakršne koli omejitve ali pravil usklajevanja, ker bi to pomenilo, da bi se na področju državnih pomoči Gibraltar obravnaval kot druga država članica, za kar Kraljevina Španija meni, da bi bil pomemben poseg v mednarodni status tega ozemlja.

75 Kraljevina Španija v pisnih stališčih o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, trdi, da je treba trem pogojem, ki jih je Sodišče že določilo v zgoraj navedeni sodbi, dodati še četrty pogoj, da bi ugotovili, ali je regionalna enota ustrezen referenčni okvir za presojo davčnih ukrepov, ki jih je sprejela ta enota. V skladu s tem četrty pogojem zadevni davčni ukrep ne bi bil selektiven, če bi bil omejen z nizom meril o usklajevanju, podobnim merilom, ki se na podlagi prava Skupnosti uporabljajo za davčne ukrepe, ki jih sprejme država članica, od katere je odvisna regionalna enota in ki naj bi ohranili prosti pretok oseb, kapitala, blaga in storitev ter preprečili izkrivljanje notranjega trga.

B – *Presoja Sodišča prve stopnje*

- ⁷⁶ Opozoriti je treba, da se za Gibraltar uporabljajo pravila Skupnosti o pomočeh, ki jih dodelijo države članice (zgoraj v točki 15 navedena sodba Government of Gibraltar proti Komisiji, točka 12). Člen 87(1) ES je torej izhodišče za analizo Sodišča prve stopnje.
- ⁷⁷ V tem členu so prepovedane državne pomoči „z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, to so selektivne pomoči (sodba Sodišča z dne 15. decembra 2005 v zadevi Italija proti Komisiji, C-66/02, ZOdl., str. I-10901, točka 94).
- ⁷⁸ Glede presoje pogoja selektivnosti iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je v členu 87(1) ES naloženo, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodbe Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 41; z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi, C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 68, ter z dne 3. marca 2005 v zadevi Heiser, C-172/03, ZOdl., str. I-1627, točka 40).
- ⁷⁹ Taka analiza je potrebna tudi v zvezi z ukrepom, ki ga ne sprejme nacionalni zakonodajalec, ampak regionalni organ, ker lahko ukrep, ki ga sprejme ozemeljska skupnost, in ne osrednja oblast, pomeni pomoč, če so izpolnjeni pogoji iz člena 87(1) ES (sodba Sodišča z dne 14. oktobra 1987 v zadevi Nemčija proti Komisiji, 248/84, Recueil, str. 4013, točka 17).

80 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba za presojo selektivnosti zadevnega ukrepa preučiti, ali zadevni ukrep v okviru določene pravne ureditve pomeni prednost za posamezna podjetja glede na druga, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Določitev referenčnega okvira ima poseben pomen pri davčnih ukrepih, ker je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo. Običajna stopnja obdavčitve je stopnja, ki je v veljavi na geografskem območju, ki pomeni referenčni okvir (zgoraj v točki 42 navedena sodba o davčnem sistemu Azorov, točka 56).

81 V obravnavanem primeru je treba preučiti, ali je ozemlje Združenega kraljestva ustrezen referenčni okvir za presojo regionalne selektivnosti davčne reforme. Negativen odgovor na to vprašanje bi nujno pomenil, da je ozemlje Gibraltarja ustrezen referenčni okvir za presojo davčne reforme, in bi ovrzel vsak sklep v zvezi z regionalno selektivnostjo te reforme.

82 Zlasti iz uvodnih izjav 104 in 125 izpodbijane odločbe izhaja, da se je Komisija oprla na dva dejavnika, da bi ugotovila, da je ozemlje Združenega kraljestva ustrezen referenčni okvir za presojo regionalne selektivnosti davčne reforme: prvič, v bistvu je menila, da je referenčni okvir lahko samo ozemlje zadevne države članice zaradi splošne sheme Pogodbe in zlasti pravil o državnih pomočeh ter da stopnja avtonomije regionalne enote glede na osrednjo vlado ni bila upoštevna za določitev navedenega okvira; drugič, svojo ugotovitev je oprla na vlogo, ki jo imajo organi Združenega kraljestva pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja v Gibraltarju.

1. Upoštevnost stopnje avtonomije regionalne enote glede na osrednjo vlado zadevne države članice za določitev ustreznega referenčnega okvira

⁸³ Glede prvega dejavnika, na katerega je Komisija oprla svojo ugotovitev v zvezi z določitvijo ozemlja Združenega kraljestva kot ustreznega referenčnega okvira v obravnavanem primeru (glej zgoraj točko 82), je treba ugotoviti, da je Sodišče, kot je Komisija priznala v pisnih stališčih o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, v točkah 57 in 58 navedene sodbe s temi besedami zavrnilo njeno analizo:

„⁵⁷ [R]eferenčnega okvira ni treba nujno opredeliti v mejah ozemlja zadevne države članice, tako da ukrep, ki daje prednost le v delu nacionalnega ozemlja, ni le zaradi tega selektiven v smislu člena 87(1) ES.

58 Ni mogoče izključiti, da ima regionalna enota pravni in dejanski status, ki mu daje dovolj avtonomije glede na osrednjo vlado države članice, da bi z ukrepi, ki jih sprejme ta organ in ne osrednja vlada, imel pomembno vlogo pri določitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja. V takem primeru je upoštevno ozemlje tisto ozemlje, na katerem regionalna enota, ki je ukrep sprejela, izvršuje svojo pristojnost, in ne vse nacionalno ozemlje, da bi se presodilo, ali ukrep, ki ga je taka enota sprejela, daje prednost določenim podjetjem glede na druga, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj ukrepa ali zadevne pravne ureditve.“

⁸⁴ Zato je dovolj preučiti utemeljenost drugega dejavnika, na katerem temelji ugotovitev Komisije v zvezi z opredelitvijo Združenega kraljestva kot referenčnega okvira, to je

vloge, ki jo imajo organi Združenega kraljestva pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja v Gibraltarju (glej zgoraj točko 82).

2. Vloga Združenega kraljestva pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja v Gibraltarju kot merilo za določitev referenčnega okvira v obravnavanem primeru

a) Sodba o davčnem sistemu Azorov

85 Sodišče je v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov (točka 65) v zvezi s položajem, v katerem regionalni ali lokalni organ pri izvrševanju svojih pristojnosti, ki so dovolj avtonomne glede na osrednjo oblast, sprejme davčno stopnjo, ki je nižja od nacionalne stopnje in se uporablja samo za podjetja na ozemlju v njegovi pristojnosti, ugotovilo zlasti to:

„66 V tem položaju bi lahko upoštevni pravni okvir za presojo selektivnosti davčnega ukrepa omejili na zadevno geografsko ozemlje, kadar regionalna enota, zlasti zaradi svojega statusa in pristojnosti, opravlja temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja, ki so na ozemlju v njeni pristojnosti.

- 67 Kot je generalni pravobranilec izpostavil v točki 54 sklepnih predlogov, da bi lahko šteli, da je bila odločba, sprejeta v podobnih okoliščinah, sprejeta pri izvrševanju dovolj avtonomnih pristojnosti, mora najprej to odločbo sprejeti regionalni ali lokalni organ, ki ima na ustavni ravni politični in upravni status, ki je ločen od osrednje vlade. Dalje, morala bi biti sprejeta, ne da bi osrednja vlada lahko neposredno posegla v njeno vsebino. Nazadnje, finančnih posledic znižanja nacionalne stopnje obdavčitve, ki se uporablja za podjetja v regiji, ni mogoče izravnati s pomočjo ali subvencijami iz drugih regij ali osrednje vlade.
- 68 Iz navedenega izhaja, da politična in davčna avtonomija glede na osrednjo vlado, ki je zadostna pri uporabi pravil Skupnosti v zvezi z državnimi pomočmi, kot to poudarja vlada Združenega kraljestva, predvideva, da regionalna enota ni pristojna le za sprejetje ukrepov znižanja davčne stopnje na ozemlju v njegovi pristojnosti, neodvisno od kakršnih koli ugotovitev v zvezi z ravnanjem osrednje države, ampak da poleg tega prevzema politične in finančne posledice takega ukrepa.“

- 86 V obravnavanem primeru je torej treba preučiti, ali davčna reforma izpolnjuje tri pogoje, določene v točki 67 sodbe o davčnem sistemu Azorov, navedene zgoraj v točki 42. Tako je treba preučiti, prvič, ali je davčno reformo oblikoval regionalni ali lokalni organ, ki ima na ustavni ravni politični in upravni status, ki je ločen od osrednje vlade Združenega kraljestva, drugič, ali je bila davčna reforma oblikovana, ne da bi osrednja vlada Združenega kraljestva lahko neposredno posegla v njeno vsebino, in tretjič, ali finančne posledice uvedbe davčne reforme za Gibraltar niso izravnane s pomočjo ali subvencijami iz drugih regij ali osrednje vlade Združenega kraljestva.

87 Trditve Komisije, da točka 66 zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov vsebuje četrti pogoj, ki mora biti izpolnjen pred tremi pogoji, naštetimi v točki 67, in je ločen od njih, to je pogoj, da ima regionalna enota temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja na ozemlju v njeni pristojnosti, ni mogoče sprejeti. Ta trditev namreč nima nobene opore niti v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov niti v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca Geelhoeda k tej sodbi (ZOdl., str. I-7119, točki 54 in 55).

