

5. Valsts atbalsts – Izmeklēšana, ko veic Komisija – Atbalsta shēmas pārbaude kopumā – Pieaujamība

(EKL 87. un 88. pants)

6. Valsts atbalsts – Izmeklēšana, ko veic Komisija – Atbalsta saderība ar kopīgo tirgu – Novērtējums pēc paziņojuma par valsts atbalstu nodokļu jomā – Piemērojamība

(EKL 87. un 88. pants; Komisijas Paziņojums 98/C 384/03)

7. Valsts atbalsts – Aizliegums – Atkāpes – Atbalsts, ko var uzskatīt par saderīgu ar kopīgo tirgu – Novērtējums, ņemot vērā EKL 87. pantu – Agrārās prakses ieviešana vērā – Izslēgšana

(EKL 87. panta 1. punkts)

8. Valsts atbalsts – Jādziens – Uzņēmumu diferenciācija tiem uzlikto nodevu jomā – Izslēgšana – Nosacījums

(EKL 87. panta 1. punkts)

9. Valsts atbalsts – Aizliegums – Atkāpes – Dalībvalsts, kura vēlas piemērot atkāpi, pienākums sadarboties

(EKL 87. panta 2. punkts)

10. Savienības tiesības – Principi – Tiesības uz aizstāvību – Komisijas sākto administratīvo procesu piemērošana – Atbalsta projektu izskatēšana – Piemērojamība

(EKL 88. panta 2. punkts)

1. Atbalsta jādziens ir vispārīgāks nekā subsīdijas jādziens, ņemot vērā, ka tas ietver ne tikai pozitīvu palīdzību, kas ir subsīdijas pašas par sevi, bet arī valsts pasākumus, kas dažādos veidos atvieglo izmaksas, kuras parasti ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kas, kaut gan tie nav subsīdijas šā vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādās pašas sekas.

No tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, nostāda saņēmēju finansīli izdevīgākā stāvoklī nekā pārējos nodokļu maksātājus, ir uzskatāms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

Turpretī priekšrocības, kas izriet no vispārīgi piemērojama pasākuma, kurš bez uzņēmuma piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nevar uzskatīt par valsts atbalstu EKL 87. panta izpratnē.

(sal. ar 71.–73. punktu)

2. EKL 87. panta 1. punkts ir paredzēts pienākums noteikt, vai valsts pasākums konkrētajā tiesiskajā režīmā var radīt priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai”, salīdzinot ar pārējiem, kas, ņemot vērā minētā režīma mērķi, faktiski un juridiski ziņā atbilstoši situācijai.

Pasākums, ar kuru paredzēts, ka aplikšana ar nodokli atkarībā no algotu darbinieku skaita un telpu izmantošanas uzņēmējdarbā tiek veikta tikai tad, ja nodokļu maksātājs gūst peļņu, un aplikšana ar nodokli tiek ierobežota atbilstoši šā nodokļu būtībai, nerada selektīvas

priekšrocības, ciktāl nosacījums par peļņas gūšanu un ierobežojums ienākumu aplikšanai ar nodokli paši par sevi ir vispārīgi pasākumi, kas bez izņēmuma tiek piemēroti visiem saimnieciskās darbības subjektiem un tādējādi nevar radīt selektīvas priekšrocības.

(sal. ar 75., 77. un 80. punktu)

3. EKL 87. panta 1. punkts nav paredzēts nodalījums atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no lietotajām metodēm.

Attiecīgi, izvērtējot nodokļu reformas projekta selektivitāti, pieeja, kura ir balstīta tikai uz izmantotās regulējuma metodes piemēšanu, neapņemas izvērtēt attiecīgā nodokļu pasākuma sekas un *a priori* izslēdz jebkādu iespēju kvalificēt nodokļu nepiemērošanu atsevišķiem nodokļu maksātājiem kā "selektīvu priekšrocību".

Šiem apsvērumiem galvenokārt ir nozīme nodokļu sistēmā, kurā tā vietā, lai visiem uzņēmumiem tiktu paredzēti vispārīgi noteikumi, no kuriem ir noteiktas atkāpes atsevišķu uzņēmumu interesēs, tiek radīts identisks rezultāts, pielāgojot un apvienojot nodokļu noteikumus tādā veidā, ka pati to piemērošana rada atšķirīgus nodokļu maksājumus dažādiem uzņēmumiem.

(sal. ar 87., 88. un 93. punktu)

4. Atšķirīgie nodokļi, kas ir noteikti, piemērojot "vispārīgo" nodokļu režīmu, paši par sevi nav pietiekami, lai rastos aplikšanas ar nodokļiem selektivitāte EKL 87. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi arī nodokļu sistēmā izmantojamiem kritērijiem, kas veido nodokļu bāzi, lai varētu atzīt, ka tie rada selektīvas priekšrocības, ir jābūt tiem, kas raksturotu saņēmēju uzņēmumus saistībā ar pašām, kas tiem ir raksturīgas kā privileģētai kategorijai, tādējādi ņemot šādu režīmu kvalificēt kā tādus, kas piešķir priekšrocības "konkrētiem" uzņēmumiem vai "konkrētu" preču ražošanai EKL 87. panta 1. punkta izpratnē.

Tas ir gadījumā, ja apstāklis, ka atsevišķas tās sauktās zonas sabiedrības netiek apliktas ar nodokli, nav attiecīgā režīma nejaušas sekas, bet gan neizbēgami izriet no tā, ka nodokļu bāzes tiek pašas aprēķinātas tā, ka šīm zonas sabiedrībām, kurās to statusa dēļ netiek nodarbināti algoti darbinieki un tās neizmanto telpas uzņēmējdarbības veikšanai, nav summu, kas apliktas ar nodokli nodokļu reformas projektā izmantoto nodokļu bāzi izpratnē. Tādējādi apstāklis, ka minētās sabiedrības, kuras nodokļu reformas projektā izmantoto nodokļu bāzi izpratnē ir sabiedrību grupa, netiek apliktas ar nodokli tieši šai grupai raksturīgu pašu pazīmju dēļ, ņemot vērā, ka šīs sabiedrības gūst selektīvas priekšrocības.

(sal. ar 103.–107. punktu)

5. Ja runa ir par valsts atbalstu, Komisija var tikai izpētīt attiecīgā režīma vispārīgās raksturīzmes un tai nav pienākuma izvērtēt katru atsevišķo piemērošanas gadījumu, lai pārbaudītu, vai šajā režīmā ir atbalsta elementi.

(sal. ar 122. punktu)

6. Paziņojums par valsts atbalstu nodokļu jomā kā pārvades iestādes veikts iekšējās kārtības pasākums nevar tikt kvalificēts kā tiesību norma. Tajā ir paredzēta uzvedības norma, kurā norādīta prakse, kas jāievieš un no kuras Komisija atsevišķi gadījumā nevar atkāpties, nenorādot iemeslus, kuri būtu saderīgi ar vienlīdzīgas attieksmes principu.

(sal. ar 128. punktu)

7. Atsevišā pasākuma valsts atbalsta raksturs ir jānovērtē tikai saistībā ar EKL 87. panta 1. punktu, nevis ievērojot iespējamu Komisijas agrāku lēmumu pieņemšanas praksi.

(sal. ar 136. punktu)

8. Valsts atbalsta jēdziens neietver valsts pasākumus, kuri rada diferenciāciju starp uzņēmumiem, un tādējādi ir *a priori* selektīvi, ja šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai struktūras.

Dalībvalstij, kas ir ieviesusi šādu uzņēmumu diferenciāciju nodevu jomā, ir jāpierāda, ka tā faktiski ir pamatota ar attiecīgās sistēmas raksturu un struktūru.

(sal. ar 145. un 146. punktu)

9. Dalībvalstij, kura lūdz atļauju piešķirt atbalstu, atkāpjoties no Līguma noteikumiem, ir pienākums sadarboties ar Komisiju. Saskaņā ar šo pienākumu tai tostarp ir pienākums iesniegt visu informāciju, kuras raksturs ļautu šai iestādei pārbaudīt, ka prasīto atkāpju nosacījumi ir izpildīti.

(sal. ar 147. punktu)

10. Tiesību uz aizstāvību ieviešana oficiāls izmeklēšanas procedūras saskaņā ar EKL 88. panta 2. punktu laikā prasa, ka attiecīgajai dalībvalstij ir jāļauj lietderīgi paust savu viedokli par apgalvoto faktu un apstākļu patiesumu un to nozīmīgumu, kā arī par dokumentiem, uz kuriem Komisija balsta savu apgalvojumu par Savienības tiesību pārkāpuma pastāvēšanu, kā arī par apsvērumiem, kurus trešās ieinteresētās personas iesniegušas atbilstoši EKL 88. panta 2. punktam. Ciktāl dalībvalstij nav bijusi iespēja iesniegt komentārus par šiem apsvērumiem, Komisija tos nevar izmantot savā lēmumā pret šo valsti.

Citas ieinteresētās personas, izņemot attiecīgo dalībvalsti, valsts atbalsta pārbaudes procedūrā vienīgi var paziņot Komisijai visu informāciju, lai paskaidrotu savu rīcību nākotnē. Tās nevar pašas iesaistīties sacīkstes procesā ar Komisiju, uz kuru ir tiesības minētajai dalībvalstij.

(sal. ar 165. un 181. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2011. gada 15. novembrī (*)

Satura rādītājs

II – Tiesvedības rašanās faktil – 5

A – Government of Gibraltar veiktās sabiedrību ienākuma nodokļa reformas priekšvēsturel – 5

B – Government of Gibraltar veiktā sabiedrību ienākuma nodokļa reforma – 5

III – Administratīvais process un apstrīdētājiem – 7

IV – Tiesvedība pirmajā instancē un pārsūdzētā spriedumi – 10

V – Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi – 10

VI – Par apelācijas sūdzībām – 11

A – Par vienģgo Komisijas pamatu un astoto Spģnģijas Karalistes pamatu – 12

1. Pģrsģdzģtģ sprieduma pamatojumi – 12

2. Lietas dalģbģnieku argumenti – 14

3. Tiesas vģrtģjumi – 17

a) Par nosacģjumu par peģģas gģģšanu un ierobeģojumu aplikģšanai ar nodokģiem – 19

b) Par priekģrocģmģ rģzonas sabiedrģbģm – 20

VII – Par prasģbu Vispģrģģ tiesģ – 23

A – Par otro Government of Gibraltar un Apvienotģs Karalistes pamatu un Government of Gibraltar treģģ pamata otro daģu – 23

1. Par otrģ pamata otro daģu – 24

2. Par Government of Gibraltar izvirģģtģ treģģ pamata otro daģu – 24

3. Par otrģ pamata pirmo daģu – 25

a) Lietas dalģbģnieku argumenti – 25

b) Tiesas vģrtģjumi – 25

4. Par otrģ pamata treģģ daģu – 27

a) Lietas dalģbģnieku argumenti – 27

b) Tiesas vģrtģjumi – 27

B – Par Apvienotģs Karalistes treģģ pamatu un Government of Gibraltar treģģ pamata pirmo daģu par tiesģbu uz aizstģvģbu pģrkģpģģanu – 29

1. Lietas dalģbģnieku argumenti – 29

2. Tiesas vģrtģjumi – 30

C – Par pirmo pamatu saistību ar reģionālo selektivitāti – 33

VIII – Par tiesāšanu izdevumiem – 33

Apelācija – Valsts atbalsts – Materiālo selektivitāte – Nodokļu režīms – Gibrālrs – ģrzonas sabiedrības

Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P

par divām apelācijas sūdzību atbilstoši Tiesas Statutu 56. pantam, ko 2009. gada 16. martā iesniedza

Eiropas Komisija (C-106/09 P), ko pārstāv R. Liāls [*R. Lya*], V. Di Buāi [*V. Di Bucci*] un N. Kāns [*N. Khan*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

apelācijas sūdzības iesniedzēja,

pārjētas lietas daļbnieces –

Government of Gibraltar, ko pārstāv Dž. Tempļs Langs [*J. Temple Lang*], *solicitor*, M. Lamass [*M. Llamas*], *barrister*, un A. Petersens [*A. Petersen*], *advokat*,

Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste, ko pārstāv I. Rao [*I. Rao*], pārstāve, kurai palīdz D. Andersons [*D. Anderson*], *QC*, un M. Greja [*M. Gray*], *barrister*,

prasītājas pirmajā instancā,

kuras atbalsta

ārija, ko pārstāv D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kuram palīdz B. Dohertijs [*B. Doherty*], *barrister*, kas norādīja adresi Luksemburgā,

persona, kas iestājusies apelācijas tiesvedībā,

Spānijas Karaliste, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*] un H. M. Rodrigess Karkamo [*J. M. Rodríguez Cárcamo*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancā,

un

Spānijas Karaliste (C-107/09 P), ko pārstāv N. Diasa Abada un H. M. Rodrigess Karkamo, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

apelācijas sūdzības iesniedzēja,

pārjētas lietas daļbnieces –

Eiropas Komisija, ko pārstāv R. Liāls, V. Di Buāi un N. Kāns, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja pirmajā instancā,

Government of Gibraltar, ko p?rst?v Dž. Templs Langs, *solicitor*, M. Lamass, *barrister*, un A. Petersens, *advokat*,

Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste, ko p?rst?v I. Rao, p?rst?ve, kurai pal?dz D. Andersons, QC, un M. Greja, *barrister*,

pras?t?jas pirmaj? instanc?.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji A. Ticano [A. Tizzano], H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodriguez], K. L?nartss [K. Lenaerts], Ž. K. Bonišo [J. C. Bonichof] un A. Prehala [A. Prechal], tiesneši A. Ross [A. Rosas], K. Š?mans [K. Schiemann], E. Juh?ss [E. Juhász], T. fon Danvics [T. von Danwitz] (referents), D. Šv?bi [D. Šváby], M. Bergere [M. Berger] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [N. Jääskinen],

sekret?re L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 16. novembra tiesas s?di,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2011. gada 7. apr??a tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar sav?m apel?cijas s?dz?b?m Eiropas Kopienu Komisija un Sp?nijas Karaliste l?dz atcelt Eiropas Kopienu Pirm?s instances tiesas [tagad – Visp?rj? tiesa] 2008. gada 18. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s T?211/04 un T?215/04 *Government of Gibraltar* un Apvienot? Karaliste/Komisija (Kr?jums, II?3745. lpp.; turpm?k tekst? – “p?rs?dz?tais spriedums”), ar kuru t? atc?la Komisijas 2004. gada 30. marta L?mumu 2005/261/EK par atbalsta sh?mu, kuru Apvienot? Karaliste pl?no ?stenot attiec?b? uz *Government of Gibraltar* uz??muma pe??as [sabiedr?bu ien?kuma] nodok?a reformu (OV 2005, L 85, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “apstr?d?tais l?mums”).