88 Sodišče prve stopnje tudi ne more sprejeti trditve Kraljevine Španije o obstoju četrtega pogoja poleg treh pogojev, ki jih je Sodišče določilo v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov, v katerem naj bi se zahtevalo, da je sporni davčni ukrep omejen z merili o usklajevanju, ki so s pravom Skupnosti določena za davčne ukrepe, ki jih sprejme država članica, od katere je odvisna zadevna regionalna enota. Ta trditev, ki je poleg tega ni jasna glede opredelitve in vsebine navedenih meril o usklajevanju, nima nobene opore v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov in jo je zato treba prav tako zavriniti.

b) Uporaba prvega in drugega pogoja, ki sta določena v sodbi o davčnem sistemu Azorov

89 V zvezi s prvim pogojem iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov zadostuje ugotoviti, da imajo, tako kot priznavajo glavne stranke, pristojni organi Gibraltarja, ki so oblikovali davčno reformo, na ustavni ravni politični in upravni status, ki je ločen od statusa osrednje vlade Združenega kraljestva, ter da je torej ta prvi pogoj izpolnjen.

- 90 Glede drugega pogoja iz sodbe o davčnem sistemu Azorov je treba v obravnavanem primeru preučiti, ali je bila davčna reforma oblikovana, ne da bi osrednja vlada Združenega kraljestva lahko neposredno posegla v njeno vsebino.
- 91 Komisija trdi, da ta pogoj v obravnavanem primeru ni izpolnjen, ker ima Združeno kraljestvo na podlagi členov 33 in 34 ustave iz leta 1969 pristojnost, da neposredno posreduje prek guvernerja, zlasti v zvezi z zadevami, povezanimi s „finančno in [z] gospodarsko stabilnostjo“, v katere bi bilo treba uvrstiti davke.
- 92 V zvezi s trditvijo tožečih strank, da preostala pristojnost Združenega kraljestva, da v Gibraltarju sprejema zakonodajo, ni bila nikoli izvršena na davčnem področju, Komisija ugovarja, da drugi pogoj iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov postavlja vprašanje, ali imajo osrednji organi države članice možnost posredovati, in ne, ali to v praksi tudi počnejo.
- 93 Najprej je treba poudariti, da tako kot izhaja iz spisov v obravnavanem primeru in zgoraj v točki 15 navedene sodbe Government of Gibraltar proti Komisiji (točka 53), obdavčitev podjetij spada v kategorijo določenih notranjih zadev. Ni sporno, da ima izvršilno pristojnost za te zadeve svet ministrov Gibraltarja. Ta je pristojen za pripravo davčnih ukrepov, ki se uporabljajo na ozemlju Gibraltarja, in predložitev teh ukrepov zakonodajni oblasti Gibraltarja za njihovo sprejetje.
- 94 Drugič, poudariti je treba, da je zakonodajna oblast Gibraltarja na podlagi člena 32 ustave iz leta 1969 in z nekaterimi omejitvami pristojna za sprejemanje zakonov „za mir, javni red in dobro upravljanje Gibraltarja“. Ni sporno, da ta pristojnost vključuje sprejemanje davčnih ukrepov. Na podlagi člena 33(1) ustave iz leta 1969 se zakonodajna oblast načeloma izvršuje s predlogi zakonov, ki jih sprejme House of Assembly s privolitvijo kraljice ali guvernerja v imenu kraljice. Ni sporno, da člane House of

Assembly demokratično izvolijo prebivalci Gibraltarja in da ti člani zastopajo samo te prebivalce. V členu 33(2) ustave iz leta 1969 je predvidena tudi možnost, da guverner zavrne svojo privolitev za navedene predloge zakonov ali pridrži odobritev nekaterih predlogov zakonov diskrecijski pravici kraljice. Poleg tega je v členu 34(2) ustave iz leta 1969 predvidena možnost, da guverner v zadevah, ki spadajo na področje določenih notranjih zadev, ter v interesu ohranitve finančne in gospodarske stabilnosti Gibraltarja pod nekaterimi pogoji predloži predloge zakonov House of Assembly in pod nekaterimi pogoji sprejme navedene predloge, tako da da svojo privolitev.

⁹⁵ Tretjič, iz spisov izhaja, da Združeno kraljestvo ohranja preostalo pristojnost na zadnji stopnji za sprejemanje zakonodaje v Gibraltarju, vendar da je bila ta pristojnost izvršena samo izjemoma in nikoli na davčnem področju. Nobena davčna zakonodaja Združenega kraljestva se ne uporablja in se ni nikoli uporabljala za Gibraltar.

⁹⁶ Nazadnje, Komisija ne izpodbija, da so davčno reformo v obravnavanem primeru oblikovali organi Gibraltarja brez posredovanja organov Združenega kraljestva.

⁹⁷ Ugotoviti je treba, da pristojnosti, ki so guvernerju dodeljene s členoma 33 in 34 ustave iz leta 1969 ter poleg tega niso bile nikoli izvršene na davčnem področju, ne dokazujejo, da je „osrednja vlada“ Združenega kraljestva zmožna „neposredno“ poseči v vsebino davčne reforme v smislu drugega pogoja iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov. Čeprav guvernerja imenuje kraljica – v funkciji kraljice Gibraltarja – in je guverner njen predstavnik v Gibraltarju (člen 18 ustave iz leta 1969), iz spisov ne izhaja, da je guvernerja Gibraltarja mogoče enačiti z osrednjo vlado Združenega kraljestva in da se lahko njegova zmožnost posredovanja v zakonodajnem postopku

Gibraltarja opredeli kot „neposreden poseg“ „osrednje vlade“ Združenega kraljestva v smislu točke 67 sodbje o davčnem sistemu Azorov, navedene zgoraj v točki 42.

- 98 Poleg tega je treba preostalo pristojnost, ki jo ohrani Združeno kraljestvo, da sprejema zakonodajo v Gibraltarju, in različne pristojnosti za sodelovanje v zakonodajnem postopku, ki so guvernerju dodeljene na podlagi ustave iz leta 1969, razlagati z vidika statusa Gibraltarja kot kolonije ali „neavtonomnega ozemlja“ na podlagi poglavja XI, člena 73 Ustanovne listine združenih narodov, za zunanje odnose katerega je odgovorno Združeno kraljestvo kot „upravna oblast“ v smislu te določbe. Obveznosti Združenega kraljestva v funkciji upravne oblasti do Gibraltarja so pojasnjene v zgoraj navedenem členu 73, ki v upoštevnem delu določa:

„Člani Združenih narodov, ki so odgovorni ali pa prevzemajo odgovornost za upravljanje ozemelj, katerih ljudstva še niso dosegla polne stopnje samouprave, pripoznavajo načelo, da so dolžni gledati v prvi vrsti na koristi prebivalcev teh ozemelj, in sprejemajo kot sveto dolžnost obveznost, da bodo v okviru sistema mednarodnega miru in varnosti, postavljenega s to Ustanovno listino, kar največ mogoče skrbeli za blaginjo prebivalcev teh ozemelj, in da bodo v ta namen:

- (a) zagotovili primerno spoštovanje kulture teh ljudstev, njihov politični, ekonomski, socialni in prosvetni napredek, pravično ravnanje z njimi in njihovo varstvo pred zlorabami;
- (b) razvijali njihovo sposobnost za samoupravo, primerno upoštevali politične težnje ljudstev in jim pomagali pri progresivnem razvoju njihovih svobodnih političnih ustanov v skladu s posebnimi okoliščinami vsakega ozemlja in njegovih ljudstev in z različnimi stopnjami njihovega napredka;

[...]“

99 Glede na zgoraj navedeno je treba preostalo pristojnost Združenega kraljestva, da sprejema zakonodajo v Gibraltarju, in različne pristojnosti, dodeljene guvernerju, razlagati kot sredstva, ki Združenemu kraljestvu omogočajo, da prevzame svoje odgovornosti do prebivalstva Gibraltarja in izpolnjuje svoje obveznosti na podlagi mednarodnega prava, ne pa kot sredstev, ki zagotavljajo zmožnost neposrednega posega v vsebino davčnega ukrepa, ki ga sprejmejo organi Gibraltarja, zlasti ker te preostale pristojnosti niso bile nikoli izvršene na davčnem področju.

100 Zato je treba ugotoviti, da je drugi pogoj iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov v obravnavanem primeru izpolnjen.

c) Uporaba tretjega pogoja iz sodbe o davčnem sistemu Azorov

101 V zvezi s tretjim pogojem iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov je treba v obravnavanem primeru preučiti, ali morebitne finančne posledice uvedbe davčne reforme za Gibraltar niso izravnane s pomočjo ali subvencijami iz drugih regij ali osrednje vlade Združenega kraljestva.

102 Komisija trdi, da ta pogoj pomeni, da nobena pomoč ni niti potencialno na voljo regionalni enoti za izravnavo učinkov odločitev, ki jih ta enota sprejme na davčnem področju. Posledično izpodbija, da ta pogoj zahteva obstoj zveze med kakršnim koli regionalnim ukrepom znižanja davka in kakršno koli subvencijo od osrednje vlade ali iz druge regije. Po mnenju Komisije se ta razlaga ne ujema z zatrjevanim četrtnim pogojem,

v skladu s katerim mora imeti regionalna enota temeljno vlogo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja na njegovem ozemlju. Da bi presodili, ali je ta pogoj izpolnjen, bi bilo namreč treba upoštevati vse vire financiranja od osrednje vlade, glede na to, da se denar porabi in da plačilo, ki Gibraltar razbremeni enega javnega izdatka, temu omogoča, da več denarja nameni drugemu projektu ali zniža davke. Glede na to razlago Komisija izpodbija, da je tretji pogoj v obravnavanem primeru izpolnjen, in to zaradi domnevnih finančnih pomoči, ki jih je Združeno kraljestvo dodelilo Gibraltarju.