I – Atbilstoš?s ties?bu normas

2 Padomes 1999. gada 22. marta Regulas (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus [EKL 88]. panta piem?rošanai (OV L 83, 1. lpp.), 6. pant? ir noteikts:

“Form?la [ofici?la] izmekl?šanas proced?ra

1. L?mum? s?kt form?lu [ofici?lu] izmekl?šanas proced?ru rezum? attiec?gus faktiskus un tiesiskus jaut?jumus, taj? ir Komisijas s?kotn?jais izv?rt?jums par to, vai ierosin?tajam pas?kumam ir atbalsta iez?mes, k? ar? izkl?st?ti iemesli, kas liek šaub?ties par t? sader?bu ar kop?jo tirgu. L?mums aicina attiec?go dal?bvalsti un citas ieinteres?t?s personas iesniegt piez?mes [apsv?rumus] noteikt? termi??, kas parasti nep?rsniedz vienu m?nesi. Pien?c?gi pamatots gad?jumos Komisija var pagarin?t noteikto termi?u.

2. Sa?emt?s piez?mes [apsv?rumus] iesniedz attiec?gajai dal?bvalstij. Attiec?gajai dal?bvalstij neizpauž ieinteres?t?s personas identit?ti, ja ieinteres?t? persona to l?dz iesp?jama kait?juma d??. Attiec?g? dal?bvalsts var atbild?t uz iesniegtaj?m piez?m?m [apsv?rumiem] noteikt? termi??, kas parasti nep?rsniedz vienu m?nesi. Pien?c?gi pamatots gad?jumos Komisija var pagarin?t

noteikto termi?u.”

II – Tiesved?bas rašan?s fakti

A – Government of Gibraltar veikt?s sabiedr?bu ien?kuma nodok?a reformas priekšv?sture

3 2001. gada 11. j?lij? Komisija nol?ma uzs?kt ofici?lu izmekl?šanas proced?ru saska?? ar EKL 88. panta 2. punktu attiec?b? uz abiem Gibralt?r? piem?rotajiem tiesiskajiem regul?jumiem par sabiedr?bu ien?kuma nodokli, kuri attiec?gi skar “no nodok?a atbr?vot?s sabiedr?bas” (OV 2002, C 26, 13. lpp.) un “ar nodokli aplikt?s sabiedr?bas” (OV 2002, C 26, 9. lpp.).

4 Lai sa?emtu no nodok?a atbr?votas sabiedr?bas statusu, uz??mumam bija j?atbilst vair?kiem nosac?jumiem. Šie nosac?jumi ietv?ra aizliegumu veikt komerci?lu vai cita veida darb?bu Gibralt?r?, iz?emot [darb?bu] ar cit?m no nodok?a atbr?vot?m sabiedr?b?m vai ar nodokli aplikt?m sabiedr?b?m. No nodok?a atbr?vot? sabiedr?ba, ar iz??mumiem, bija atbr?vota no ien?kuma nodok?a Gibralt?r?, un tai bija j?samaks? tikai noteikts ikgad?js nodoklis GBP 225 apm?r?.

5 Nosac?jumi, lai ieg?tu ar nodokli apliktas sabiedr?bas statusu, b?t?b? bija identiski nosac?jumiem, lai sa?emtu no nodok?a atbr?votas sabiedr?bas statusu. Ar nodokli aplikt?s sabiedr?bas maks?ja nodokli atbilstoši likmei, kas tika noteikta, vienojoties ar Gibralt?ra nodok?u iest?d?m, un kas main?j?s no 2 l?dz 10 % no to pe??as.

6 Ar 2002. gada 30. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s T?195/01 un T?207/01 *Government of Gibraltar/Komisija (Recueil, II?2309. lpp.)* Visp?r?j? tiesa, pirmk?rt, atc?la l?mumu par ofici?las izmekl?šanas proced?ras uzs?kšanu attiec?b? uz sabiedr?b?m, kas atbr?votas no nodok?a, jo Komisija š?m sabiedr?b?m piem?rojamo rež?mu kopum? kvalific?ja k? jaunu atbalstu, un, otrk?rt, noraid?ja pras?bu par ties?bu akta atcelšanu, kas v?rsta pret l?mumu par proced?ras uzs?kšanu attiec?b? uz ar nodokli apliktaj?m sabiedr?b?m.

7 P?c proced?ras attiec?b? uz sabiedr?b?m, kas atbr?votas no nodok?a, tika pie?emts Komisijas 2005. gada 19. janv?ra l?mums par atbilstošu pas?kumu ierosin?šanu (OV 2005, C 228, 9. lpp.), kam Apvienot? Karaliste piekrita 2005. gada 18. febru?r?. P?c proced?ras attiec?b? uz sabiedr?b?m, kas apliktas ar nodokli, Komisija 2004. gada 30. mart? pie??ma L?mumu 2005/77/EK par atbalsta sh?mu, ko Apvienot? Karaliste ?steno Gibralt?ra atbilstošo uz??mumu lab? (OV 2005, L 29, 24. lpp.), ar kuru rež?mu saist?b? ar š?m sabiedr?b?m t? atzina par nesader?gu ar kop?jo tirgu.

B – Government of Gibraltar veikt? sabiedr?bu ien?kuma nodok?a reforma

8 2002. gada 27. apr?l?, neapl?kojot jaut?jumu, vai nodok?u rež?mi attiec?b? uz sabiedr?b?m, kas atbr?votas no nodok?a, un ar nodokli apliktaj?m sabiedr?b?m ir vai nav valsts atbalsts, *Government of Gibraltar* pazi?oja par savu nodomu piln?b? atcelt savu tiesisko regul?jumu par uz??mumu aplikšanu ar nodokli un izveidot piln?b? jaunu nodok?u rež?mu vis?m Gibralt?ra sabiedr?b?m. Š? *Government of Gibraltar* veikt? sabiedr?bu ien?kuma nodok?a reforma ir š?s tiesved?bas priekšmets.

9 Ar 2002. gada 12. augusta v?stuli Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste saska?? ar EKL 88. panta 3. punktu pazi?oja Komisijai par sabiedr?bu ien?kuma nodok?a reformu projektu (turpm?k tekst? – “nodok?u reformas projekts”), ko gatavoj?s ?stenot *Government of Gibraltar*.

10 Lai *Government of Gibraltar* nodok?u reformas projektu var?tu piem?rot, tas vispirms bija

j?pie?em Gibralt?ra *House of Assembly*. Š?s reformas ietvaros t?laika tiesiskais regul?jums par sabiedr?b?m, kas atbr?votas no nodok?a, un ar nodokli apliktaj?m sabiedr?b?m bija j?atce? ar t?l?t?ju sp?ku.

11 K? izriet no p?rs?dz?t? sprieduma 18. punkta, šaj? nodok?u reformas projekt? ir ietverta sist?ma aplikšanai ar nodokli, kas piem?rojama vis?m Gibralt?r? re?istr?t?m sabiedr?b?m, un papildnodoklis vai naudas sods ("top?up tax"), kas ir piem?rojams tikai finanšu pakalpojumu sabiedr?b?m un labiek?rtošanas uz??mumiem, kuri ietver uz??mumus, kas darbojas telekomunik?ciju, elektr?bas un ?dens jom?.

12 Sist?mas aplikšanai ar nodokli, kas bija j?ievieš ar šo projektu, raksturojoš?s paz?mes p?rs?dz?t? sprieduma 21.–25. punkt? ir nor?d?tas š?di:

"21 Ar nodok?u reformu ieviesto un vis?m Gibralt?r? re?istr?t?m sabiedr?b?m piem?rojamo sist?mu aplikšanai ar nodokli veido algu nodoklis (*payroll tax*), nodoklis par telpu izmantošanu uz??m?jdarb?bai (*business property occupation tax*) un re?istr?cijas nodeva (*registration fee*):

– algu nodoklis: vis?m Gibralt?ra sabiedr?b?m ir j?maks? algu nodoklis GBP 3000 apm?r? par katru darbinieku gad?; katram Gibralt?ra "darba dev?jam" ir j?maks? algas nodoklis par visiem t? "algotiem darbiniekiem", kas str?d? pilnu laiku vai nepilnu laiku un "tiek nodarbin?ti Gibralt?r?"; nodok?u reformas tiesiskaj? regul?jum? ir sniegta iepriekš min?to j?dzienu defin?cija;

– nodoklis par telpu izmantošanu uz??m?jdarb?bai (*Business Property Occupation Tax*, turpm?k tekst? – "*BPOT*"): vis?m sabiedr?b?m, kas izmanto telpas Gibralt?r? uz??m?jdarb?bas m?r?iem, ir j?maks? nodoklis par min?to telpu izmantošanu atbilstoši likmei, kas apr??in?ta atbilstoši procentam no tiem noteikt? zemes ?pašuma nodok?a Gibralt?r?;

– re?istr?cijas nodeva: vis?m Gibralt?ra sabiedr?b?m ir j?maks? ikgad?j? re?istr?cijas nodeva – l?dz GBP 150 sabiedr?b?m, kuras nav paredz?tas pe??as g?šanai, un GBP 300 sabiedr?b?m, kuras ir paredz?tas pe??as g?šanai.

22 Pien?kumam maks?t algu nodokli un *BPOT* ir noteikts maksimumslais apm?rs 15 % no pe??as. No š? maksimuma noteikšanas izriet, ka sabiedr?bas maks?s algu nodokli un *BPOT* tikai tad, ja t?m ir pe??a, un nodok?a apm?rs nep?rsniegs 15 % no š?s pe??as.

[..]

23 Atseviš??m darb?b?m, proti, finanšu pakalpojumiem un labier?košanas pakalpojumiem, tiek piem?rots papildnodoklis (vai naudas sods) par šo darb?bu rad?to pe??u. Papildnodoklis attieksies tikai uz pe??u, kas var tikt pied?v?ta š?m darb?b?m.

24 T?d?j?di finanšu pakalpojumu sabiedr?b?m papildus algu nodoklim un *BPOT* b?s j?maks? papildnodoklis (vai naudas sods) par pe??u, ko rad?jušas finanšu pakalpojumu darb?bas, atbilstoši likmei no 4 l?dz 6 % no pe??as (kas apr??in?ta atbilstoši starptautiski pie?emtiem gr?matved?bas noteikumiem); kop?jais nodok?u apm?rs š?m sabiedr?b?m (algu nodoklis, *BPOT* un papildnodoklis) tiks noteikts 15 % apm?r? no pe??as.

25 Labier?košanas uz??mumiem papildus algu nodoklim un *BPOT* b?s j?maks? papildnodoklis (vai naudas sods) par to darb?bu rad?to pe??u 35 % apm?r? no pe??as (kas apr??in?ta atbilstoši starptautiski pie?emtiem gr?matved?bas noteikumiem). Š?diem uz??mumiem b?s ?auts no to papildnodok?a atskait?t algu nodokli un *BPOT*. Lai gan labier?košanas uz??mumu ikgad?jais nodok?u apm?rs (algu nodoklis un *BPOT*) ar? atbilst 15 % maksimumam no pe??as, papildnodok?a izmantošana labier?košanas uz??mumiem nodrošin?s, ka šie uz??mumi vienm?r

maks? nodokli, kas atbilst 35 % no to pe??as.”

III – Administrat?vais process un apstr?d?tais l?mums

13 P?c tam, kad Apvienot? Karaliste Komisijai bija pazi?ojusi par nodok?u reformas projektu, t? ar 2002. gada 16. oktobra v?stuli inform?ja šo dal?bvalsti par savu l?mumu uzs?kt EKL 88. panta 2. punkt? paredz?to proced?ru (turpm?k tekst? – “l?mums s?kt ofici?lu izmekl?šanas proced?ru”) un aicin?ja ieinteres?t?s personas iesniegt savus apsv?rumus (OV 2002, C 300, 2. lpp.).

14 Šaj? l?mum? ir atsauce uz 9. punktu Komisijas Pazi?ojum? par valsts atbalsta noteikumu piem?rošanu pas?kumiem, kas saist?ti ar tiešajiem nodok?iem uz??m?jdarb?bai (OV 1998, C 384, 3. lpp.; turpm?k tekst? – “Pazi?ojums par valsts atbalstu nodok?u jom?”). Min?t? l?muma 29.–33. un 37.–44. punkt? Komisija nor?da ?etrus nodok?u reformas projekta elementus, ar kuriem, k? t? uzskata, tiek pieš?irtas selekt?vas priekšroc?bas materi?l? zi??, proti, nosac?jums par pe??as g?šanu, kas rada priekšroc?bas bezpe??as sabiedr?b?m, daž?die nodok?u ierobežojumi, kas rada priekšroc?bas sabiedr?b?m, kuras izmanto šos ierobežojumus, atbr?vojums no nodok?a uz??mumiem, kuri atrodas atseviš?s Gibralt?ra da??s, un, visbeidzot, atbr?vojums no procentiem, kas sa?emti par pieš?irtajiem aizdevumiem atseviš?u m?r?u sasniegšanai. ?rzonas sabiedr?bas l?mum? nav nor?d?tas k? selekt?vu priekšroc?bu sa??m?jas.

15 L?muma uzs?kt ofici?lu izmekl?šanas proced?ru 60. punkta f) apakšpunkt? Komisija l?dz Apvienoto Karalisti tai sniegt š?du inform?ciju:

“Paredz?tais skaits, lielums un darb?bas veids:

- sabiedr?b?m, kuras neg?st pe??u un kur?m t?d?j?di nav j?maks? algu nodoklis un *BPOT*,
- sabiedr?b?m, kuras g?st pe??u, bet kur?m nav algotu darbinieku (t.i., nav nevienas algota darbinieka vien?bas, kas b?tu j?apliek ar nodokli),
- sabiedr?b?m, kuras g?st pe??u un kur?s ir maz?k par vienu algotu darbinieku (iz?emot sabiedr?bas, kur?s nav neviena algota darbinieka).”

16 Komisija sa??ma Apvienot?s Karalistes, *Confederación Española de Organizaciones Empresariales* (Sp?nijas Uz??mumu asoci?ciju konfeder?cija), *Ålands Landskapsstyrelse* (Olandes salu p?rvaldnieks (Somija)), Sp?nijas Karalistes un *Government of Gibraltar* apsv?rumus.

17 Sp?nijas Karaliste savu koment?ru, kas Komisijai tika iesniegti 2003. gada 3. janv?r?, 3. punkt? nor?d?ja:

“[..]

Papildus šiem apsv?rumiem, kas atbalsta Komisijas iebildumus, ar kuriem piln?gi pietiek, lai tiktu apstr?d?ta reformas, kuru Apvienot? Karaliste pied?v? *Government of Gibraltar* v?rd?, sp?k? esam?ba, m?s uzskat?m, ka ir svar?gi, lai rež?ma atbilst?bas izv?rt?jum? pien?c?gi tiktu ?emts v?r? ekonomiskais un nodok?u konteksts jurisdikcij?, kura to pied?v?.

Pied?v?tajai nodok?u reformai piem?t dažas ?oti d?vainas iez?mes, piem?ram:

[..]

c) t?m 28 800 sabiedr?b?m, uz kur?m neattiecas iepriekš a) punkt? min?tais papildnodoklis, pied?v?to nodok?u rež?mu faktiski veido nevis visp?r?js sabiedr?bu ien?kuma nodoklis, bet gan

daždu atsevišu nodokļu (algu nodokļa, [BPOT], reģistrācijas nodevas) apvienojums, kam ir piemērojami ierobežojumi, ar kuriem nodokļu maksšanas pienākums kļūst sevišķi mazs vai tādā nav vispār (ir iemesls tam, kādēļ Gibraltārs šo projektu dēvē par “nulles nodokli”).

Jāpatur prātā, ka, tādēļ var uzskatīt, ka lielākā daļa no 28 800 reģistrētajām sabiedrībām ir “pastkastītes” sabiedrības vai aktīvu pārvaldības sabiedrības, ja tās strādātu ar peļņu, tām būtu jāmaksā nodoklis GBP 3000 apmērā par katru darbinieku gadā. Tādēļ lielākajai daļai no tām principā ir tikai viens darbinieks (grāmatvedis vai auditors), kurš parasti strādā uz puslodzi, tām nodokļos būtu jāmaksā ne vairāk kā GBP 3000 gadā, ja tās neaizņem telpas (kā tas parasti ir), jo šādā gadījumā tām nebūtu jāmaksā [BPOT].

[..]

d) divi no jaunajiem nodokļiem nebūtu piemērojami zozonas sabiedrībām: tādējādi aptuveni 8000 sabiedrību, kuras fiziski neatrodas Gibraltārā, tiktu atbrīvotas no nodokļa.

[..]

Šajā nodokļu reformā ir daudz dēvāinību, un tādēļ nemaina to nodokļu situāciju tiem uzņēmumiem, kuriem Gibraltārs nav ne darbinieku, ne telpu.

[..]”

18 Komisija nosūta šos apsvērumus Apvienotajai Karalistei, kura savukārt tai iesniedza savus komentārus ar 2003. gada 13. februāra vēstuli, tomēr nepaužot nostāju par Spānijas Karalistes argumentiem saistībā ar zozonu sabiedrību aplikšanu ar nodokļiem.

19 Apstrīdētā lēmuma 163. punktā Komisija ir secinājusi, ka “[nodokļu reformas projekts] veido valsts atbalsta shēmu EK līguma 87. panta 1. punkta izpratnē. Uz to neattiecas neviens no izņēmuma gadījumiem, kas noteikti EK līguma 87. panta 2. un 3. punktā. Tādēļ Apvienotajai Karalistei nav tiesību ņestot šo reformu”.

20 Komisija uzskata un tas izriet arī no apstrīdētā lēmuma 98.–152. apsvēruma, ka nodokļu reformas projekts ir selektīvs gan reģionālā, gan materiālā ziņā. Tas esot selektīvs reģionālā ziņā, jo paredz sabiedrību ienākuma nodokļa sistēmu, saskaņā ar kuru Gibraltāra uzņēmumiem vispārīgi tiek piemērota zemāka nodokļu likme nekā Apvienotās Karalistes uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 127. apsvērums).

21 Komisija uzskata, ka atsevišķi nodokļu reformas projekta aspekti ir selektīvi materiālā ziņā. Tādējādi šajā ziņā esot selektīvs, pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābūt peļņai, lai tai būtu jāmaksā algu nodoklis un BPOT, jo šā prasība rada priekšrocības uzņēmumiem, kam nav peļņas (apstrīdētā lēmuma 128.–133. apsvērums), un, otrkārt, 15 % peļņas ierobežojums, ko piemēro aplikšanai ar algu nodokli un BPOT, jo šis ierobežojums rada priekšrocības uzņēmumiem, kuriem attiecīgajā nodokļu gadā ir zema peļņa attiecībā pret to darbinieku skaitu un izmantotajām telpām uzņēmējdarbības veikšanai (apstrīdētā lēmuma 134.–141. apsvērums). Visbeidzot, treškārt, materiālā ziņā esot selektīvs arī fakts, ka tiek paredzēts algu nodoklis un BPOT, jo šie divi nodokļi dabiski rada priekšrocības zozonas sabiedrībām, kuras patiesībā fiziski neatrodas Gibraltārā un kurām tādēļ nav jāmaksā sabiedrību ienākuma nodoklis (apstrīdētā lēmuma 142.–144. un 147.–151. apsvērums).

22 Apstrīdētā lēmuma rezolūvās daļas 1. pantā ir paredzēts:

“Apvienotās Karalistes [paziņotie] ierosinājumi par Gibraltāra uzņēmumu aplikšanas ar [...] nodokli sistēmas reformu veido valsts atbalsta shēmu, kas nav saderīga ar kopējo tirgu.

Līdz ar to ierosinājumi netiek īstenoti.”

IV – Tiesvedība pirmajā instancē un pārsūdzātais spriedums

23 Ar prasības pieteikumiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2004. gada 9. jūnijā, *Government of Gibraltar* lietā T-211/04 un Apvienotās Karalistes lietā T-215/04 cēla prasības atcelt apstrīdēto lēmumu.

24 Šīs prasītājas būtībā norādīja trīs pamatus, kuri abās minētajās lietās ir identiski. Pirmais un otrs pamats ir par kļūdu tiesību piemērošanā un kļūdu vārtējuma saistībā ar attiecīgi reģionālo selektivitātes kritērija piemērošanu un materiālo selektivitātes kritērija piemērošanu. Trešais pamats ir par būtisku formas prasību pārkāpumu, pārbaudot nodokļu reformas projekta trešo aspektu saistībā ar zonu sabiedrību. Šis pārdzītais pamats daļēji ir divs daļas, no kurām pirmā attiecas uz tiesību tikt uzklautam pārkāpumu, uz kuru norāda gan Apvienotās Karalistes, gan *Government of Gibraltar*, un otrā – uz kļūdu pamatojumu, uz ko norāda tikai *Government of Gibraltar*.

25 Ar Vispārējās tiesas trešās palātas priekšsēdētāja 2004. gada 14. decembra un 2005. gada 15. februāra rīkojumiem tika apmierināti lūgumi par attiecīgi Apvienotās Karalistes iestāšanās lietā T-211/04 *Government of Gibraltar* prasījumu atbalstam un Spānijas Karalistes iestāšanās lietā T-215/04 Komisijas prasījumu atbalstam.

26 Vispārējā tiesa pieņēma gan prasītāju pirmo pamatu par reģionālo selektivitāti, gan otro pamatu par materiālo selektivitāti. Tādējādi Vispārējā tiesa nepārbaudīja trešo pamatu par būtisku formas prasību pārkāpšanu.

V – Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

27 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 26. jūnija rīkojumu lietas C-106/09 P un C-107/09 P rakstveida un mutvārdu procesam un galīgā sprieduma taisīšanai tika apvienotas.

28 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 25. septembra rīkojumu šajās lietās tika atzauts iestāties rījai Apvienotās Karalistes un *Government of Gibraltar* prasījumu atbalstam.

29 Komisijas prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

- pamatā;
- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
- noraidīt *Government of Gibraltar* un Apvienotās Karalistes prasības par [lēmuma] atcelšanu un
- piespriest *Government of Gibraltar*, kā arī Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesīšanās izdevumus;
- pakārtoti:
- nosūtīt lietas atpakaļ Vispārējajai tiesai atkārtotai izskatīšanai un

– atlikt lēmumu pieņemšanu par tiesāšanu izdevumiem abās instancās.

30 Spānijas Karalistes prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– atzīt apstrēdēto lēmumu par tiesisku un

– piespriest atbildētājam atlīdzināt tiesāšanu izdevumus.

31 *Government of Gibraltar* prasījumi Tiesai ir šādi:

– noraidīt Komisijas un Spānijas Karalistes iesniegtās apelācijas sūdzības un

– piespriest Komisijai un Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanu izdevumus, kas radušies *Government of Gibraltar*.

32 Apvienotās Karalistes prasījumi Tiesai ir šādi:

– noraidīt Komisijas un Spānijas Karalistes iesniegtās apelācijas sūdzības un

– piespriest Komisijai un Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanu izdevumus.

33 Ārijas prasījumi Tiesai ir šādi:

– noraidīt Komisijas iesniegto apelācijas sūdzību un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanu izdevumus.

VI – Par apelācijas sūdzībām

34 Komisija kā vienīgo pamatu izvirza EKL 87. panta 1. punkta pirkumu. Šis pamats, kurš attiecas uz Vispārējās tiesas secinājumiem saistībā ar nodokļu reformas projekta materiālo selektivitāti, ir iedalīts sešās daļās. Spānijas Karaliste norāda vienpadsmit pamatus, kurus var iedalīt trīs grupās saistībā ar, pirmkārt, šo projekta reģionālo selektivitāti un Gibraltāra statusu (pirmie septiņi pamati un devtais pamats), otrkārt, materiālo selektivitāti (astotais pamats) un, visbeidzot, tiesvedību Vispārējās tiesā (desmitais un vienpadsmitais pamats).

35 Vispirms ir jāaplūko pamati saistībā ar materiālo selektivitāti, proti, vienīgais Komisijas pamats un astotais Spānijas Karalistes izvirzītais pamats.

A – Par vienīgo Komisijas pamatu un astoto Spānijas Karalistes pamatu

1. Pārsūdzētā sprieduma pamatojums

36 Pirms apstrādāt lēmuma izvērtēšanas Visprezidentu tiesa pārsūdzāt sprieduma 143.–146. punktā norāda uz analītisko ietvaru, kurš Komisijai ir jāieviešo, izvērtējot nodokļu atbalsta shēmas selektīvo raksturu. Šajā saistībā Visprezidentu tiesa uzskata, ka, lai Komisija kvalificētu nodokļu pasākumu kā selektīvu, pirmkārt, tai noteikti ir jāidentificē “normālais” nodokļu sistēmas režīms. Saistībā ar šo “normālo” nodokļu režīmu Komisijai ir, otrkārt, jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējams selektīvais raksturs, pieredot, ka šis pasākums ir atkarpe no minētā “normālais” režīma. Treškārt, būtu jāpārbauda, vai šādu atkarpiju esamība, kas rada atšķirības starp uzņēmumiem, tomēr var nebūt “selektīva”, ja tā rodas no maksājumu sistēmas, pie kuras tā pieder, rakstura vai struktūras.

37 Visprezidentu tiesa uzskata, ka Komisija nevar izlaist šo attiecīgā pasākuma selektīvā rakstura pārbaudes pirmo un otro posmu, pretējā gadījumā Komisija stātos daļēvalsts vietā attiecībā uz tās nodokļu sistēmas un “normālais” nodokļu režīma noteikšanu šīs sistēmas ietvaros. Runājot par attiecīgās nodokļu sistēmas noteikšanu, Visprezidentu tiesa uzskata, ka pašreizējā Savienības tiesību stāvoklī tieši aplikšana ar nodokļiem ir daļēvalstu kompetence. Tādējādi tikai daļēvalstīm un autonomo reģionu iestādēm ar finansiālu autonomiju ir kompetence noteikt sabiedrību iekārtu nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko savas tautsaimniecības vajadzībām.

38 Pārsūdzāt sprieduma 148. punktā Visprezidentu tiesa atgādina, ka apstrādātajā lēmumā “Komisija secināja, ka ar [nodokļu reformas projektu] ieviestās nodokļu sistēmas trīs aspekti piešķir selektīvas priekšrocības sabiedrībai, kas no tām gūst labumu, un tādējādi var būt valsts atbalsts, proti, pirmkārt, nosacījums, ka sabiedrībai ir jābūt peļņai, lai tai būtu jāmaksā algu nodoklis un *BPO*, otrkārt, 15 % peļņas ierobežojums, ko piemēro aplikšanai ar algu nodokli un *BPO*, un, treškārt, pati algu nodokļa un *BPO* būtība”.

39 Tad Visprezidentu tiesa veic apstrādāt lēmuma izvērtēšanu atbilstoši pārsūdzāt sprieduma 143.–146. punktā norādītajam analītiskajam ietvaram.

40 Šajā saistībā pārsūdzāt sprieduma 170. punktā Visprezidentu tiesa konstatē, ka, ņemot vērā *Government of Gibraltar* un Apvienotās Karalistes sniegtos paskaidrojumus, no kuriem izriet, ka visi nodokļu reformas projekta elementi veido atsevišķu nodokļu sistēmu, kas ir jāuzskata par “normālu” nodokļu režīmu, “Komisija nevarēja atkarpties no sava pienākuma, kāds tas aprakstīts [pārsūdzāt] sprieduma 143. punktā, sēkotnēji noteikt paziņotās nodokļu sistēmas “normālo” režīmu [...] un vajadzības gadījumā apšaubīt Gibraltāra iestāžu kvalifikāciju”. Pārsūdzāt sprieduma 171.–174. punktā Visprezidentu tiesa norāda, ka Komisija nav ievērojusi minētā analītiskā ietvara posmus un tādējādi ir pārsniegusi savas pārbaudes ierobežojumus, ņemot vērā valsts kompetenci nodokļu jomā.