103 V zvezi s tem Komisija navaja zlasti financiranje zavoda za socialno zavarovanje Gibraltarja, ki ga zagotavlja Združeno kraljestvo, da bi Gibraltar lahko plačal pokojnine španskim državljanom, ki trenutno prebivajo v Španiji in so delali v Gibraltarju, preden so se španski organi leta 1969 odločili, da zaprejo mejo med Španijo in Gibraltarjem. Poleg tega navaja pomoči za razvoj, ki jih je Združeno kraljestvo dodelilo Gibraltarju ob različnih priložnostih od pristopa Združenega kraljestva k Skupnosti, financiranje Združenega kraljestva sistema za zagotovitev tveganega kapitala za mala in srednje velika podjetja (MSP) s sedežem v Združenem kraljestvu in Gibraltarju ter subvencijo ministrstva za obrambo Združenega kraljestva za delovanje gibraltarskega letališča.

104 Te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

105 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da teza o obstoju četrtega pogoja v točki 66 zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov ni utemeljena (glej zgoraj točko 87). Komisija se torej napačno sklicuje nanjo, da bi podprla svoje utemeljitve.

- 106 Dalje, navesti je treba, da glagol „izravnati“, ki ga Sodišče uporabi v točki 67 zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov, nujno pomeni obstoj vzročne zveze med spornim davčnim ukrepom, ki ga sprejme regionalna enota, in finančno podporo iz drugih regij ali osrednje vlade zadevne države članice. Z razlago, ki jo predlaga Komisija, se tretji pogoj iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov ne bi uresničil, ker bi si bilo zelo težko zamisliti regionalno enoto, ki ne prejema nobene finančne podpore v kakršni koli obliki od osrednje vlade.
- 107 Ugotoviti je treba, da so finančne pomoči Združenega kraljestva za Gibraltar, na katere se sklicuje Komisija, povezane s posebnimi okoliščinami in niso v vzročni zvezi z davčno reformo.
- 108 Prvič, kot izhaja iz spisov, se financiranje sklada za socialno varnost Gibraltarja, ki ga od leta 1985 zagotavlja Združeno kraljestvo, nanaša na plačilo pokojnin španskim državljanom, ki so delali v Gibraltarju, preden so španski organi med letoma 1969 in 1985 zaprli mejo med Španijo in Gibraltarjem.
- 109 Drugič, kot izhaja iz dokumenta, ki ga navaja Komisija v podporo svoji trditvi, so se pomoči za razvoj, ki jih je Združeno kraljestvo dodelilo Gibraltarju, nanašale na leta med 1978 in 1986 ter so bile namenjene projektom razvoja infrastrukture v Gibraltarju, izobraževalnim in stanovanjskim projektom.
- 110 Tretjič, kot izhaja iz Odločbe Komisije z dne 4. februarja 2003 o skladu tveganega kapitala in posojilnem skladu za MSP (pomoč N 620/2002, UL C 110, str. 14),

financiranje Združenega kraljestva sistema za zagotovitev tveganega kapitala za MSP s sedežem v Združenem kraljestvu in Gibraltarju, ki ga je Združeno kraljestvo priglasilo 11. septembra 2002, koristi zgoraj navedenim MSP in zadevnim vlagateljem.

- 111 Nazadnje, v zvezi s subvencijo za poslovanje gibraltarskega letališča sta tožeči stranki na obravnavi trdili, ne da bi jima Komisija ugovarjala, da je to letališče zgradila vojska Združenega kraljestva med drugo svetovno vojno in da je še vedno vojaško letališče Združenega kraljestva, ki je na voljo tudi za civilno uporabo.
- 112 Glede na zgoraj navedeno in ker Komisija ni priskrbel nasprotnega dokaza, je treba ugotoviti, da nobeno od zgoraj navedenih financiranj ni namenjeno izravnavi morebitnih finančnih posledic, ki bi jih za Gibraltar imela davčna reforma, v smislu tretjega pogoja iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov.
- 113 Ker torej ni dokaza, ki bi lahko ovrgel trditve tožečih strank, da Gibraltar ne prejema nikakršne finančne podpore Združenega kraljestva, ki bi izravnala finančne posledice davčne reforme, je treba ugotoviti, da je tretji pogoj iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov v obravnavanem primeru izpolnjen.
- 114 Ker so trije pogoji iz zgoraj v točki 42 navedene sodbe o davčnem sistemu Azorov izpolnjeni, je treba ugotoviti, da vloga, ki jo ima Združeno kraljestvo pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja v Gibraltarju, ne zadostuje, da bi lahko ozemlje Združenega kraljestva štelo za ustrezen referenčni okvir

v obravnavanem primeru. Tako tudi drugi element v podporo ugotovitvi Komisije v zvezi z opredelitvijo referenčnega okvira kot ozemlja Združenega kraljestva (glej zgoraj točko 84) ni utemeljen.

115 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da ta referenčni okvir ustreza izključno geografskim mejam ozemlja Gibraltarja, ne da bi bilo treba preučiti trditve tožečih strank v zvezi z vprašanjem pripadnosti Gibraltarja Združenemu kraljestvu ter neobstoju skupnega davčnega sistema Gibraltarja in Združenega kraljestva. Ta razmejitev referenčnega okvira pomeni, da ni mogoče opraviti nobene primerjave med davčno ureditvijo, ki se uporablja za podjetja s sedežem v Gibraltarju, in ureditvijo, ki se uporablja za podjetja s sedežem v Združenem kraljestvu, da bi ugotovili obstoj selektivne prednosti v korist prvih podjetij.

116 Iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je Komisija pri ugotovitvi o regionalni selektivnosti davčne reforme v izpodbijani odločbi napačno uporabila pravo in storila napako pri presoji.

117 Prvemu tožbenemu razlogu je zato treba ugoditi.

II – *Drugi tožbeni razlog: napačna uporaba prava in napaka pri presoji v zvezi z uporabo merila materialne selektivnosti*

A – *Trditve strank*

118 Tožeči stranki izpodbijata zakonitost ugotovitev Komisije v izpodbijani odločbi v zvezi z materialno selektivnostjo treh vidikov davčnega sistema, uvedenega z reformo, in sicer, prvič, pogoja, da podjetje ustvari dobiček, preden je zavezano davku na število zaposlenih in BPOT (uvodne izjave od 128 do 133 izpodbijane odločbe); drugič, zgornje meje 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT (uvodne izjave od 134 do 141 izpodbijane odločbe), ter tretjič, davka na število zaposlenih in BPOT po njuni naravi (uvodne izjave od 142 do 144 in 150 izpodbijane odločbe).

119 Vlada Gibraltarja meni, da se zgoraj navedeni trije sporni vidiki v Gibraltarju uporabljajo splošno in ne dajejo prednosti niti posameznim podjetjem niti proizvodnji posameznega blaga. Po mnenju vlade Gibraltarja reforma pomeni samostojno davčno ureditev, ki temelji na merilih zaposlovanja in poslovnih prostorov, ter ni odstopanje od nobene davčne ureditve, ki temelji na dobičku. Komisija naj ne bi opredelila referenčne točke, v primerjavi s katero reforma daje selektivno prednost. Pomešala in popačila naj bi oba elementa reforme, in sicer davek na število zaposlenih in BPOT po eni strani ter zgornjo mejo 15 % po drugi strani, tako da je en element obravnavala, kot da pomeni splošno pravilo, in drugega, kot da gre za izjemo tega splošnega pravila ali nasprotno, ter ju ni obravnavala kot enako pomembna elementa za delovanje davčnega mehanizma, ki ga je predlagal Gibraltar. Podobno Združeno kraljestvo trdi, da je na podlagi davčnega sistema, uvedenega z reformo, obdavčljivi dogodek za zavezanost davku dobičkonosna zaposlitev delavca ali dobičkonosna uporaba nepremičnine.

- 120 Glede pogoja, da mora podjetje ustvariti dobiček, preden je zavezano davku na število zaposlenih in BPOT, tožeči stranki izpodbijata njegovo materialno selektivnost, s tem ko trdita, da naj družbe, ki ne ustvarjajo dobička, ne bi bile oproščene nobenega davčnega bremena, ki bi se običajno uporabljalo. Zahteva po dobičku naj ne bi bila oprostitev ali odstopanje od skupnega sistema obdavčenja, zato naj je ne bi bilo mogoče šteti za selektivno.
- 121 Tožeči stranki poleg tega Komisiji očitata, da ni opredelila upravičencev zadevnega davčnega ukrepa v skladu z zahtevami člena 87(1) ES. V obravnavanem primeru naj bi bilo družbe, ki imajo korist od pogoja, da mora biti ustvarjen dobiček, to je družbe, ki v danem letu ne ustvarijo dobička, mogoče opredeliti samo na podlagi začasnih okoliščin, s katerimi se srečujejo, ali njihove trenutne uspešnosti, kar naj bi oblikovalo spremenljivo skupino družb, ki se lahko iz leta v leto precej spremeni. Sodna praksa pa naj bi zahtevala, da splošni davčni ukrep, kot je zahteva, da se ustvari dobiček, daje prednost zadostno opredeljivi in predvidljivi skupini podjetij, da bi ta ukrep spadal na področje uporabe člena 87(1) ES.
- 122 Tožeči stranki podredno trdita, da naj bi bil pogoj, da podjetje ustvari dobiček, upravičen z naravo in s splošno shemo davčne reforme, zato naj bi se izognil opredelitvi kot državna pomoč. Natančneje, davčna reforma naj bi temeljila na načelu, da je treba davek plačati na dohodek, ne na kapital družbe. Obdavčitev družb, ki ne ustvarjajo dobička, bi pripeljala do obdavčitve njihovega kapitala, kar je v nasprotju z osnovnim načelom davčne reforme.
- 123 V zvezi z zgornjo mejo 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, tožeči stranki trdita, da ni selektivna, ker ne daje prednosti niti posameznim opredeljenim kategorijam podjetij niti proizvodnji posameznih kategorij blaga. Ta zgornja meja naj bi se splošno uporabljala za vsa podjetja Gibraltarja. Tudi v zvezi s tem naj ne bi bilo mogoče vnaprej predvideti, ali bodo nekatera podjetja imela koristi od te zgornje meje, in če jo bodo imela, katera bodo ta podjetja. Ta zgornja meja

naj bi bila del skupne ureditve obdavčenja enako kot zaposlitev delavcev in zasedenost poslovnih prostorov ter naj ne bi pomenila odstopanja od navedene ureditve.

124 Tožeči stranki podredno trdita, da je zgornja meja 15 % dobička upravičena z naravo in s splošno shemo sistema. To zgornjo mejo namreč štejeta za dejavnik regresije sistema, ki je uveden z davčno reformo, in trdita, da Komisija davčne oprostitve, ki se nanaša na znesek davka, ki presega navedeno zgornjo mejo, ne bi smela opredeliti kot državne pomoči. Vlada Gibraltarja upravičuje uvedbo zgornje meje tudi s potrebo, da se prepreči presežno obdavčenje družb, ki bi lahko povzročilo odpuščanja in nestabilnost v cikličnih obdobjih tržnih nihanj ali depresije.

125 Nazadnje, glede davka na število zaposlenih in BPOT tožeči stranki trdita, da Komisija, s tem ko kritizira izbiro davčnih osnov s strani vlade Gibraltarja, to je delovne sile in zasedenosti zemljišča, v resnici izpodbija naravo splošne davčne ureditve, ki jo je zasnovala vlada Gibraltarja, in tako posega v pravice držav članic v zvezi z oblikovanjem davčnih politik, ki jim najbolj ustrezajo. Dejstvo, da družbe, ki ne zaposlujejo osebja in nimajo poslovnih prostorov v Gibraltarju, niso zavezane plačilu davka, naj ne bi bilo odstopanje od „običajnega“ davka; ta položaj naj bi izhajal preprosto iz značilnosti splošne davčne ureditve v Gibraltarju.

126 Po mnenju tožečih strank iz izpodbijane odločbe izhaja, da naj bi bila po mnenju Komisije edina metoda obdavčitve družb, ki se lahko ustrezno šteje za splošno, sistem, ki temelji na obdavčitvi dobička družb. Komisija naj bi si želela določiti „običajno“ davčno ureditev z vidika Skupnosti, to je ureditev, ki temelji na obdavčitvi dobička, da bi ugotovila, da se lahko vsako odstopanje od te ureditve šteje za državno pomoč. S tem

pristopom Komisije bi pristojnosti držav članic na davčnem področju postale samo navidezne, ta pristop pa naj prav tako ne bi bil pravno pravilen in zadostno obrazložen.

127 Tožeči stranki podredno navajata, da je uporaba delovne sile in zasedenosti poslovnih prostorov kot davčnih osnov upravičena z naravo in s splošno shemo davčnega sistema, ki ga namerava uvesti vlada Gibraltarja. V zvezi s tem Združeno kraljestvo poudarja potrebo, da Gibraltar uvede preprost davek, ki ga davčna uprava z omejenim številom zaposlenih lahko pobere brez težav, medtem ko vlada Gibraltarja poudarja posebne značilnosti gospodarstva Gibraltarja, to je omejene delovne vire, veliko odvisnost od delavcev, ki dnevno prihajajo iz Španije, in omejen ozemeljski prostor.

128 Komisija najprej trdi, da je potencialno obsežna uporaba merila materialne selektivnosti, kot je bilo uporabljeno v izpodbijani odločbi, upravičena z vidika sodne prakse, iz katere naj bi izhajalo, da so ukrepi, ki so navidezno na voljo vsem gospodarskim subjektom na danem ozemlju, vseeno selektivni, kadar dejansko dajejo prednost nekaterim od teh subjektov ali posebni kategoriji teh subjektov. Komisija na podlagi sodne prakse izpodbija tudi domnevno potrebo, da se natančno in predvidljivo opredelijo upravičenci davčne reforme.

129 Glede selektivnosti pogoja, da mora podjetje ustvariti dobiček, in pogoja zgornje meje 15 % dobička, Komisija izpodbija trditev tožečih strank, da naj bi enemu od elementov davčne reforme pripisala več pomena kot drugemu. Nasprotno, meni, da ta reforma ustvarja hibridni sistem v tem smislu, da naj bi bil dobiček, ki ga ustvari družba, najpomembnejši element pri uporabi tega, kar naj bi bil navidezno davek na število zaposlenih in BPOT.

- 130 Komisija poudarja, da je učinek vsakega elementa navedenega sistema ta, da za nekatera podjetja odpravi zavezanost davku, ki bi običajno nastala na podlagi drugega elementa. Natančneje, neka družba bi bila lahko izredno donosna, toda če bi prevzela obliko, ki bi jo danes označili za „izvzeto družbo“, ne bi potrebovala niti poslovnih prostorov niti zaposlenih in bi tako praktično ne bi bila obdavčena. Nasprotno, neka družba bi lahko imela zaposlene in poslovne prostore, toda če ne bi ustvarjala dobička, bi ji davčna reforma prav tako omogočala, da ostane neobdavčena.
- 131 Zaradi hibridne narave davčne reforme naj njena narava in splošna shema ne bi bili različni. Čeprav sta po navedbah tožečih strank delovna sila in zemljišče dva proizvodna dejavnika, ki ju Gibraltarju primanjkuje, bi bilo iz tega treba ugotoviti, da bi bilo treba te omejene vire obdavčiti brez oprostitev in pragov, da bi se zagotovilo, da so namenjeni svoji najučinkovitejši uporabi. V skladu s to zatrjevano logiko davčne reforme naj pogoj, da mora podjetje ustvariti dobiček, preden je zavezano plačilu kakršnega koli davka, in pogoj zgornje meje 15 % dobička ne bi bila razumljiva, zato naj selektivnosti teh dveh vidikov davčne reforme ne bi bilo mogoče upravičiti z naravo in s splošno shemo navedene reforme.
- 132 Komisija izpodbija tudi, da bi zgornja meja 15 % dobička lahko bila upravičena kot tehnična prilagoditev, s katero naj bi se zagotovila degresivna narava davka na število zaposlenih in BPOT.
- 133 Komisija poleg tega izpodbija domnevni potrebi, da se davek pobira na dohodek in ne na kapital družbe ter da raven obdavčitve ne sme presegati zavezančeve pripravljenosti za plačilo.

134 V zvezi s prvo od teh utemeljitev Komisija ne more razumeti, zakaj je vlada Gibraltarja izbrala rešitev davka na število zaposlenih in BPOT, ki sta podrejena zgornji meji 15 % dobička. Ta davka naj bi že po na svoje lastnosti imela omejen obseg, njuna zmožnost prispevanja k davčnim prihodkom od gibraltarskih podjetij pa naj bi bila še dodatno omejena s pravilom 15 %.

135 V zvezi z drugo od teh utemeljitev Komisija trdi, da so obveznosti, določene za pobiranje davčnih prihodkov, ki naj bi izhajale iz omejitev pripravljenosti zavezancev, da plačajo davek, ublažene s prilagoditvijo višine obdavčitve. Če se znesek 3 000 GBP na leto in na zaposlenega šteje za ustrezno višino za davek na redek vir, ki ga pomeni delovna sila v Gibraltarju, naj ne bi v priglasitvi davčne reforme nič pojasnjevalo, zakaj bi moral delodajalec, ki neučinkovito uporablja delovno silo, dobiti prednost z dejansko oprostitvijo davka na število zaposlenih v zameno za 15-odstotni davek na dobiček.

136 Glede značilne selektivnosti davka na število zaposlenih in BPOT Komisija navaja, da trditev, da naj bi poskušala izpodbijati lastnosti davčnega sistema, ki ga želi uvesti vlada Gibraltarja, samo sproža temeljno vprašanje v obravnavanem primeru, in sicer ali je davčna reforma dejansko splošna davčna ureditev. Opozarja, da je v skladu z izpodbijano odločbo davčna reforma po svoji naravi materialno selektivna, ker davek na število zaposlenih in BPOT uporabi kot osnovi za davek od dobička pravnih oseb v gospodarstvu, kot je gospodarstvo Gibraltarja, ki vključuje pomemben priobalni sektor, sestavljen iz družb brez zaposlenih in poslovnih prostorov.