41 Turklāt pārsūdzāt sprieduma 175. punktā Visprezidentu tiesa arī norāda, ka, “izņemot to, ka Komisija neievēro selektivitātes noteikšanas analītisko ietvaru, [...] ne [apstrādātajā] lēmumā norādītie apsvērumi, [...] ne Komisijas un Spēnijas Karalistes norādītie argumenti šajā instancē nav pietiekami, lai apšaubītu paziņotās nodokļu sistēmas [...] “normālais” režīma noteikšanas pamatotību”.

42 Attiecībā uz pēdējo Visprezidentu tiesa, pirmkārt, pārsūdzāt sprieduma 176.–178. punktā uzskata, ka Komisija nav pierādījusi, ka nosacījums aplikšanai ar nodokļiem, proti, peļņas gūšana, un noteiktais ierobežojums nodokļiem 15 % no peļņas ir jāuzskata par tādām, kas paredz atkarpes, un līdz ar to nodokļu režīms ir jāuzskata par selektīvu.

43 Otrkārt, pārsūdzāt sprieduma 179.–181. punktā Visprezidentu tiesa konstatē, ka ne tas, ka Komisija šo nodokļu sistēmu uzskata par “hibrīdu”, ne apstākļi, ka uzņēmumam, kurš “fiziski

neatrodas” Gibraltāri, nav jāmaksā algu nodoklis un *BPO*T, nepierēda attiecīgā nodokļu režīma selektivitāti.

44 Treškārt, atbilstoši pārsūdzētā sprieduma 182.–184. punktam Komisijas apsvērumi saistībā ar dažādajiem kritērijiem, ko apstrīdētājam režīmam ir paredzēts izmantot, lai noteiktu uzņēmuma aplikšanu ar nodokli, ir pārāk neskaidri, lai apstrīdētu Gibraltāra iestāžu norādīto definīciju tam, kas nodokļu reformas projektā ir uzskatāms par “normālu” režīmu.

45 Pārsūdzētā sprieduma 185. punktā Vispārīgā tiesa secina, ka neviens no Komisijas identificētajiem nodokļu reformas projekta aspektiem nevar tikt uzskatīts par tādū, kas rada selektīvu priekšrocību EKL 87. panta 1. punkta izpratnē, jo Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi, ka tā ir atkāpes no “normāla” nodokļu režīma.

46 Visbeidzot pārsūdzētā sprieduma 186. punktā Vispārīgā tiesa norāda, “ka ar [nodokļu reformas projektu] ieviests nodokļu sistēmas apgalvoto seku salīdzinājums ar tās iepriekšējās nodokļu sistēmas sekām, ko Komisija veikusi [apstrīdētā] lēmuma 1. tabulā un 150. apsvērumā, šajā gadījumā nevar tikt atbalstīts EKL 87. panta 1. punkta piemērošanas nolīkos”.

2. Lietas dalībnieku argumenti

47 Apelācijas sūdzībā Komisija izvirza vienu pamatu par EKL 87. panta 1. punkta pārkāpumu un par Vispārīgās tiesas veikto materiāls selektivitātes izvērtējumu. Šis pamats ir iedalīts sešās daļās.

48 Šī pamata pirmajā daļā Komisija norāda, ka Vispārīgā tiesa ir kļūdaini novērtējusi saistību starp EKL 87. panta 1. punktu un dalībvalstu kompetences apmēru nodokļu jomā. Komisija šajā sakarā uzskata, ka dalībvalstu kompetence nodokļu jomā ir noteikta Savienības tiesībās, paši EKL 87. panta 1. punktā, un ka tikai apstāklis, ka valsts noteikums ietilpst nodokļu tiesībās, neatbrīvo no pienākuma, piemērojot šo noteikumu, ievērot minēto pantu, jo tajā valsts pasākumi ir definēti nevis atbilstoši to cīlonim vai mērķiem, bet to ietekmei.

49 Sava vienīgā pamata otrajā daļā Komisija norāda, ka Vispārīgā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka tā vispirms ir jānosaka reformas projektā ietvertais “normālais” nodokļu sistēmas režīms un pēc tam jāpierēda attiecīgā pasākuma atkāpes raksturs attiecībā pret šo režīmu. Piemērojot šādu pieeju, netiekot ņemts vērā, ka dalībvalsts var ieviest nodokļu sistēmu, kas pēc savas struktūras ir raksturīgi diskriminājoša. Attiecīgi izvēloties kritērijus, kas tiek piemēroti tās sauktajam “normālajam” nodokļu uzlikšanas sistēmā, Gibraltāram esot lielā mērā izdevies panākt tādā režīma sekas, kas acīmredzami ietver valsts atbalstu noteiktām uzņēmumu kategorijām.

50 Sava vienīgā pamata trešajā daļā Komisija norāda, ka Vispārīgā tiesa ir pārkāpusi principus saistībā ar valsts atbalsta jēdziena interpretāciju, saskaņā ar kuriem valsts pasākumi ir jāvērtē, ņemot vērā to sekas, nevis izvirzīto mērķi vai noteiktu regulējuma metodi.

51 Šī pamata ceturtajā daļā Komisija norāda, ka Vispārīgās tiesas pieeja liek uzskatīt, ka ikviena nodokļu sistēmas raksturoga iezīme, neņemot vērā priekšrocības, ko tā piešķir dažiem saņēmējiem, automātiski ir uzskatāma par šīs sistēmas neatņemamu sastāvdaļu, nevis atkāpi un tādējādi attiecībā uz to nav iespējams piemērot valsts atbalsta noteikumus.

52 Ar minētā pamata piekto daļu Komisija izsaka Vispārīgajai tiesai iebildumu, ka tā kļūdaini uzskatījusi, ka Komisija nav ne noteikusi “normālo” nodokļu režīmu, ne pierādījusi, ka noteiktas raksturogas nodokļu reformas projekta iezīmes veido atkāpes no šī režīma. Komisija esot skaidri un likumīgi identificējusi paziņoto nodokļu sistēmu kā tādū, kas balstīta uz nodarbinātā darbaspēka un telpu, kas izmantotas uzņēmējdarbībai, aplikšanu ar nodokļiem. Turklāt Komisija

piebilst, ka iemesls, ko Visprej? tiesa min apstr?d?t? l?muma atcelšanai, ir nevis pamatojuma neesam?ba, bet k??da ties?bu piem?rošan?.

53 Sava vien?g? pamata sestaj? da?? Komisija nor?da, ka Visprej? tiesa nav p?rbaud?jusi apstr?d?taj? l?mum? min?tos tr?s selektivit?tes elementus, neizv?rt?jot Komisijas konstat?jumus, kas balst?ti uz nodok?u reformas projekta konkr?taj?m sek?m, proti, ka tas nosaka da??du nodok?u apm?ru da??d?s Gibralt?ra tautsaimniec?bas nozar?s un pieš?ir selekt?vu priekšroc?bu ?rzonas uz??mumiem, kuriem nav darbinieku un kuri neizmanto telpas Gibralt?r?.

54 Pat ja Visprej? tiesa apstr?d?t? l?muma attiec?gos fragmentus ir min?jusi p?rs?dz?t? sprieduma 156.–162. punkt?, t? neesot paudusi nost?ju par taj? identific?tajiem nodok?u reformas projekta selekt?vajiem aspektiem. P?rs?dz?t? sprieduma 186. punkt? Visprej? tiesa esot ignor?jusi noz?mi, k?da ir nodok?u reformas projekta sal?dzin?jumam ar agr?ko nodok?u sist?mu. Esot j?nor?da, ka Komisija, atsaucoties uz agr?ko sist?mu, uzsv?ra, ka apstr?d?taj? l?mum? v?rt?tais rež?ms esot v?rstis uz to, lai saglab?tu agr?ko st?vokli, radot t?das pašas sekas, lai ar? izmantojot atš?ir?gas metodes. T?d?j?di Visprej?s tiesas pieeja pieš?irot izš?irošu noz?mi apsv?rumiem par nodok?u metodi, neiev?rojot v?rt?jumu saist?b? ar pas?kuma sek?m.

55 Sav? astotaj? pamat? Sp?nijas Karaliste uzskata, ka Visprej? tiesa ir k??daini uzskat?jusi, ka nav izpild?ts materi?l?s selektivit?tes krit?rijs. Liel?k? da?a Gibralt?r? re?istr?to sabiedr?bu, proti, 28 798 no 29 000, tikšot apliktas ar nulles likmes nodokli. T?d?j?di rež?ms, ko Visprej? tiesa atz?st par vispreju, paties?b? esot ?pašs rež?ms, kas rada “selektivit?ti *de facto*”.

56 Atbildot uz Komisijas apel?cijas s?dz?bu, Sp?nijas Karaliste atbalsta Komisijas izvirk?to pamatu. Nodok?u reformas projekta patiesais m?ris esot turpin?t piesaist?t ?rvalsts kapit?lu, kura ?pašnieki v?las apiet parastos aplikšanas ar nodok?iem rež?mus, kas tiem b?tu piem?rojami izcelsmes valst?. Turkl?t, t? k? sabiedr?bu ien?kuma nodok?a anal?ze esot darb?ba, kas prasa sarež??tus ekonomiskus v?rt?jumus, Visprej? tiesa esot k??daini aizst?jusi Komisijas veikto ekonomisko v?rt?jumu ar savu v?rt?jumu attiec?b? uz selektivit?tes elementiem, kurus Komisija nor?d?ja apstr?d?taj? l?mum?.

57 *Government of Gibraltar* un Apvienot? Karaliste vispirms nor?da, ka Visprej? tiesa ir pamatoti noraid?jusi Komisijas ?stenoto pieeju apstr?d?taj? l?mum?. Š? pieeja esot k??daina un pretrun? Komisijas parastajai pieejai, kas tostarp izriet no Pazi?ojuma par valsts atbalstu nodok?u jom?. Š?s jaun?s pieejas rezult?t? tiktu izn?cin?ta EK l?gum?, k? ar? Tiesas past?v?gaj? judikat?r? dal?bvalst?m atz?t? nodok?u suverenit?te un Komisija var?tu veikt tiešo nodok?u saska?ošanu.

58 Attiec?b? uz Komisijas vien?g? pamata pirmo da?u *Government of Gibraltar* un Apvienot? Karaliste uzskata, ka ar to tiek apšaub?ta dal?bvalstu kompetence nodok?u jom?, un tas balst?s uz p?rs?dz?t? sprieduma k??dainu interpret?ciju, jo Visprej? tiesa esot ??musi v?r? Savien?bas ties?b?s paredz?tos ierobežojumus dal?bvalstu nodok?u suverenit?tei.

59 T?pat dal?bvalstu nodok?u suverenit?ti apšaubot t?ze, kas ir nor?d?ta Komisijas vien?g? pamata otr?s da?as pamatojumam. Pats apst?klis, ka ar nodok?u rež?mu atseviš?iem uz??mumiem tiek rad?tas priekšroc?bas, nav pietiekams, lai šo rež?mu uzskat?tu par selekt?vu, jo vispirms esot nepieciešams noteikt norm?lo rež?mu. To apstiprinot Pazi?ojums par valsts atbalstu nodok?u jom?, kas Komisijai esot saistošs saska?? ar tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principu.

60 Ar sava vienīgā pamata trešajā daļā Komisija kļūdaini interpretējot pārsdzēto spriedumu, ciktāl tū uzskatīt, ka Vispārīgā tiesa atzina, ka Komisijai esot jābalstās uz valsts vai reģionālo iestāžu atzītiem mērītiem tū vietā, lai pārbaudītu attiecīgo noteikumu patieso saturu.

61 Ar tās vienīgā pamata ceturtajā daļā Komisijas atbalstītā tūze, ka “normāli” nodokļu sistēmā būtu jāpiemēro tikai viens aplikšanas ar nodokļiem kritērijs, neesot saderīga ar dalībvalstu nodokļu suverenitāti. Šīm valstīm esot jāspēj brīvi pieņemt nodokļus, kurus tās uzskata par vispiemērotākajiem savām vajadzībām, un izvēlēties tādus nodokļus, kādas tās vēlas, savos nodokļu noteikumos iekaujot parastas normas, kas ir nepieciešamas, ņemot vērā nodokļu maksātāju maksātspēju, kas esot nodokļiem kopējā raksturīga iezīme. Tas, ka nodokļu režīms atbilst vairāk nekā vienam mērītiem, esot pilnībā tiesiski.

62 Turklāt kļūdaina esot tūze, ar kuru ir pamatota Komisijas vienīgā pamata piektā daļa. Nodokļu sistēmu, kas ir pamatota ar vairāku nodokļu būzu izmantošanu, iekaujot ar noteikumus par nodokļu maksātāju maksātspēju, neesot jāuzskata par neatbilstošu. Turklāt esot nepareizs Komisijas apgalvojums, ka tū esot veikusi trīs posmu analīzi.

63 Visbeidzot attiecībā uz vienīgā pamata sesto daļu *Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste norāda, ka kļūdaina ir Komisijas tūze, saskaņā ar kuru nodokļu režīms ir jāuzskata par selektīvu tūpēc, ka netiek aplikta ar nodokļiem tū sauktā zāzonas ekonomika. Jebkurā nodokļu sistēmā sabiedrības, kurām nav nodokļu būzes, kas atbilst valsts nodokļu režīma noteiktajai nodokļu būzei, nemaksājot nodokļus saskaņā ar šo sistēmu. Tādējādi Komisijas tūze nozīmē, ka, pārskatījot dalībvalstu nodokļu suverenitāti, tiek prasīts, lai tās pieņemtu Komisijas nostāju attiecībā uz piemērotas nodokļu būzes izvēli. Tas, ka dažādas sabiedrības maksā nodokli atšķirīgā apmērā, pats par sevi neaujot secināt, ka nodokļu reformas projekts būtu selektīvs.