137 Ne bi bilo pravilno meniti, da je take družbe mogoče opredeliti samo zaradi začasnih okoliščin ali naključij konjunkturnega cikla. Komisija trdi, da čeprav naj bi po davčni reformi status izvzete družbe izginil, ta reforma ohranja iste značilnosti, zaradi katerih

je ustanovitev izvzete družbe danes privlačna. Po mnenju Komisije ni v položaju družb, ki delujejo brez fizične prisotnosti in brez zaposlenih, nič začasnega.

138 Komisija poleg tega meni, da prednosti ureditve dejansko niso enako na voljo vsem podjetjem, in izpodbija utemeljitev, ki se nanaša na naravo in splošno shemo sistema. Pojasnjuje, da te domnevne utemeljitve ni bilo mogoče preučiti v izpodbijani odločbi, glede na ugotovitev v tej odločbi, da zaradi hibridne narave reforme ni mogoče ugotoviti obstoja splošne ureditve. Meni, da dejstvo, da reforma vodi do določitve različnih davčnih stopenj za različne vrste podjetij, nasprotuje možnosti, da bi bilo reformo mogoče upravičiti zaradi njenih lastnosti in splošne sheme. Komisija izpodbija tudi druge trditve, ki jih tožeči stranki navajata v podporo tej utemeljitvi, ter ugotavlja, da nič v lastnostih in splošni shemi davčne reforme ne upravičuje selektivne izključenosti iz davka od dobička pravnih oseb tako velikega števila družb s sedežem v Gibraltarju.

139 Kraljevina Španija podpira stališče Komisije, da je reforma, ki jo predlaga Gibraltar, materialno selektivna. Za selektivno v bistvu šteje dejstvo, da se različne značilnosti davčne reforme ne uporabljajo enako za vse sektorje gospodarske dejavnosti, zaradi česar naj bi bili nekateri sektorji, ki jih je mogoče določiti *a priori*, podrejeni nižjim splošnim davčnim stopnjam kot drugi.

140 Kraljevina Španija še trdi, da je pogoj, da mora podjetje ustvariti dobiček, element, ki je tuj lastnostim davka na število zaposlenih in BPOT, kar vodi do ugotovitve, da je namen tega pogoja uvesti element materialne selektivnosti v davčni sistem, ki ga predlaga Gibraltar. Izpodbija tudi utemeljitev domnevne selektivnosti davčne reforme z lastnostmi in s shemo sistema.

B – *Presoja Sodišča prve stopnje*

¹⁴¹ Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo ugodnosti, ki jo prinaša sporni davčni ukrep, je treba opozoriti, da je v členu 87(1) ES naloženo, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna uredba, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej zgoraj v točki 78 navedeno sodno prakso).

¹⁴² Sodni nadzor presoje Komisije v zvezi s tem je načeloma celovit nadzor, ker ima pojem pomoči, kot je opredeljen v Pogodbi in sestavni element katerega je pogoj v zvezi s selektivnostjo, pravni značaj in ga je treba razlagati na podlagi objektivnih dejavnikov (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 16. maja 2000 v zadevi Francija proti Ladbroke Racing in Komisiji, C-83/98 P, Recueil, str. I-3271, točka 25; sodbi Sodišča prve stopnje z dne 12. decembra 2000 v zadevi Alitalia proti Komisiji, T-296/97, Recueil, str. II-3871, točka 95, in z dne 17. oktobra 2002 v zadevi Linde proti Komisiji, T-98/00, Recueil, str. II-3961, točka 40).

¹⁴³ Kot navaja Komisija v točki 16 obvestila o državnih pomočeh na področju neposredne obdavčitve ustvarjenega dohodka, mora sama za to, da bi davčni ukrep opredelila kot selektiven, najprej določiti in preučiti skupno ali „običajno“ uredbitev davčnega sistema, ki se uporablja na geografskem območju, ki pomeni upošteven referenčni okvir. Glede na to skupno ali „običajno“ davčno uredbitev mora Komisija nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem zadevne države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu zgoraj v točki 77 navedeno sodbo Italija proti Komisiji, točka 100; sodbo Sodišča z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 proti Komisiji, C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točka 120, in zgoraj v točki 42 navedeno sodbo o davčnem

sistemu Azorov, točka 56, sklepne predloge generalnega pravobranilca Darmona k sodbi Sodišča z dne 17. marca 1993 v združenih zadevah Sloman Neptun, C-72/91 in C-73/91, Recueil, str. I-887, I-903, točke od 50 do 72).

144 Če je Komisija v prvih dveh fazah svoje presoje, navedenih zgoraj v točki 143, preučila in dokazala obstoj odstopanj od skupne ali „običajne“ davčne ureditve, kar povzroča razlikovanje med podjetji, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da tako razlikovanje vseeno ni selektivno, kadar izhaja iz narave ali sheme sistema dajatev, v katerega spada. V takem primeru mora namreč Komisija v tretji fazi preveriti, ali zadevni državni ukrep ni selektiven, čeprav daje prednost podjetjem, ki ga lahko izkoristijo (glej v tem smislu zgoraj v točki 78 navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 42; sodbo Sodišča z dne 13. februarja 2003 v zadevi Španija proti Komisiji, C-409/00, Recueil, str. I-1487, točka 52, in zgoraj v točki 42 navedeno sodbo o davčnem sistemu Azorov, točka 52). Ker razlikovanja, določena glede na skupno ali „običajno“ davčno ureditev, pomenijo odstopanja in so *a priori* selektivna, mora država članica dokazati, da so ta razlikovanja upravičena z naravo in s shemo njenega davčnega sistema, ker izhajajo neposredno iz osnovnih ali vodilnih načel navedenega sistema. V teh okoliščinah je treba razlikovati med cilji, pripisanimi posebni davčni ureditvi, ki so zunaj te ureditve, ter mehanizmi, ki so del davčnega sistema in so potrebni za uresničitev takih ciljev (glej v tem smislu zgoraj v točki 42 navedeno sodbo o davčnem sistemu Azorov, točka 81).

145 Vendar je treba dodati, da če Komisija ne opravi prve in druge faze nadzora selektivnosti ukrepa (glej zgoraj točko 143), se ne more lotiti tretje in zadnje faze svoje presoje, ne da bi presegla meje tega nadzora. Tak pristop bi namreč lahko po eni strani Komisiji omogočil, da prevzame vlogo države članice v zvezi z določitvijo davčnega sistema te države in skupne ali „običajne“ ureditve tega sistema, vključno v zvezi z njegovimi cilji, mehanizmi tega davčnega sistema za doseg te ciljev in osnovami za obdavčitev, ter po drugi strani tako državi članici onemogočil, da zadevna razlikovanja upraviči z naravo in

s shemo priglasičenega davčnega sistema, ker Komisija ne bi predhodno niti določila njegove skupne ali „običajne“ ureditve niti dokazala, da navedena razlikovanja pomenijo odstopanja od te ureditve.

¹⁴⁶ Glede določitve zadevnega davčnega sistema je treba ugotoviti, da spada v sedanjem stanju razvoja prava Skupnosti neposredna obdavčitev v pristojnost držav članic. Tako so samo države članice in regionalne enote, ki imajo zadostno avtonomijo glede na osrednjo vlado, kot je opredeljena v zgoraj v točki 42 navedeni sodbi o davčnem sistemu Azorov, pristojne za oblikovanje sistemov davka od dobička pravnih oseb, ki se jim zdijo najprimernejši za potrebe njihovega gospodarstva (glej v tem smislu sodbi Sodišča z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 23, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 50; sodbo Sodišča prve stopnje z dne 27. januarja 1998 v zadevi Ladbroke Racing proti Komisiji, T-67/94, Recueil, str. II-1, točka 54; glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madura k sodbi Sodišča z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, I-10839, točki 23 in 24). Poleg tega, kot v bistvu izhaja tudi iz točke 13 obvestila o državnih pomočeh na področju neposredne obdavčitve ustvarjenega dohodka, uporaba pravil Skupnosti o državnih pomočeh ne vpliva na pristojnost držav članic, da same izberejo svojo gospodarsko politiko ter s tem davčni sistem in skupno ali „običajno“ ureditev, ki se jim zdijo najprimernejši, ter zlasti da porazdelijo davčno breme, kot se jim zdi, na različne proizvodne dejavnike in gospodarske sektorje.

¹⁴⁷ Zdaj je treba preveriti, ali je Komisija v tem primeru pri presoji selektivnosti zadevnega ukrepa ravnala v skladu s temi načeli.

1. Upoštevne uvodne izjave izpodbijane odločbe

- 148 Opozoriti je treba, da je Komisija v izpodbijani odločbi ugotovila, da trije vidiki davčnega sistema, uvedenega z reformo, dajejo selektivno prednost družbam, ki jih koristijo, zato lahko pomenijo državno pomoč, in sicer so to, prvič, pogoj, da podjetje ustvari dobiček, preden je zavezano davku na število zaposlenih in BPOT; drugič, zgornja meja 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, ter tretjič, davek na število zaposlenih in BPOT po svoji naravi.
- 149 Prvič, glede pogoja, da mora podjetje ustvariti dobiček, je Komisija v uvodni izjavi 128 izpodbijane odločbe trdila, da ta pogoj „učinkuje kot izjema za nedonosna podjetja in predstavlja prednost, ki takšne družbe oprošča obveznosti plačevanja davka na [število zaposlenih] in [BPOT], ki bi ga drugače morale plačati iz svojih proračunov“.
- 150 Komisija je dodala, da je ta oprostitvev davka na število zaposlenih in BPOT selektivna, ker velja samo za podjetja, ki nimajo dobička (uvodna izjava 129 izpodbijane odločbe).
- 151 Komisija je v odgovor na trditev Združenega kraljestva, da tudi če bi bila oprostitvev nedonosnih podjetij selektivna, bi bila upravičena z naravo ali s splošno shemo sistema, v uvodni izjavi 131 izpodbijane odločbe pojasnila:

„Medtem ko je oprostitvev 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 [število zaposlenih] je, da mora vsak posamezni zaposleni za podjetje, ki ga zaposluje, predstavljati ustrezno obveznost za plačilo davka na [število zaposlenih] [...] Četudi bi davek na [število zaposlenih] 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 [število zaposlenih] davek še vedno morale plačati. Uporaba [števila zaposlenih] 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 [število zaposlenih] kot za dopolnilni davek.“

- 152 Poleg tega je Komisija v uvodni izjavi 132 izpodbijane odločbe v odgovor na trditev Združenega kraljestva, da davčni sistem, uveden z reformo, temelji na dobičkonosni uporabi delovne sile in je torej dosleden, navedla:

„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.“

- 153 Drugič, glede zgornje meje 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, je Komisija navedla, da je ena od posledic uvedbe te zgornje meje, „da so donosne družbe, katerih davčna zavezanost bi drugače presegla to mejo, oproščene davka nad to mejo, ki bi ga drugače morale plačati“. Po mnenju Komisije „[t]o 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“ (uvodna izjava 134 izpodbijane odločbe).

154 Komisija je nato navedla, da je ta zgornja meja 15 % selektivna, saj bo ob njeni uporabi samo omejeno število družb izkoristilo takšno znižanje davka. Po mnenju Komisije bodo „[u]pravičenci [...] družbe z intenzivno delovno silo, to so tiste, ki imajo v zadevnem davčnem letu majhen dobiček glede na število zaposlenih in zasedanje poslovnih prostorov,“ ter bi „[u]poraba čistega sistema davka na [število zaposlenih] in davka na poslovne prostore za dejavnost [...] za takšne družbe lahko pomenila visoko stopnjo obdavčitve“ (uvodna izjava 135 izpodbijane odločbe).

155 Komisija je v uvodni izjavi 137 izpodbijane odločbe s spodaj navedenimi besedami zavrnila trditev Združenega kraljestva, da tudi če bi bila zgornja meja 15 % selektivna, bi bila upravičena z naravo ali s 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.“

156 Zgoraj navedeno uvodno izjavo 137 je treba brati skupaj z uvodno izjavo 136 izpodbijane odločbe, v kateri je Komisija navedla zlasti, prvič, da „[m]edtem 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 [število zaposlenih] stopnja davka na zaposlenega, v primeru

Gibraltarja določena na enotno stopnjo 3 000 GBP“; drugič, da se „[u]vedba omejitve, povezane z drugim kriterijem, v sistem davka na [število zaposlenih] in lastnino, še posebej stopnje dobička, [...] ne more primerjati z uporabo različnih stopenj v progresivnem sistemu obdavčevanja dobička, ki je upravičen z naravo in [s] splošno shemo sistema“, ter tretjič, da „omejitev ni neposredno povezana s stroški delovne sile ali poslovnih prostorov, ampak z donosnostjo družb“, in da je „[t]o zadnje [...] element, ki je zunaj davka na [število zaposlenih] in davka od dobička pravnih oseb“.

157 Tretjič, glede davka na število zaposlenih oseb in BPOT je Komisija na podlagi naslednjih razmislekov ugotovila, da ta davka dajeta selektivno prednost.

158 Najprej, Komisija je v uvodni izjavi 143 izpodbijane odločbe v bistvu navedla, da se lahko davek na število zaposlenih in davek na poslovne prostore za dejavnost štejeta za selektivna, kadar se uporabljata ob neobstoju splošnega sistema davka od dobička pravnih oseb in delujeta v gospodarstvu, kot je gospodarstvo Gibraltarja, za katero je značilen obstoj velikega priobalnega sektorja brez fizične prisotnosti, ki bi se izognil vsakršni obdavčitvi iz naslova davka na število zaposlenih in davka na poslovne prostore za dejavnost. Davčni sistem, ki ga sestavljata zgoraj navedena davka, naj bi, čeprav se formalno uporablja za vsa podjetja brez ločevanja, dejansko dajal prednost sedanjim izvzetim družbam ter pomenil posebno prednost za podjetja, ki jih v Gibraltarju dejansko ni in jim zato ni treba plačevati davka od dobička pravnih oseb.

159 Dalje, Komisija je v uvodni izjavi 144 izpodbijane odločbe dodala zlasti, da „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“ in da ga je „[z]ato [...] mogoče, vsaj v okoliščinah, ki veljajo v tem primeru, obravnavati kot selektivnega“.

160 Nazadnje, Komisija je v uvodni izjavi 150 izpodbijane odločbe navedla, da davčna reforma ohranja ugodno davčno obravnavo družb, katerih pravna oblika je izvzeta družba v smislu davčne ureditve pred reformo. Na podlagi domneve, da te družbe običajno fizično ne obstajajo v Gibraltarju, je Komisija menila, da bodo izvzete družbe, ki ne spadajo v sektor finančnih storitev, še naprej obdavčene po efektivni stopnji nič, medtem ko bodo izvzete družbe v sektorju finančnih storitev zavezane davku 5 % od svojega dobička, pri čemer ta stopnja izhaja iz uporabe dodatnega davka zanje (glej zgoraj točko 24). V nasprotju s tem bo ostalo gospodarstvo Gibraltarja predmet zgornje meje 15 % ali 35 % ustvarjenega dobička.

161 Četrtrič in zadnjič, poudariti je treba, da se je Komisija v uvodni izjavi 147 izpodbijane odločbe oprla na to tabelo:

„Tabela 1: Podatki o gibraltarskih družbah

		Davčna stopnja	
		Trenutno	Po reformi
Vse družbe (razčlenitev po sektorjih)	29.000		
Finančne storitve	179	0–35 %	5–15 % ⁽³⁾
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	[900]	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⁾

⁽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 izvzetih družb v Gibraltarju fizično ni in zato niso zavezane davku na [število zaposlenih] ali davku na poslovne prostore za dejavnost.

⁽⁴⁾ Večina ustreznih družb. Nekaj jih ima davčne stopnje zunaj tega območja.

⁽⁵⁾ Ob predvidevanju, da so obdavčene po polni, standardni stopnji davka od dobička pravni oseb.“

162 Komisija je na podlagi tega v uvodni izjavi 148 izpodbijane odločbe sklepal:

„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.“

2. Dodelitev selektivne prednosti, ki jo omogočajo sporni vidiki reforme

¹⁶³ Glede določitve davčnega sistema in njegove skupne ali „običajne“ ureditve v obravnavanem primeru iz spisov ter uvodnih izjav 5, 6, 10, 12 in 13 izpodbijane odločbe izhaja, da se je Gibraltar z davčno reformo odločil odpraviti davek od dobička podjetij, razen dodatnega davka, ki se zaračunava javnim gospodarskim službam in družbam finančnih storitev, ter ga nadomestiti s spornima davkoma, to je z davkom na število zaposlenih in BPOT. Sočasno se je odločil, da bo določil zgornjo mejo za zavezanost zgoraj navedenima davkoma, ki je 15 % dobička. Po trditvah vlade Gibraltarja med upravnim postopkom sporna davka tako pomenita novo „splošno“ ureditev davka od dobička pravnih oseb, uvedeno z davčno reformo.

¹⁶⁴ Vlada Gibraltarja je med upravnim postopkom in v vlogah pred Sodiščem prve stopnje trdila, da je bila izbira delovne sile in poslovnih prostorov za dejavnost kot davčnih osnov najpomembnejša glede na značilnosti gospodarstva Gibraltarja, to je omejene delovne vire, veliko odvisnost od delavcev, ki dnevno prihajajo iz Španije, veliko število malih podjetij in potrebo po uvedbi preprostih davkov zaradi operativnih omejitev uprave Gibraltarja. Komisija poleg tega ni izpodbijala pomanjkanja dveh proizvodnih dejavnikov, na katera se nanašata sporna davka, to je delovne sile in zemljišča.

165 Vlada Gibraltarja je med upravnim in sodnim postopkom še navedla, da naj bi zgornja meja 15 % dobička, ki se uporablja za zavezanost davku na število zaposlenih in BPOT, izhajala iz želje, da bi obdavčitev temeljila na načelu plačilne sposobnosti in da bi preprečili presežno obdavčenje družb, ki bi lahko povzročilo odpuščanja, resno nestabilnost v malem gospodarstvu, kot je gospodarstvo Gibraltarja, in poznejše izgube davčnih prihodkov.

166 Ni sporno, da zgornja meja 15 % dobička implicitno uvaja predpogoj za zavezanost zgoraj navedenima davkoma, in sicer da podjetje ustvari dobiček, preden je zavezano navedenima davkoma. Vlada Gibraltarja je med upravnim in sodnim postopkom trdila, da je dobičkonosnost pogoj *sine qua non* za zavezanost kateremu koli davku, vendar ne pomeni davčne osnove. Med tema postopkoma je še trdila, da naj bi uvedba tega praga izhajala iz dveh želja: da bi obdavčitev temeljila na plačilni sposobnosti družb in da bi se preprečilo, da se ne spremeni v davek na kapital družb.