64 Attiecībā uz Spānijas Karalistes izvirzīto astoto pamatu par šā projekta materiālo selektivitāti *Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste vispirms uzsver, ka ar faktu, ka atsevišķas sabiedrības nemaksā nodokli, pašu par sevi nepietiekot, lai secinātu, ka pastāv selektīva aplikšana ar nodokļiem, kas ir paredzēta [šīm sabiedrībām], un lai uzskatītu, ka šīs sabiedrības saņem valsts atbalstu. Turklāt elementu, kas ietilpst nodokļu būzē, noteikšana attiecoties uz dalībvalsts nodokļu suverenitāti. Kompetentajām iestādēm neesot pienākuma kļ nodokļu būzi izmantot ne ienākumus, ne peļņu. Turklāt *Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste uzsver, ka nodokļu pasākuma izvērtēšana trīs posmos, kas ir paredzēta Paziņojumā par valsts atbalstu nodokļu jomā un ko Vispārīgā tiesa atzina pārsdzētajā spriedumā, ir obligāta, nosakot ar šo pasākumu piešķirtās selektīvās priekšrocības. Visbeidzot attiecībā uz Spānijas Karalistes apgalvojumu, ka saskaņā ar nodokļu reformas projektu 28 798 sabiedrības no pavisam Gibraltāriem reģistrētajiem 29 000 sabiedrībām tikšot apliktas ar “nulles likmes nodokli”, Apvienotā Karaliste pauž šaubas par šo datu pareizību. *Government of Gibraltar*, nepaužot pašu nostāju par šo Spānijas Karalistes apgalvojumu, norāda, ka ir grūti aprēķināt, cik daudz sabiedrību joprojām būs reģistrētas Gibraltārā pūc šā nodokļu reformas projekta īstenošanas, un savā atbildes rakstā norāda, ka šobrīd no 24 000 Gibraltāriem reģistrēto sabiedrību aptuveni 3000 sabiedrības ir “no nodokļa atbrīvotas” sabiedrības agrākā nodokļu režīma izpratnē, no tām aptuveni 260 ir sabiedrības, kas sniedz sabiedriskos pakalpojumus vai finanšu pakalpojumus, un 18 000 ir neaktīvas sabiedrības, kuru valdījums ir aktīvi.

65 Ārija, kura lietā C-106/09 P iestājas Apvienotās Karalistes prasījumu atbalstam, uzskata, ka Komisijas apelācijas sūdzība būtu jāatzīst par nepieņemamu, jo tū pārsniedz apstrīdētajā lūmumā un pārsdzētajā spriedumā aplūkotos elementus. Ārija uzskata, ka ar sava vienīgā pamata pirmo daļu Komisija vēlas dalībvalstīm noteikt pierādīšanas pienākumu attiecībā uz to nodokļu sistēmas rakstura un struktūras atbilstību Savienības tiesībām. Turklāt Ārija norāda, ka Komisija savu argumentāciju [šajā] jomā cenšas pamatot ar nediskriminācijas principu, savukārt

noteikumi valsts atbalsta jomā ir c?lušies nevis no š? principa, bet gan no koncepta par loj?lu konkurenci kop?j? tirg?. Attiec?b? uz cit?m Komisijas vien?g? pamata da??m ?rija uzskata, ka saska?? ar tiesisk?s droš?bas un tiesisk?s pa??v?bas principiem Komisijai ir saistošs t?s Pazi?ojums par valsts atbalstu nodok?u jom?. Nodok?u sist?mas uzskat?šana par t?du, kas t?s seku d?? rakstur?gi diskrimin?joša, nesp?jot noteikt parasto nodok?u likmi, esot pretrun? past?v?gai judikat?rai un dal?bvalstu nodok?u suverenit?tei. Turkl?t, lai secin?tu, ka uz??mumi, kuriem š? sist?ma ir labv?l?ga, sa?em valsts atbalstu, nepietiek ar to, ka nodok?u sist?ma tiek kvalific?ta k? "hibr?ds".

3. Tiesas v?rt?jums

66 Pret?ji tam, ko nor?da ?rija, vien?gais Komisijas pamats ir pie?emams, jo t? m?r?is atbilstoši Tiesas Reglamenta 113. pantam ir atcelt p?rs?dz?t?to spriedumu, negrozot str?da priekšmetu Visp?r?j? ties?. Šiem nol?kiem Komisija p?rmet Visp?r?jai tiesai, ka t? nav iev?rojusi EKL 87. pantu, k??daini uzskatot, ka neviens no trim elementiem, kas apstr?d?taj? l?mum? ir identific?ti k? selekt?vi, nerada selekt?vas priekšroc?bas.

67 Vispirms ir j?noraida Komisijas iebildums, kas ir celts t?s vien?g? pamata otraj? da??, ar kuru t? p?rmet Visp?r?jai tiesai, ka t? ir k??d?jusies, par pamatu izmantojot Pazi?ojumu par valsts atbalstu nodok?u jom?, nepareizi izprotot t? saturu.

68 Attiec?b? uz p?rs?dz?t? sprieduma 143. un 146. punkt? min?to atsauci uz min?to pazi?ojumu pietiek konstat?t, ka Visp?r?j? tiesa no t? nav izdar?jusi nek?dus faktiskus vai juridiskus secin?jumus, k? tas izriet no šajos punktos lietotaj?m fr?z?m "k? to nor?da Komisija" un "turkl?t", bet, lai pamatotu savu pieeju, kas izkl?st?ta p?rs?dz?t? sprieduma 143.–146. punkt?, ir pamatojusies uz Tiesas judikat?ru un kompeten?u sadali nodok?u jom? starp Savien?bu un dal?bvalst?m.

69 Š?dos apst?k?os Komisijas iebildums, kas v?rstis pret šo piebildi par Pazi?ojumu par valsts atbalstu nodok?u jom?, nav der?gs (šaj? zi?? skat. 2003. gada 2. oktobra spriedumu liet? C?182/99 P *Salzgitter/Komisija*, *Recueil*, I?10761. lpp., 54. un 55. punkts), t?d?j?di šaj? posm? nav pamata izv?rt?t min?t? pazi?ojuma saturu un piem?rojam?bu.

70 Lai izv?rt?tu Komisijas vien?go pamatu un Sp?nijas Karalistes astoto pamatu, ir j?atg?dina Tiesas judikat?ra par selekt?vo priekšroc?bu j?dzienu nodok?u jom?.

71 Saska?? ar past?v?go judikat?ru atbalsta j?dziens ir visp?r?g?ks nek? subs?dijas j?dziens, jo tas ietver ne tikai pozit?vu pal?dz?bu, kas ir subs?dijas pašas par sevi, bet ar? valsts pas?kumus, kas daž?dos veidos atvieglo izmaksas, kuras parasti ir j?sedz no uz??muma budžeta, un kas, kaut gan tie nav subs?dijas š? v?rda šaur?kaj? noz?m?, ir t?m identiski p?c rakstura un rada t?das pašas sekas (skat. 2001. gada 8. novembra spriedumu liet? C?143/99 *Adria?Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *Recueil*, I?8365. lpp., 38. punkts, un 2011. gada 8. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?78/08 l?dz C?80/08 *Paint Graphos* u.c., Kr?jums, I?0000. lpp., 45. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

72 No t? izriet, ka pas?kums, ar kuru valsts iest?des atseviš?iem uz??mumiem pieš?ir labv?l?gu nodok?u rež?mu, kas, kaut ar? nav valsts l?dzek?u pieš?iršana, nost?da sa??m?jus finansi?li izdev?g?k? st?vokl? nek? p?r?jos nodok?u maks?t?jus, ir uzskat?ms par valsts atbalstu EKL 87. panta 1. punkta izpratn? (skat. 1994. gada 15. marta spriedumu liet? C?387/92 *Banco Exterior de Espa?na*, *Recueil*, I?877. lpp., 14. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Paint Graphos* u.c., 46. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

73 Turpret? priekšroc?bas, kas izriet no visp?r?ji piem?rojama pas?kuma, kurš bez iz??muma

piem?rojams visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, nevar uzskat?t par valsts atbalstu EKL 87. panta izpratn? (šaj? zi?? skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu liet? C?156/98 V?cija/Komisija, *Recueil*, I?6857. lpp., 22. punkts, un 2006. gada 15. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?393/04 un C?41/05 *Air Liquide Industries Belgium*, Kr?jums, I?5293. lpp., 32. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

74 T?d?j?di ir j?nosaka, vai nodok?u reformas projektam ir selekt?vs raksturs, jo selektivit?tes [nosac?jums] veido valsts atbalsta j?dzienu (skat. 2006. gada 6. septembra spriedumu liet? C?88/03 Portug?le/Komisija, Kr?jums, I?7115. lpp., 54. punkts).

75 Attiec?b? uz selektivit?tes nosac?juma nov?rt?jumu no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka EKL 87. panta 1. punkt? ir paredz?ts pien?kums noteikt, vai valsts pas?kums konkr?taj? tiesiskaj? rež?m? var rad?t priekšroc?bu “konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai” atš?ir?b? no p?r?jiem, kas, ?emot v?r? š? rež?ma m?r?i, faktisk? un juridisk? zi?? ir l?dz?g? situ?cij? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Adria?Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 41. punkts, un 2008. gada 22. decembra spriedums liet? C?487/06 P *British Aggregates* /Komisija, Kr?jums, I?10515. lpp., 82. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

76 ?emot v?r? šo judikat?ru, ir j?izv?rt?, vai Visp?r?j? tiesa nav pareizi piem?rojusi EKL 87. panta 1. punktu, kuru ir interpret?jusi Tiesa, nospriežot, ka neviens no apstr?d?taj? l?mum? identific?tajiem tr?s elementiem nerada selekt?vas priekšroc?bas.

a) Par nosac?jumu par pe??as g?šanu un ierobežojumu aplikšanai ar nodok?iem

77 Attiec?b? uz diviem pirmajiem apstr?d?taj? l?mum? identific?tajiem attiec?g? pas?kuma selektivit?tes elementiem, proti, to, ka [uz??mums] tiek aplikts ar algu nodokli un *BPO* tikai gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js g?st pe??u un aplikšana ar nodokli saska?? ar š?m ab?m nodok?u b?z?m ir noteikta maksim?li 15 % apm?r? no pe??as, Visp?r?j? tiesa secin?ja, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka šie elementi rad?tu selekt?vas priekšroc?bas.

78 Ar šo Visp?r?j?s tiesas secin?jumu nav pie?auta k??da ties?bu piem?rošan?.

79 K? tika atg?din?ts š? sprieduma 73. punkt?, tikai selekt?vas priekšroc?bas, nevis priekšroc?bas, kas izriet no visp?r?ja pas?kuma, kurš bez iz??muma piem?rojams visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, ietilpst valsts atbalsta j?dzien?.

80 Savuk?rt nosac?jums par pe??as g?šanu un ierobežojums aplikšanai ar nodokli paši par sevi ir visp?r?ji pas?kumi, kas bez iz??muma tiek piem?roti visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem un t?d?j?di nevar rad?t selekt?vas priekšroc?bas.

81 Komisijas apgalvojums, ka pe??as krit?rijs neatbilst sist?mas aplikšanai ar nodokli, kuras pamat? ir algas nodoklis un *BPO*, rakstur?gajai lo?ikai, nenoz?m?, ka šis krit?rijs, lai ar? pats par sevi neitr?ls, k??st selekt?vs.

82 Visp?r?j? tiesa, nepie?aujot k??du ties?bu piem?rošan?, ir nospriedusi, ka nosac?jums par pe??as g?šanu un ierobežojums aplikšanai ar nodokli 15 % apm?r? no pe??as nerada selekt?vas priekšroc?bas.

83 Komisijas uzr?d?t?s priekšroc?bas, kas ir raduš?s no pas?kumiem, kuri ir vien?di piem?rojami visiem saimniecisk?s darb?bas locek?iem, proti, nosac?jums par pe??as g?šanu, kas sniedzot labumu tirgus dal?bniekiem ar nelielu pe??u, un pas?kumi, kuri izriet no ierobežojuma aplikšanai ar nodokli, kas sniedzot labumu tirgus dal?bniekiem ar lielu pe??u, ne?auj uzskat?t, ka izv?rt?jamais nodok?u rež?ms rad?tu selekt?vas sekas. Š?s sekas nav t?das, kas rad?tu

priekšroc?bas “konkr?tiem uz??mumiem” vai “konkr?tu pre?u ražošanai” EKL 87. panta 1. punkta izpratn?, bet ir tikai sekas nejauš?bai, ka attiec?gais tirgus dal?bnieks aplikšanas ar nodok?iem laik? g?st mazu vai lielu pe??u.

84 No iepriekš min?t? izriet, ka iebildumi, kas v?rsti pret Visp?r?j?s tiesas formul?to secin?jumu, saska?? ar kuru Komisija nav pier?d?jusi, ka divi pirmie apstr?d?taj? l?mumi identific?tie elementi, proti, nosac?jums par pe??as g?šanu un ierobežojums aplikšanai ar nodokli 15 % apm?r? no pe??as, rada selekt?vas priekšroc?bas, ir j?noraida.

b) Par priekšroc?b?m ?rzonas sabiedr?b?m

85 P?rs?dz?t? sprieduma 185. punkt? Visp?r?j?s tiesa secina, ka nepast?v selekt?vas priekšroc?bas ?rzonas sabiedr?bu interes?s. Komisija, neiev?rojot nodok?u pas?kuma selektivit?tes noteikšanas anal?tisko ietvaru, kas izkl?st?ts p?rs?dz?t? sprieduma 143.–146. punkt? un atg?din?ts š? sprieduma 36. un 37. punkt?, neesot pier?d?jusi, ka ?rzonas sabiedr?bas, kuras to ?paš?bu d?? fiziski neatrodas Gibralt?r?, sa?em selekt?vas priekšroc?bas.

86 Šaj? argument?cij? ir pie?auta k??da ties?bu piem?rošan?.

87 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, pirmk?rt, past?v?g? judikat?ra, saska?? ar kuru EKL 87. panta 1. punkt? nav paredz?ts nodal?jums atkar?b? no t?, k?di ir valsts intervences pas?kuma iemesli vai m?r?i, bet šie pas?kumi ir defin?ti, ?emot v?r? to rad?t?s sekas, un t?d?j?di neatkar?gi no lietotaj?m metod?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *British Aggregates*/Komisija, 85. un 89. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra, un 2011. gada 8. septembra spriedumu liet? C?279/08 P Komisija/N?derlande, Kr?jums, l?0000. lpp., 51. punkts).