167 Poleg tega je vlada Gibraltarja v pisnih vlogah pred Sodiščem prve stopnje davčno reformo opisala kot temelječo na dveh stebrih, na zemljišču in delovni sili kot davčnima osnovama, z omejitvijo davčnega dolga na 15 % dobička, ter trdila, da če bi bil eden od obeh stebrov reforme odstranjen, bi se davčni mehanizem, ki ga predlaga Gibraltar, podrl.

168 Vlada Gibraltarja v bistvu trdi, da vsi zgoraj navedeni elementi davčne reforme, to je davek na število zaposlenih, BPOT, zgornja meja 15 % dobička ter pogoj, implicitno izpeljan iz uvedbe zgornje meje 15 % dobička, da mora podjetje ustvariti dobiček, preden je zavezano plačilu davka na število zaposlenih in BPOT, tvorijo samostojen

davčni sistem, ki ga je treba obravnavati kot skupno ali „običajno“ davčno ureditev, uvedeno z davčno reformo na ozemlju Gibraltarja. V okviru te ureditve naj ne bi bilo „običajne“ stopnje obdavčitve niti „glavnega“ in „sekundarnega“ ali „odstopajočega“ davka. Davčno breme družbe v danem letu naj bi bilo določeno na podlagi dveh medsebojno delujočih elementov: števila zaposlenih in površine zemljišča, ki ga zaseda družba, na eni strani, ter dobička, ki ga ustvari ta družba, na drugi strani.

169 Združeno kraljestvo v bistvu podpira stališče Gibraltarja o skupni ali „običajni“ davčni ureditvi, uvedeni z reformo, pri čemer zlasti trdi, da je na podlagi te ureditve obdavčljivi dogodek za zavezanost davku dobičkonosna zaposlitev delavca ali dobičkonosna uporaba nepremičnine (glej zgoraj točko 119).

170 Glede na pojasnila vlade Gibraltarja in Združenega kraljestva od upravnega postopka dalje se Komisija ni mogla odpovedati izpolnitvi svoje naloge, kot je opisana zgoraj v točki 143, da najprej določi skupno ali „običajno“ ureditev priglasenega davčnega sistema in po potrebi izpodbija opredelitev te ureditve, ki so jo opravili organi Gibraltarja. Če namreč navedena ureditev ni določena in preučena, Komisija ne more pravno zadostno dokazati, da so nekateri elementi priglasenega davčnega sistema odstopanja in torej *a priori* selektivni glede na njegovo skupno ali „običajno“ ureditev. V teh okoliščinah Komisija tudi ne more pravilno presoditi, ali je mogoče morebitna razlikovanja med podjetji, ki izhajajo iz uporabe davčnega ukrepa, ki odstopa od skupne ali „običajne“ davčne ureditve, upravičiti z naravo ali s splošno shemo davčnega sistema zadevne države članice, saj Komisija ni najprej niti določila niti preučila njegove skupne ureditve.

171 Iz nobenega dela obrazložitve izpodbijane odločbe ne izhaja, da je Komisija opravila nepogrešljiv predhodni preizkus iz točke 170 zgoraj, ki vključuje ugotovitev, ali lahko različni sporni vidiki davčnega sistema, uvedenega z reformo, tvorijo samostojno skupno ali „običajno“ davčno ureditev.

- 172 Nasprotno, glede pogoja, da mora podjetje ustvariti dobiček, in glede na zgornjo mejo 15 % je Komisija takoj ugotovila le, da ta vidika reforme pomenita odstopanje ter sta torej *a priori* selektivna glede na davke na število zaposlenih in BPOT (uvodne izjave 128, 129, 134 in 135 izpodbijane odločbe), za katera je tako implicitno, toda nujno štela, da tvorita skupno ali „običajno“ ureditev, uvedeno z reformo.
- 173 Poleg tega glede davka na število zaposlenih in BPOT iz izpodbijane odločbe izhaja (glej zgoraj točke od 157 do 160), da Komisija ni sledila nobeni fazi analize v zvezi z določitvijo selektivnosti, ker, prvič, ni določila in preučila skupne ali „običajne“ davčne ureditve, od katere naj bi ta davka odstopala; drugič, ni dokazala, da gre za odstopanji, in tretjič, ni presodila morebitne utemeljitve zatrjevanih odstopanj z naravo ali s splošno shemo davčnega sistema, uvedenega z reformo.
- 174 Komisija je namreč samo v odgovor na trditve Združenega kraljestva v zvezi z morebitno utemeljitvijo domnevnih razlikovanj med podjetji, ki izhajajo iz uporabe zgoraj navedenih davčnih vidikov – to je v okviru tretje in zadnje faze analize v zvezi z določitvijo selektivnosti (glej zgoraj točko 144) – v uvodnih izjavah 131, 136 in 137 izpodbijane odločbe navedla, da sta pogoj, da mora podjetje ustvariti dobiček, in zgornja meja 15 % v bistvu elementa, ki sta tuja notranji logiki davčnega sistema, ki temelji na davku na število zaposlenih in BPOT, ter v točki 132 izpodbijane odločbe na kratko in nejasno omenila „obstoj hibridnega sistema“, za katerega naj bi bilo „nemogoče ugotoviti naravo in splošno shemo“, ter dodala, da je „nemogoče katero koli dano lastnost takšnega sistema obravnavati, kot da tvori del splošne sheme, saj bi to vodilo v sprejetje avtomatične upravičenosti za tak sistem“. Iz uvodnih izjav, navedenih zgoraj v točkah 145 in 146, izhaja, da je glede na pristojnost držav na davčnem področju Komisija s tem prekoračila meje svojega nadzora.

175 Poleg tega, da Komisija ni upoštevala analitičnega okvira v zvezi z določitvijo selektivnosti, kot je bilo ugotovljeno zgoraj, niti ugotovitve, povzete v izpodbijani odločbi, kot so navedene zgoraj v točki 174, niti trditve Komisije in Kraljevine Španije med tem postopkom ne zadostujejo, da bi lahko ovrgli utemeljenost opredelitve skupne ali „običajne“ ureditve priglašenega davčnega sistema.

176 Prvič, trditve Komisije, da naj bi bila notranja logika sistema obdavčitve, ki temelji na davku na število zaposlenih ali BPOT, da so nedonosne družbe zavezane plačilu davka (uvodna izjava 131 izpodbijane odločbe) ali da se davčno breme davku zvezanih družb povečuje linearno z zaposleno delovno silo in površino zasedenega zemljišča, pri čemer se vsaka omejitev tega bremena na podlagi ustvarjenega dobička šteje za odstopanje (uvodni izjavi 136 in 137 izpodbijane odločbe), ne morejo ovreči utemeljenosti te opredelitve.

177 Komisija namreč v zvezi s tem ni pravno zadostno izpodbila trditve vlade Gibraltarja, da je pogoj, da mora podjetje ustvariti dobiček, v notranji logiki sistema obdavčitve, ki temelji na številu zaposlenih in uporabi zemljišča, ker naj bi ustrezal temeljnemu cilju navedenega sistema, in sicer da se ne obdavčijo nedonosne družbe. Komisija tako ni dokazala, da te nezavezanosti plačilu davka ni mogoče šteti za sestavni del skupne ali „običajne“ ureditve priglašenega davčnega sistema.

178 Poleg tega Komisija iz podobnih razlogov tudi ni dokazala, da organi Gibraltarja niso upravičeni na svojem ozemlju pri izvrševanju svojih pristojnosti na davčnem področju oblikovati skupne ali „običajne“ davčne ureditve, ki vključuje splošno uporabo zgornje meje obdavčitve v višini 15 % dobička, da bi preprečili, da podjetja ne bi plačala prevelikega deleža svojega dobička iz naslova davka. V zvezi s tem preprosta trditev Komisije, da bo morala biti davčna obveznost podjetja v davčnem sistemu, kot ga predlagajo organi Gibraltarja, toliko večja, kolikor več ljudi zaposluje in kolikor več prostora zaseda (uvodna izjava 137 izpodbijane odločbe), ne zadostuje, da bi ovrgla

utemeljenost izbire navedenih organov v zvezi z elementi, ki sestavljajo skupno ali „običajno“ ureditev navedenega davčnega sistema.

179 Drugič, to, da je Komisija v uvodni izjavi 132 izpodbijane odločbe in v svojih pisnih vlogah davčni sistem, uveden z reformo, opredelila kot „hibriden“, je samo eden od načinov opisa navedenega sistema, ki je sestavljen iz različnih elementov. Ta opredelitev namreč ne dokazuje, da tak sistem ne more pomeniti skupne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja na ozemlju Gibraltarja, ker ta sistem v bistvu temelji na dveh ciljih – to je da se obdavči uporaba dveh proizvodnih dejavnikov, ki ju v Gibraltarju primanjkuje, in da se upošteva plačilna sposobnost družb – ki so ju organi Gibraltarja določili pri izvrševanju svojih pristojnosti na davčnem področju, ter ker v sedanjem stanju prava Skupnosti ni usklajenega standarda v zvezi s „skupno“ ali z „običajno“ ureditvijo nacionalnega davčnega sistema.

180 V teh okoliščinah Komisija in Kraljevina Španija ne moreta utemeljeno, le hipotetično trditi, da naj v nekaterih primerih cilja, določena za davčni sistem in njegovo skupno ali „običajno“ ureditev, uvedena z reformo (glej zgoraj točko 179), medsebojno ne bi bila združljiva, kot v primeru družbe, ki ustvari velik dobiček, vendar je fizično ni v Gibraltarju, ne bo zavezana davku na število zaposlenih in BPO/T, ali v primeru družbe, ki je pomemben delodajalec v Gibraltarju, vendar ker ne ustvarja dobička, prav tako ne bo zavezana tema davkoma. Ta hipotetična primera namreč ne zadostujeta, da bi dokazala, da davčni sistem ter njegova skupna ali „običajna“ ureditev ne moreta izpolnjevati dveh ciljev, kot so ju določili organi Gibraltarja.

181 Nejasna trditev Komisije, da naj ne bi bilo mogoče katero koli dano lastnost sistema obravnavati kot del splošnega sistema, ker bi to pomenilo sprejetje avtomatične upravičenosti tega sistema (uvodna izjava 132 izpodbijane odločbe) ne povzroči pomislekov glede te presoje. V zvezi s tem zadostuje opozoriti, da ta pristop ne upošteva različnih faz analize, ki so navedene zgoraj v točkah 143 in 144, ter torej presega meje nadzora, ki ga mora opraviti Komisija, glede na pristojnost držav na davčnem področju (glej zgoraj točki 145 in 146).

182 Tretjič, opozoriti je treba, da se je Komisija v pisnih vlogah vprašala, zakaj je Gibraltar izbral rešitev, da uvede davek na število zaposlenih in BPOT, ki sta podrejena zgornji meji 15 % dobička, glede na omejen doseg iz tega izhajajoče obdavčitve. V zvezi s tem je v uvodni izjavi 144 izpodbijane odločbe ugotovila, da davčni sistem, sestavljen iz zgoraj navedenih davkov, „ne uživa enakega splošnega značaja kot obdavčitev dobičkov družb, ki je namenjena obdavčitvi gospodarske dejavnosti kot celote“. Poleg tega je vladi Gibraltarja očitala, da ni pojasnila vprašanja, zakaj zgornja meja 15 % izraža plačilno sposobnost podjetij, in se vprašala, zakaj je bila uporabljena ta zgornja meja kljub želji vlade Gibraltarja, da obdavči uporabo redkih virov. Nazadnje je predlagala, da bi se plačilna sposobnost obdavčenih družb lahko upoštevala z vsakoletnim prilagajanjem višine davka na število zaposlenih glede na konjunkturo v lokalnem gospodarstvu.

183 Ugotoviti je treba, da Komisiji s temi nejasnimi in splošnimi vprašanji ter domnevami ni uspelo ovreči utemeljenosti opredelitve skupne ali „običajne“ ureditve priglasičenega davčnega sistema in njegovih sestavnih delov s strani organov Gibraltarja.

184 Iz točk od 170 do 183 zgoraj tako izhaja, da ker Komisija ni upoštevala analitičnega okvira v zvezi z določitvijo selektivnosti, njene ugotovitve v izpodbijani odločbi ne zadostujejo, da bi ovrgle opredelitev skupne ali „običajne“ ureditve davčnega sistema, kot jo navajajo organi Gibraltarja. Iz teh točk še izhaja, da je Komisija zaradi neupoštevanja navedenega analitičnega okvira prekoračila meje svojega nadzora glede na obseg pristojnosti organov Gibraltarja v zvezi z določitvijo njegovega davčnega

sistema in njegove skupne ali „običajne“ ureditve. Iz razlogovanja, kot je navedeno zlasti v uvodnih izjavah 131, 132, 136, 137 in 144 izpodbijane odločbe, izhaja, da je Komisija, s tem ko za izhodiščno točko svoje analize materialne selektivnosti ni uporabila ureditve, ki sta jo tožeči stranki v obravnavanem primeru opredelili kot skupno ali „običajno“ davčno ureditev, in ni določila navedene ureditve ter preučila njene utemeljenosti, vsilila svojo logiko glede vsebine in delovanja priglašene davčnega sistema, namesto da bi opravila nadzor, naveden zgoraj v točkah 143 in 144.

185 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da za nobenega od treh spornih vidikov davčnega sistema, kot je bil priglašen, ni mogoče šteti, da daje selektivno prednost v smislu člena 87(1) ES, ker Komisija ni pravno zadostno dokazala, da pomenijo odstopanja od skupne ali „običajne“ davčne ureditve, uvedene z reformo v Gibraltarju, ki vodi do razlikovanja med podjetji v zvezi z davčnim bremenom.

186 Nazadnje, navesti je treba, da primerjave domnevnih učinkov davčnega sistema, uvedenega z reformo, z učinki davčnega sistema pred reformo, kot jo je opravila Komisija v tabeli 1 in uvodni izjavi 150 izpodbijane odločbe, v obravnavanem primeru ni mogoče sprejeti za uporabo člena 87(1) ES. V zvezi s tem namreč ni pomembno, da se je položaj domnevnega upravičenca spornega ukrepa izboljšal ali poslabšal glede na prejšnje pravno stanje oziroma je nasprotno ostal nespremenjen (zgoraj v točki 78 navedena sodba *Adria-Wien Pipeline* in *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točka 41). Pomembno je, ali zadevni davčni sistem, preučen neodvisno od prejšnjega,

daje prednost posameznim podjetjem v smislu člena 87(1) ES ali ne (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 7. junija 1988 v zadevi Grčija proti Komisiji, 57/86, Recueil, str. 2855, točka 10).

187 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da Komisija ni dokazala obstoja selektivnih prednosti, ki izhajajo iz treh spornih vidikov davčne reforme. Zato je Komisija, s tem ko je navedene sporne vidike opredelila kot državno pomoč, napačno uporabila pravo pri uporabi člena 87(1) ES.

188 Drugemu tožbenemu razlogu je zato treba ugoditi.

189 Ker je treba prvemu in drugemu tožbenemu razlogu ugoditi, je treba izpodbijano odločbo v celoti razglasiti za nično, ne da bi bilo treba preučiti tožbeni razlog, ki se nanaša na bistveno kršitev postopka.

Stroški

190 V skladu s členom 87(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Tožeči stranki sta predlagali, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

- ¹⁹¹ V skladu s členom 87(4), prvi pododstavek, Poslovnika države članice, ki se kot intervenientke udeležijo postopka, nosijo svoje stroške. Iz tega sledi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska kot intervenient v zadevi T-211/04 ter Kraljevina Španija kot intervenientka v zadevah T-211/04 in T-215/04 nosita svoje stroške.

SODIŠČE PRVE STOPNJE (tretji razširjeni senat)

je razsodilo:

- 1. Zadevi T-211/04 in T-215/04 se združita zaradi izdaje sodbe.**
- 2. Odločba Komisije 2005/261/ES 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, se razglasi za nično.**
- 3. Komisija nosi stroške vlade Gibraltarja in stroške Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska v zadevi T-215/04 ter svoje stroške.**

- 4. Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska kot intervenient v zadevi T-211/04 nosi svoje stroške.**
- 5. Kraljevina Španija kot intervenientka v zadevah T-211/04 in T-215/04 nosi svoje stroške.**

Jaeger

Tiili

Azizi

Cremona

Czúcz

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 18. decembra 2008.

Podpisi

Stvarno kazalo

Pravni okvir	II - 3750
I – Skupnostna ureditev	II - 3750
II – Status Gibraltarja	II - 3752
Dejansko stanje	II - 3753
I – Ozadje reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja	II - 3753
II – Reforma davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja	II - 3755
A – Sistem obdavčitve, uveden z davčno reformo	II - 3756
B – Dodatni (ali kazenski) davek	II - 3757
III – Upravni postopek in izpodbijana odločba	II - 3758
Postopek in predlogi strank	II - 3760
Pravo	II - 3764
I – Prvi tožbeni razlog: napačna uporaba prava in napaka pri presoji v zvezi z uporabo merila regionalne selektivnosti	II - 3765
A – Trditve strank	II - 3765
B – Presoja Sodišča prve stopnje	II - 3773
1. Upoštevnost stopnje avtonomije regionalne enote glede na osrednjo vlado zadevne države članice za določitev ustreznega referenčnega okvira	II - 3775
2. Vloga Združenega kraljestva pri opredelitvi političnega in gospodarskega okolja v Gibraltarju kot merilo za določitev referenčnega okvira v obravnavanem primeru	II - 3776
a) Sodba o davčnem sistemu Azorov	II - 3776
b) Uporaba prvega in drugega pogoja, ki sta določena v sodbi o davčnem sistemu Azorov	II - 3778
c) Uporaba tretjega pogoja iz sodbe o davčnem sistemu Azorov	II - 3782

II – Drugi tožbeni razlog: napačna uporaba prava in napaka pri presoji v zvezi z uporabo merila materialne selektivnosti	II - 3787
A – Trditve strank	II - 3787
B – Presoja Sodišča prve stopnje	II - 3794
1. Upoštevne uvodne izjave izpodbijane odločbe	II - 3797
2. Dodelitev selektivne prednosti, ki jo omogočajo sporni vidiki reforme . . .	II - 3803
Stroški	II - 3811