88 Tiesas ?stenot? pieeja, kur? tiek ?emta v?r? vien?gi nodok?u reformas projekt? izmantot? regul?juma metode, ne?auj izv?rt?t attiec?g? nodok?u pas?kuma sekas un *a priori* izsl?dz jebk?du iesp?ju uzskat?t, ka nodok?u nepiem?rošana ?rzonas sabiedr?b?m ir “selekt?va priekšroc?ba”. T?d?j?di š?da pieeja ir pretrun? š? sprieduma 87. punkt? atg?din?tajai judikat?rai.

89 Otrk?rt, ir j?konstat?, ka Visp?r?j?s tiesas pieeja ar? neiev?ro š? sprieduma 71. punkt? atg?din?to judikat?ru, kur? ir noteikts, ka, lai past?v?tu selekt?va priekšroc?ba uz??muma interes?s, ir nepieciešams, lai tiktu atvieglotas parast?s, ar t? budžetu saist?t?s izmaksas.

90 Protams, iepriekš min?t? sprieduma liet? Portug?le/Komisija 56. punkt? Tiesa noteica, ka nodok?u pas?kumu gad?jum? atskaites punktam ir liel?ka noz?me, jo pašu priekšroc?bas esam?bu var konstat?t, tikai to sal?dzinot ar t? saukto “norm?lo” aplikšanu ar nodok?iem.

91 Tom?r pret?ji Visp?r?j?s tiesas argument?cijai un *Government of Gibraltar* un Apvienot?s Karalistes atbalst?tajai t?zei š? judikat?ra nenosaka, ka nodok?u sist?ma var tikt kvalific?ta k? “selekt?va”, ja t? ir sagatavota t?d? veid?, ka uz??mumiem, kuri, iesp?jams, g?st labumu no selekt?vas priekšroc?bas, parasti tiek noteikti t?di paši nodok?u maks?jumi k? citiem uz??mumiem, tom?r tiem ir piem?rojami noteikumi par atk?p?m, t?d?j?di selekt?vo priekšroc?bu var identific?t k? starp?bu starp parastiem nodok?u maks?jumiem un maks?jumiem, kurus veic pirmie min?tie uz??mumi.

92 Lai selektivit?tes krit?riju var?tu izprast š?di, pret?ji š? sprieduma 87. punkt? atg?din?tajai judikat?rai b?tu nepieciešams, ka nodok?u rež?ms, lai to var?tu kvalific?t k? selekt?vu, tiek ieviests, izmantojot konkr?tu regul?juma metodi, kuras rezult?t? jau s?kotn?ji valsts nodok?u noteikumiem neb?tu piem?rojama kontrole valsts atbalsta jom? tikai t?d??, ka tiem ir piem?rojama cita regul?juma metode, kaut ar? tie rada t?das pašas tiesisk?s un/vai faktisk?s sekas.

93 Šiem apsvērumiem galvenokārt ir nozīme nodokļu sistēmā, kurā, kā tas ir šajā gadījumā, tās vietā, lai visiem uzņēmumiem tiktu paredzēti vispārīgi noteikumi, no kuriem ir noteiktas atkāpes atsevišķu uzņēmumu interesēs, tiek radīts identisks rezultāts, pielāgojot un apvienojot nodokļu noteikumus tādā veidā, ka pati to piemērošana rada atšķirīgus nodokļu maksājumus dažādiem uzņēmumiem.

94 Treškārt, ir jākonstatē, ka pārs dzēst sprieduma 184.–186. punktā Vispārējā tiesa kādā daini pārmet Komisijai, ka tā nav pierādījusi selektīvu priekšrocību esamību zonu sabiedrībā, apstrīdējot lēmumu nenosakot atskaites punktu, ko var izmantot par pamatu selektīvas priekšrocības esamības noteikšanai.

95 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi saistībā ar apstrīdēto lēmuma 143., 144. un 150. punktu, no šiem punktiem izriet, ka Komisija ir izvērtējusi selektīvo priekšrocību esamību zonu sabiedrībā, ievērojot attiecīgo nodokļu režīmu, kas ir oficiāli piemērojams visiem uzņēmumiem. Tādējādi šī iet, ka apstrīdējot lēmumu šis režīms ir identificēts kā atskaites punkts, saistībā ar kuru zonu sabiedrībā faktiski tiek radīta priekšrocība.

96 Visbeidzot ir jākonstatē, ka Komisija, pretēji Vispārējās tiesas noteiktajam, apstrīdējot lēmumu ir pietiekami juridiski pierādījusi, ka zonu sabiedrībā saistībā ar šo atskaites punktu ir selektīvas priekšrocības šī sprieduma 75. punktā atgādītais judikatūras izpratnē.

97 Protams, tā kā šajā jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, dalībvalstīm vai autonomo reģionu iestādēm, kam ir pietiekama autonomija nodokļu jomā, ir kompetence noteikt nodokļu bāzes un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām saimniecības nozarēm, kā Vispārējā tiesa to konstatē pārs dzēst sprieduma 146. punktā.

98 Tomēr Vispārējā tiesa nav izvērtējusi attiecīgo režīmu kopumā un nav ņēmusi vērā elementus, uz kuriem balstoties Komisija pamatoja savu attiecīgo režīma vērtējumu apstrīdējot lēmumu.

99 Šajā saistībā ir jāatgādina attiecīgo režīma pastāvīgās pašbas, kas ir aprakstītas pārs dzēst sprieduma 21.–25. punktā.

100 Šo režīmu raksturo, pirmkārt, algu nodokļa un BPOTK vienīgo nodokļu bāzu apvienojums, ko papildina nosacījums par peļņas gēšanu, kur aplikšanai ar nodokli ir noteikts maksimums 15 % apmērā, un, otrkārt, vispārīgi piemērojamas nodokļu bāzes neesamība, kurā bātu noteikta visu šajā režīmā norādīto sabiedrību aplikšana ar nodokli.

101 Ēmot vērā šī režīma pašbas, kas tika atgādītas iepriekšējā punktā, šī iet, ka apstrīdētais režīms, apvienojot šīs bāzes, pat ja to pamatā ir vispārējā rakstura kritēriji, faktiski rada diskrimināciju starp sabiedrībā, kas atrodas salīdzināmā situācijā, Ēmot vērā nodokļu reformu projekta mērķi, proti, ieviest vispārēju nodokļu uzlikšanas sistēmu visām Gibraltāri reģistrētām sabiedrībām.

102 Tādējādi šo nodokļu bāzu apvienošanas rezultātā ne tikai tiek radīta aplikšana ar nodokli, Ēmot vērā darbinieku skaitu un uzņēmējdarbības izmantoto telpu izmēru, bet jau sēkotnēji tiek izslēgta jēbkā zonu sabiedrību aplikšana ar nodokli – jo nav citu nodokļu bāzu – tādē, ka tām nav darbinieku un tās ar neizmanto telpas uzņēmējdarbības.

103 Neapšaubāmi saskaņā ar šī sprieduma 73. punktā minēto judikatūru atšķirīgā nodokļi, kas ir noteikti, piemērojot “vispārējo” nodokļu režīmu, paši par sevi nav pietiekami, lai rastos

Pēc tam ir jāizvērtē trešā pamata pirmā daļa par tiesību m uz aizstāvību. Visbeidzot ir jāspriež par pirmo pamatu saistību ar reģionālo selektivitāti.

A – Par otro Government of Gibraltar un Apvienotās Karalistes pamatu un Government of Gibraltar trešā pamata otro daļu

116 Prasītāju pirmajā instancē izvirzītajā otrajā pamatā par materiālo selektivitāti ir trīs daļas. Pirmajā daļā prasītāji pūrmet Komisijai, ka tē nav ievērojusi savu lēmumu pieēemšanas praksi un Paziņojumu par valsts atbalstu nodokļu jomā. Ar otro pamatu, uz kuru vienēgo ir balstēts pūrsēdzētais spriedums, minētie prasētēji norēda, ka neviens no apstrēdētajē lēmumē norēdētajiem trēs elementiem nepiešēir selektēvas priekšrocēbas. Visbeidzot trešēs daļas mērēis ir pierēdēti, ka minētajē lēmumē nav ēemts vērē fakts, ka iespējamēs selektēvēs priekšrocēbas katrē ziņē pamato attiecēgēs nodokļu sistēmas bētēba un struktēra. Ar sava trešē pamata otro daļu *Government of Gibraltar* norēda uz kēdu apstrēdētē lēmuma pamatojumē.

1. Par otrē pamata otro daļu

117 Attiecēbē uz otrē pamata otrajā daļē norēdētajiem iebildumiem par apstrēdētajē lēmumē norēdēto trēs elementu kvalifikēciju ir jāatgēdina, ka no šē sprieduma 86.–110. punktē norēdētajiem apsvērumiem izriet, ka apstrēdētajē lēmumē uzskatot, ka attiecēgais nodokļu režēms rada selektēvas priekšrocēbas, Komisija nepērkēpj EKL 87. panta 1. punktu.

118 Kaut arē no šē sprieduma 77.–84. punkta izriet, ka Vispērējē tiesa nav pieēvusi kēdu tiesēbu piemērošanē, secinot, ka pirmie divi apstrēdētajē lēmumē norēdētie elementi, proti, nosacējums par peēas gēšanu un ierobežojums aplikšanai ar nodokli 15 % apmērē no peēas nepiešēir selektēvas priekšrocēbas, tad tomēr attiecēbē uz apstrēdētajē lēmumē norēdēto trešo elementu par ērzonu sabiedrēbu aplikšanu ar nodokēiem Komisija ir pamatoti uzskatējusi, ka šēs sabiedrēbas gēst šēdas priekšrocēbas.

119 Kaut arē no apstrēdētē lēmuma izriet, ka ar attiecēgo nodokļu režēmu tiek piešēirtas selektēvas priekšrocēbas, šo secinējumu juridiski pietiekami pamato tas, ka pastēv selektēvas priekšrocēbas ērzonu sabiedrēbu interesēs, turklēti nav nepieciešams, lai arē divi citi elementi, kuri šajē lēmumē ir norēdēti kē selektēvi, radētu selektēvas priekšrocēbas (šajē ziņē skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu lietē Cē66/02 Itēlija/Komisija, Krējums, lē10901. lpp., 98. punkts). Tēdējēdi otrē pamata otrajai daļai nav nozēmes.

120 Lēdz ar to *Government of Gibraltar* un Apvienotēs Karalistes otrē pamata otrē daļā, kas pirmajā instancē tika izvirzēta pret apstrēdēto lēmumu, ir jānoraida.

2. Par *Government of Gibraltar* izvirzētē trešē pamata otro daļu

121 Uzreiz ir jānoraida *Government of Gibraltar* izvirzētē trešē pamata otrē daļā par kēdu pamatojumē, ciktēl Komisija neesot precizējusi, kēdas sabiedrēbas veido “plašu ērzonas sektoru”, uz kuru ir atsauce apstrēdētē lēmuma 143. punktē, tēdējēdi nenorēdot atsevišēu sabiedrēbu, individuēlo uzēmumu skaitu vai tautsaimniecēbas nozari, kura, kē apgalvots, gēstot priekšrocēbas no nodokļu reformas projekta.

122 Šaj? saist?b? pietiek nor?d?t, ka atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai gad?jum?, ja runa ir par valsts atbalstu, Komisija var tikai izp?t?t attiec?g? rež?ma visp?r?j?s raksturiez?mes un tai nav pien?kuma izv?rt?t katru atseviš?o piem?rošanas gad?jumu, lai p?rbaud?tu, vai šaj? rež?m? ir atbalsta elementi (2011. gada 9. j?nija spriedums apvienotaj?s liet?s C?71/09 P, C?73/09 P un C?76/09 P *Comitato "Venezia vuole vivere" u.c./Komisija, Kr?jums, I?0000. lpp., 130. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).*

3. Par otr? pamata pirmo da?u

a) Lietas dal?bnieku argumenti

123 Ar sava otr? pamata pirmo da?u pras?t?jas pirmaj? instanc? p?rmet Komisijai, ka apstr?d?taj? l?mum? t? nav iev?rojusi Pazi?ojumu par valsts atbalstu nodok?u jom?. Turkl?t *Government of Gibraltar* nor?da, ka šis l?mums neatbilst Komisijas l?mumu pie?emšanas praksei.

124 Run?jot par Pazi?ojuma par valsts atbalstu nodok?u jom? piem?rojam?bu, pras?t?jas nor?da, ka no min?t? pazi?ojuma 13. punkta izriet, ka dal?bvalst?m ir pilnvaras noteikt t?du ekonomikas politiku, k?du t?s uzskata par piem?rotu, un tostarp p?c saviem ieskatiem uzlikt nodok?us daž?diem ražošanas faktoriem. Turkl?t saska?? ar š? pazi?ojuma 9. un 16. punktu Komisijai ir j?nosaka, ka nodok?u pas?kums atseviš?u dal?bvalstu uz??mumu lab? paredz iz??mumu no nodok?u sist?mas piem?rošanas, kas noz?m?jot, ka vispirms ir j?nosaka kop?jais piem?rojamais rež?ms, no kura v?l?k ir paredz?tas atk?pes. Visbeidzot saska?? ar š? pazi?ojuma 14. punktu no t?, ka daži uz??mumi vai dažas nozares no atseviš?a nodok?u pas?kuma g?st liel?ku labumu nek? citi, neizriet, ka [šim nodok?u pas?kumam] ir piem?rojami noteikumi valsts atbalsta jom?.

125 Komisijas pieeja apstr?d?taj? l?mum? attiec?b? uz priekšroc?b?m ?rzonu sabiedr?b?m neesot savietojama ar nor?d?m, kas izrietot no min?t? pazi?ojuma. Neiev?rojot šo pašu pazi?ojumu, Komisija esot p?rk?pusi tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principu.

126 Lai pamatotu iebildumu, kuru ir izvirz?jusi tikai *Government of Gibraltar*, ka Komisija esot izstr?d?jusi jaunu materi?l?s selektivit?tes principu, kas neatbilst t?s agr?kai l?mumu pie?emšanas praksei, š? pras?t?ja nor?da uz dažiem Komisijas l?mumiem.

127 Komisija nor?da, ka pras?t?jas pirmaj? instanc? k??daini interpret? Pazi?ojumu par valsts atbalstu nodok?u jom?. T? ar? nor?da, ka nav atk?pusies no savas l?mumu pie?emšanas prakses un ka apstr?d?taj? l?mum? ?stenot? pieeja atbilst Tiesas judikat?rai.

b) Tiesas v?rt?jums

128 Pirmk?rt, run?jot par iebildumu, ka Komisija apstr?d?taj? l?mum? neesot iev?rojusi Pazi?ojumu par valsts atbalstu nodok?u jom?, ir j?atg?dina, ka min?tais pazi?ojums, kas k? p?rvaldes iest?des pie?emts iekš?j?s k?rt?bas pas?kums nevar tikt kvalific?ts k? ties?bu norma, tom?r paredz uzved?bas normu, kur? nor?d?ta prakse, kas j?iev?ro un no kuras atseviš?? gad?jum? p?rvaldes iest?de nevar atk?pties, nenor?dot iemeslus, kuri b?tu sader?gi ar vienl?dz?gas attieksmes principu (attiecb? uz pamatnost?dn?m valsts atbalsta jom? skat. 2011. gada 9. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?465/09 P l?dz C?470/09 P *Diputación Foral de Vizcaya u.c./Komisija, 120. punkts un taj? min?t? judikat?ra).*

129 T?d?j?di ir j?izv?rt?, vai jaut?jum? par attiec?g? rež?ma selektivit?tes p?rbaudi Komisija patieš?m nav iev?rojusi min?to pazi?ojumu.

130 Šaj? saist?b? vispirms ir j?konstat?, ka pret?ji tam, ko nor?da pras?t?jas pirmaj? instanc?,

minētā paziņojuma 13. punktu nevar interpretēt tādējādi, ka ar to dalībvalstu tiesības pārdaļīt nodokļu maksājumu dažādiem ražošanas faktoriem tiek atbrīvotas no jebkāda veida kontroles saistībā ar noteikumiem valsts atbalsta jomā. Minētajā 13. punktā ir vienīgi precīzts, ka “nodokļu pasākumi, kas ir pieejami visiem uzņēmumiem,” nav uzskatāmi par valsts atbalstu, savukārt šajā gadījumā nodokļu priekšrocības izzonu sabiedrības faktiski nav pieejamas visiem uzņēmumiem, kā tas izriet no šī sprieduma 102. punkta.

131 Turklāt attiecībā uz Paziņojuma par valsts atbalstu nodokļu jomā 9. un 16. punktu ir jānorāda, ka pretēji tam, ko norāda prasītājas pirmajā instancē, no [paziņojuma] neizriet, ka priekšrocību esamību var pierādīt tikai, konstatējot atkāpi no parastā režīma aplikšanai ar nodokļiem.

132 Pirmkārt, minētajā 9. punktā ir norādīti tikai visizplatītākie selektīvo priekšrocību piemēri. Otrkārt, 16. punktā ir precīzts, ka priekšrocības, kas izriet no acīmredzami vispārīga pasākuma, tomēr var tikt atzītas par selektīvām. Šo secinājumu apstiprina minētā paziņojuma 13. punkts – pirmais punkts, kurā tiek aplūkotas atšķirības starp valsts atbalstu un vispārīgiem pasākumiem un kurā ir skaidri norādīts, ka vispārīgiem pasākumiem ir jābūt “pilnīgi un vienlīdz pieejamiem visiem uzņēmumiem, un to piemērošanas jomu nedrīkst *de facto* samazināt”.

133 Visbeidzot prasītāju tīzi pirmajā instancē, ka Komisija nav ievērojusi Paziņojumu par valsts atbalstu nodokļu jomā, neapstiprina arī šī paziņojuma 14. punkts. Jau no paša formulējuma “nenozīmī, ka [...] ir pārķepušas konkurences noteikumus attiecībā uz valsts atbalstu” izriet, ka šī punkta mērķis nav kategoriski izslēgt atsevišķus pasākumus no noteikumu valsts atbalsta jomā piemērošanas.

134 Līdz ar to ir jānoraida iebildums, ka Komisija apstrīdējot lūgumu nav ievērojusi Paziņojumu par valsts atbalstu nodokļu jomā.

135 Otrkārt, ir jānoraida *Government of Gibraltar* izvirzītais iebildums, ka Komisija apstrīdējot lūgumu esot atkāpusies no savas lūgumu pieņemšanas prakses.

136 Šajā saistībā ir jānorāda, ka atbilstoši judikatūrai atsevišķa pasākuma valsts atbalsta raksturs ir jānovērtē tikai saistībā ar EKL 87. panta 1. punktu, nevis ievērojot iespējamu Komisijas agrāku lūgumu pieņemšanas praksi (šajā ziņā skat. 2011. gada 21. jūlija spriedumu lietā C-459/10 P *Freistaat Sachsen un Land Sachsen–Anhalt*/Komisija, 50. punkts).

137 Ēmot vērā iepriekš minēto, otrā pamata pirmā daļa ir jānoraida.

4. Par otrā pamata trešo daļu

a) Lietas dalībnieku argumenti

138 Ar sava otrā pamata trešo daļu prasītājas pirmajā instancē būtībā norāda, ka Komisija nav ievērojusi EKL 87. panta 1. punktu, neizvērtējot, ka selektīvo priekšrocību izzonas sabiedrības varētu attaisnot režīma raksturs un struktūra.

139 Šīs lietas dalībnieces uzskata, ka nodokļu reformas projekta pazīmes atspoguļo katrā ziņā mazāk nozīmīgas nodokļu administrēšanas esamību Gibraltārā, kā arī vājo Gibraltāra nodokļu bāzi, kas nosaka nenovērtējamus un Gibraltāra nodokļu režīma efektivitātei un darbotiespējai būtiskus ierobežojumus.

140 Algu apjoma un telpu uzņēmējdarbības veikšanai izmantošana par nodokļa bāzi esot loģiska izvēle, Ēmot vērā Gibraltāram raksturīgās pašbas, tādējādi šāds nodokļu režīms sniegtu vienķēršu un viegli kontrolējamu nodokli, kura iekasēšana būtu lēta, un kas līdzinātos

citiem nodokšiem, kurus parasti iekas nelielā Gibraltāra nodokļu iestādē. *Government of Gibraltar* arī norāda, ka nodokļu reformas projekta rezultātā ar nodokli tiks apliktas visas komercsabiedrības. Apstāklis, ka sabiedrības, kuras nav komerciālas un kurām ir tikai pašums, netiks apliktas ar nodokli, atbilstot [pieņemtajai] normai nodokļu sistēmā jomā.

141 Komisija uzskata un viņu atbalsta Spānijas Karaliste, ka selektīvās priekšrocības zonas sabiedrībām nevar attaisnot ar nodokļu reformas projekta raksturu un vispārīgo struktūru, jo tās pati par sevi rada sistēmu, kura *de facto* ievieš atšķirīgas nodokļu likmes dažāda veida uzņēmumiem.

142 Lai gan nodokļu reformas projekts var atspoguļot saprātīgu *Government of Gibraltar* stratēģijas izvēli, tam tomēr esot selektīvs raksturs. Turklāt prasītājas pirmajā instancē neizskaidrojot, cik lielā mērā ir nepieciešams aplikāt ar nodokli atsevišķus no šiem uzņēmumiem, izslēdzot citus, lai izvairītos no daudzu mazu uzņēmumu pārmaiņīgā aplikšanas ar nodokli, neņemot vērā šo uzņēmumu [nodokļu] maksāspēju. Attiecībā uz argumentu, ka *Government of Gibraltar* esot jābūt iespējām ieviest vienkāršu nodokli, kuru var efektīvi kontrolēt, neesot pamatoti, ka no tā tiek atbrīvota ievierojama daļa Gibraltāra sabiedrību.

b) Tiesas vērtējums

143 Lai izvērtētu prasītāju pirmajā instancē otrā pamata trešo daļu, ir jānorāda, ka apstrīdētajā jautājumā nav aplūkots jautājums par zonas sabiedrību priekšrocības iespējamo pamatojumu, ievierojot nodokļu sistēmas raksturu un struktūru.

144 Tādējādi ir jāpārbauda, vai Komisijai apstrīdētajā lēmumā bija jāpieņem nostāja par selektīvās priekšrocības zonas sabiedrībām iespējamo pamatojumu ar nodokļu sistēmas raksturu un struktūru.

145 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts atbalsta jādziens neietver valsts pasākumus, kuri rada diferenciāciju starp uzņēmumiem, un tādējādi ir *a priori* selektīvi, ja šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai struktūras (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 42. punkts; lietā Portugāle/Komisija, 52. punkts, kā arī lietā *British Aggregates*/Komisija, 83. punkts).

146 Dalībvalstij, kas ir ieviesusi šādu uzņēmumu diferenciāciju nodevu jomā, ir jāpierāda, ka tā faktiski ir pamatota ar attiecīgās sistēmas raksturu un struktūru (2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-159/01 Nīderlande/Komisija, *Recueil*, I-4461. lpp., 43. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Nīderlande, 77. punkts).

147 Dalībvalstij, kura lūdz atļauju piešķirt atbalstus, atkāpjoties no Līguma noteikumiem, ir pienākums sadarboties ar Komisiju. Saskaņā ar šo pienākumu dalībvalstij tostarp ir pienākums iesniegt visu informāciju, kuras raksturs būtu šai iestādei pārlicināties, ka prasīto atkāpju nosacījumi ir izpildīti (skat. 1993. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-364/90 Itālija/Komisija, *Recueil*, I-2097. lpp., 20. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-372/97 Itālija/Komisija, *Recueil*, I-3679. lpp., 81. punkts).

148 Visbeidzot ir jāatgādina, ka valsts atbalsta noteikumu labas pārvaldības nolūkā Komisijai ir pienākums veikt rūpīgu un objektīvu tās rīcībā esošās informācijas pārbaudi (tostarp skat. Tiesas 1998. gada 2. aprīļa spriedumu lietā C-367/95 P Komisija/Sytraval un *Brink's France*, *Recueil*, I-1719. lpp., 62. punkts).

149 Šajā saistībā ir jānorāda, ka, pirmkārt, Apvienotā Karaliste, ne paziņojot nodokļu reformas projektu, ne tā oficiāls izmeklēšanas posmā, nav norādījusi uz pamatojumu saistībā ar

selektīvām priekšrocībām zonu sabiedrībām. Nav šaubu, ka nodokļu reformas projekta oficiālās izmeklēšanas procedūras laikā Apvienotā Karaliste nav paudusi nostāju par Spānijas Karalistes argumentiem jautājumā par šīm priekšrocībām.

150 Otrkārt, prasītājas pirmajā instancē savās prasībās Vispārējai tiesai arī nenorāda, ka Komisijas rīcībā būtu informācija, atbilstoši kurai tai apstrīdētajā lēmumā bija jāizvērtē iespējamais pamatojums zonu sabiedrību selektīvajām priekšrocībām.

151 Tādējādi ir jāsecina, ka Komisijai nebija pamata izvērtēt zonu sabiedrību selektīvo priekšrocību iespējamu pamatojumu, ņemot vērā nodokļu sistēmas raksturu un struktūru, līdz ar to Komisijai nevar piemest, ka tā šo jautājumu nav aplūkojusi apstrīdētajā lēmumā.

152 Šādos apstākļos ir jānoraida prasītāju pirmajā instancē tādēļ, ka Komisija nav ievērojusi EKL 87. panta 1. punktu, neizvērtējot, ka selektīvā priekšrocība zonu sabiedrībām ir pamatota ar režīma raksturu un struktūru.

153 Tādēļ otrā pamata trešā daļa ir jānoraida.

154 ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jānoraida *Government of Gibraltar* izvirzītais otrais pamats kopumā, kā arī trešā pamata otrā daļa.

B – Par Apvienotās Karalistes trešo pamatu un Government of Gibraltar trešā pamata pirmo daļu par tiesību aizstāvību pārskatīšanu

155 Apvienotā Karaliste savā trešajā pamatā un *Government of Gibraltar* sava trešā pamata pirmajā daļā, kas izvirzīti Vispārējās tiesas pret apstrīdēto lēmumu, norāda uz to tiesību aizstāvību pārskatīšanu.

1. Lietas daļbnieku argumenti

156 *Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste norāda, ka Komisija ir pārskatījusi vienu tiesības uz aizstāvību, jo tā jautājumu par materiālo selektivitāti saistībā ar, iespējams, labvēlīgāku attieksmi pret zonu sabiedrībām pirmo reizi norādīja apstrīdētajā lēmumā, un šis jautājuma raksturs atšķiras no jautājumiem, kuri tika analizēti sēkotnējā novērtējuma laikā, kas tika veikts, pieņemot lēmumu par oficiālās [izmeklēšanas] procedūras uzsākšanu.

157 Komisijai, veicot valsts atbalsta izmeklēšanas procedūru, būtu jāņem vērā tiesiskā paņēvība, kas varēja rasties, pamatojoties uz norādījumiem, kuri minēti lēmumā par oficiālās [izmeklēšanas] procedūras uzsākšanu, kuros ir norādīts, ka Komisija savu galveno lēmumu nebalstīs uz apsvērumiem, par kuriem, ņemot vērā šos norādījumus, ieinteresētās personas nebūtu uzskatījušas par nepieciešamu pieņemt nostāju. Šajā ziņā prasītājas pirmajā instancē tostarp atsaucas uz Vispārējās tiesas 2001. gada 5. jūnija sprieduma lietā T-6/99 *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Komisija* (*Recueil*, II-1523. lpp.) 126. punktu un 2004. gada 18. novembra sprieduma lietā T-176/01 *Ferriere Nord/Komisija* (*Krājums*, II-3931. lpp.) 88. punktu.

158 Ne minētā lēmuma 60. punkta f) apakšpunktā Apvienotajai Karalistei adresētais jautājums par sabiedrībām, kuras neglāb vai kurām nav darbinieku, ne fakts, ka Spānijas Karaliste savos apsvērumos, kas tika iesniegti pārlēmuma par oficiālās [izmeklēšanas] procedūras uzsākšanu, atsaucās uz zonu nozari, *Government of Gibraltar* un Apvienotajai Karalistei neesot šīs izskatīt, ka Komisija materiālo selektivitāti vērtēšot arī saistībā ar attieksmi pret zonu sabiedrībām.

159 Pirmkārt, minētais jautājums neesot saistīts ar lēmuma par oficiālās [izmeklēšanas] procedūras uzsākšanu 2.–59. punktā norādīto detalizēto nodokļu reformas projekta analīzi.

Otrk?rt, Sp?nijas Karalistes koment?riem esot bijis t?ri form?ls raksturs, un Komisija nevien?br?d? neesot ??vusi saprast, ka t? šo apst?kli uzskat?s par b?tisku sava v?rt?juma veikšanai.

160 Ja Komisija b?tu pien?c?gi v?rsusi uzman?bu uz ?rzonas sabiedr?bu aplikšanu ar nodok?iem, izmekl?šanas proced?rai var?tu b?t cit?d?ks izn?kums.

161 Komisija, kuru atbalsta Sp?nijas Karaliste, uzskata, ka *Government of Gibraltar* un Apvienot?s Karalistes ties?bas uz aizst?v?bu nav tikušas p?rk?ptas.

162 Priorit?ri t? uzskata, ka jaut?jums par ?rzonas sabiedr?bu aplikšanas ar nodokli selekt?vo raksturu tika nor?d?ts gan l?muma par ofici?las [izmekl?šanas] proced?ras uzs?kšanu 60. punkta f) apakšpunkt?, gan uz to nor?d?ja Sp?nijas Karaliste savos apsv?rumos par ofici?lo izmekl?šanas proced?ru, par kuriem *Government of Gibraltar* un Apvienotajai Karalistei bija iesp?ja paust savu viedokli.

163 Pak?rtoti Komisija uzskata, ka proced?ras izn?kums neb?tu bijis cit?d?ks, pat ja pie?em, ka *Government of Gibraltar* un Apvienot?s Karalistes ties?bas uz aizst?v?bu tika p?rk?ptas.

2. Tiesas v?rt?jums

164 Vispirms ir j?izv?rt?, vai ir p?rk?ptas Apvienot?s Karalistes ties?bas uz aizst?v?bu.

165 Saska?? ar past?v?go judikat?ru ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošana ofici?l?s izmekl?šanas proced?ras saska?? ar EKL 88. panta 2. punktu laik? prasa, ka attiec?gajai dal?bvalstij ir j??auj lietder?gi paust savu viedokli par apgalvoto faktu un apst?k?u patiesumu un to noz?m?gumu, k? ar? par dokumentiem, uz kuriem Komisija balsta savu apgalvojumu par Savien?bas ties?bu p?rk?puma past?v?šanu (šaj? zi?? skat. 1986. gada 10. j?lija spriedumus liet? 40/85 Be??ija/Komisija, *Recueil*, 2321. lpp., 28. punkts, un liet? 234/84 Be??ija/Komisija, *Recueil*, 2263. lpp., 27. punkts), k? ar? par apsv?rumiem, kurus treš?s ieinteres?t?s personas iesniegušas atbilstoši EKL 88. panta 2. punktam. Cikt?l dal?bvalstij nav bijusi iesp?ja iesniegt koment?rus par šiem apsv?rumiem, Komisija tos nevar izmantot sav? l?mum? pret šo valsti (skat. 1990. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C?301/87 Francija/Komisija, *Recueil*, I?307. lpp., 30. punkts; 1990. gada 21. marta spriedumu liet? C?142/87 Be??ija/Komisija, *Recueil*, I?959. lpp., 47. punkts, un 2000. gada 5. oktobra spriedumu liet? C?288/96 V?cija/Komisija, *Recueil*, I?8237. lpp., 100. punkts).

166 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, ka šaj? gad?jum? nav šaubu, ka Apvienotajai Karalistei bija iesp?ja dar?t zin?mu savu viedokli par apgalvoto faktu un apst?k?u patiesumu un to noz?m?gumu, k? ar? par treš?s ieinteres?t?s personas, šaj? gad?jum? – Sp?nijas Karalistes, iesniegtajiem apsv?rumiem, t?d?j?di pien?kumi, kas izriet no iepriekš?j? punkt? min?t?s judikat?ras, ir iev?roti.

167 Cikt?l Apvienot? Karaliste nor?da, ka t? nav var?jusi lietder?gi dar?t zin?mu savu viedokli, jo, pirmk?rt, l?mum? par ofici?las [izmekl?šanas] proced?ras uzs?kšanu iek?autaj? s?kotn?j? nov?rt?jum? nebija apsv?rumu par ?rzonas sabiedr?b?m, un, otrk?rt, sarun?s ar *Government of Gibraltar* un Apvienoto Karalisti ofici?l?s izmekl?šanas proced?ras laik? Komisija nepreciz?ja, ka t? uzskata, ka ?rzonas sabiedr?b?m ir pieš?irtas selekt?vas priekšroc?bas, t?s argument?ciju nevar atbalst?t.

168 Pirmkārt, runājot par apstākli, kas noticis novērtējuma neesot bijuši iekārti apsvērumi par zonas sabiedrību, ir jānorāda, ka, neapšaubami, Komisijai, uzsākot oficiālu izmeklēšanas procedūru, ir skaidri jāformulē savas šaubas par atbalsta saderību, lai dabūvalstis un ieinteresētās personas varētu tai sniegt labāku atbildi (2008. gada 8. maija spriedums lietā C-49/05 P *Ferriere Nord*/Komisija, 92. punkts).

169 Tomēr apstākļi pats par sevi, kas pazīstami nodokļu reformas projekta notikuma vērtējuma nav apsvērumu par zonas sabiedrību, nav apstākļi, kas Apvienotajai Karalistei varētu radīt tiesisko pārvērtību, ka Komisija savu novērtējumu veiks tikai saistībā ar minētajos notikumos izvērtētajiem aspektiem. Tātad šis apstākļi ar nenorāda, ka Komisija nebūtu ievērojusi savu pienākumu skaidri formulēt savas šaubas.

170 Vispirms ir jāatgādina, ka lēmuma par oficiālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu 60. punkta f) apakšpunktā ir ietverti jautājumi, kas attiecas tieši uz šo nozari, pat ja tajā netika izmantots termins "zonas".

171 Tādējādi ar pašu lēmumu par oficiālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu Apvienotā Karaliste tika pienācīgi brīdināta, ka padziļinātā izpēte nodokļu reformas projekta oficiāls izmeklēšanas procedūras laikā varētu attiekties arī uz nozarēm, kuras, tā kā tajās nav darbinieku un tām nav nepieciešams aizņemt telpas, tādējādi izvairīs no aplikšanas ar nodokli.

172 Turklāt ir jānorāda, ka izvērtējums, kurš atbilstoši Regulas Nr. 659/1999 6. panta 1. punktam ir iekārtas lēmuma par oficiālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, ir tikai "notikums, kas izvērtējums", kā izriet no šīs pašas tiesību normas formulējuma – ar to tiek atzīmēti oficiāls izmeklēšanas procedūras sākums un paši – norādīta iespēja ieinteresētajām personām lietderīgi darīt zināmu savu viedokli.

173 Tostarp, lai nodrošinātu šīs iespējas lietderību, nav šķēršļu, lai Komisija savā galīgajā lēmumā pēc oficiāls izmeklēšanas procedūras papildinātu savu "notikuma" izvērtējumu, pieņemot šo ieinteresēto personu pausto viedokli.

174 Šādos apstākļos ir jāsecina, ka apstākļi pats par sevi, kas pazīstami nodokļu reformas projekta notikuma izvērtējuma nebija pašu apsvērumu par zonas sabiedrību, nerada Apvienotās Karalistes tiesību uz aizstāvību pārkāpumu.

175 Otrkārt, pretī tam, ko apgalvo Apvienotā Karaliste, ir jānorāda, ka Spēnijas Karalistes apsvērumos oficiāls izmeklēšanas procedūras laikā bija ne tikai trīs faktiski argumenti, bet to mērķis bija tieši pierādīt, ka pazīstamais nodokļu reformas projekts ir arī selektīvs, ciktāl ar to tiek radītas priekšrocības zonas sabiedrību, kuras tiek atbrīvotas no jebkādas aplikšanas ar nodokli.

176 Komisija minētos apsvērumus paziņoja Apvienotajai Karalistei, kura savā 2003. gada 13. februāra vēstulē izklāstīja savus komentārus, tomēr nepieņēma nostāju par zonas sabiedrību.

177 Apvienotā Karaliste, norādot, ka tā neesot varējusi lietderīgi darīt zināmu savu viedokli, jo Komisija nav likusi saprast, ka tā Spēnijas Karalistes argumentiem piešķirs nozīmi, izvirza argumentus, saskaņā ar kuriem Komisijai ir pienākums oficiāls izmeklēšanas procedūras laikā paust nostāju par komentāriem, ko saņemmušas ieinteresētās personas.

178 Šāda pienākuma esamība neizriet no Regulas Nr. 659/1999. Minētās regulas 6. panta 2. punktā Komisijai ir noteikts pienākums vienīgi paziņot attiecīgajai dabūvalstij apsvērumus, kurus

t? ir sa??musi ofici?l?s [izmekl?šanas] proced?ras laik?, un šo pien?kumu Komisija šaj? gad?jum? ir pien?c?gi izpild?jusi.

179 ?emot v?r? iepriekš min?to, Apvienot?s Karalistes trešais pamats par t?s ties?bu uz aizst?v?bu p?rk?pšanu ir j?noraida, neizv?rt?jot, vai nor?d?t?s pretlikum?bas neesam?bas gad?jum? proced?rai var?tu b?t cit?d?ks izn?kums – nosac?jums tam, lai ties?bu uz aizst?v?bu p?rk?puma gad?jum? tiktu atcelts apstr?d?tais l?mums (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Francija/Komisija, 31. punkts; iepriekš min?to 1990. gada 21. marta spriedumu liet? Be??ija/Komisija, 48. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? V?cija/Komisija, 101. punkts).

180 Run?jot par *Government of Gibraltar* ties?b?m uz aizst?v?bu vispirms ir j?nor?da, ka tai bija iesp?ja nos?t?t koment?rus Komisijai, ko t? ar? izmantoja. Cikt?l *Government of Gibraltar* b?t?b? nor?da tos pašus argumentus, ko Apvienot? Karaliste, pietiek atg?din?t, ka š?s dal?bvalsts ties?bas uz aizst?v?bu nav tikušas p?rk?ptas, t?d?j?di tas pats ir atz?stams attiec?b? uz *Government of Gibraltar* argumentiem. Katr? zi?? *Government of Gibraltar* procesu?l?s ties?bas ir šaur?kas par Apvienot?s Karalistes ties?b?m, kura ir attiec?g? dal?bvalsts ofici?laj? izmekl?šanas proced?r? atbilstoši EKL 88. panta 2. punktam.

181 Šaj? saist?b? no Tiesas judikat?ras izriet, ka citas ieinteres?t?s personas, k?da šaj? gad?jum? ir *Government of Gibraltar*, iz?emot attiec?go dal?bvalsti, valsts atbalsta p?rbaudes proced?r? vien?gi var pazi?ot Komisijai visu inform?ciju, lai paskaidrotu savu r?c?bu n?kotn?, un t?s nevar pašas iesaist?ties sac?kstes proces? ar Komisiju, k?ds tiek uzs?kts par labu min?tajai dal?bvalstij (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Sytraval un *Brink's France*, 59. punkts, k? ar? 2002. gada 24. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?74/00 P un C?75/00 P *Falck un Acciaierie di Bolzano*/Komisija, *Recueil*, l?7869. lpp., 80. un 82. punkts).

182 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, Apvienot?s Karalistes trešais pamats un *Government of Gibraltar* treš? pamata pirm? da?a ir j?noraida k? nepamatota.

C – Par pirmo pamatu saist?b? ar re?ion?lo selektivit?ti

183 Pras?t?jas pirmaj? instanc? ar savu pirmo pamatu nor?da, ka ar apstr?d?to l?mumu nav iev?rots EKL 87. panta 1. punkts, cikt?l ar to ir secin?ta nodok?u reformas projekta re?ion?l? selektivit?te.

184 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, ka no š? sprieduma 86.–108. punkta izriet, ka nodok?u reformas projekts ir materi?li selekt?vs, cikt?l ar to tiek pieš?irtas selekt?vas priekšroc?bas ?rzonas sabiedr?b?m.

185 Šis konstat?jums pats par sevi ?auj pamatot apstr?d?t? l?muma rezolut?vo da?u, saska?? ar kuru nodok?u reformas projekts ir uzskat?ms par atbalsta sh?mu EKL 87. panta 1. punkta izpratn?, kuru Apvienot? Karaliste nedr?kst ?stenot.

186 Š?dos apst?k?os pras?t?ju pirmais pamats saist?b? ar re?ion?lo selektivit?ti, cikt?l ar to netiek apstr?d?ta materi?lu selekt?vu priekšroc?bu esam?ba, nevar izrais?t pat da??ju apstr?d?t? l?muma atcelšanu (p?c analo?ijas skat. Tiesas priekšs?d?t?ja 1998. gada 25. j?nija r?kojumu liet? C?159/98 P(R) *N?derlandes Anti?u salas/Padome*, *Recueil*, l?4147. lpp., 111. punkts).

187 T?d?j?di ir j?secina, ka pirmais pamats, pat ja pie?em, ka tas ir pamatots, nevar izrais?t apstr?d?t? l?muma atcelšanu un t?d?j?di ir neefekt?vs.

188 Ēmot v?r? visu iepriekš min?to, *Government of Gibraltar* un Apvienot?s Karalistes iesniegt?s pras?bas ir j?noraida kopum?.

VIII – Par ties?šan?s izdevumiem

189 Saska?? ar Reglamenta 122. panta pirmo da?u Tiesa lemj par ties?šan?s izdevumiem, ja apel?cijas s?dz?ba ir pamatota un Tiesa liet? taisa gal?go spriedumu. Saska?? ar š? paša reglamenta 69. panta 2. punktu, kas piem?rojams apel?cijas tiesved?b? saska?? ar t? 118. pantu, lietas dal?bniekam, kam spriedums ir nelabv?l?gs, piespriež atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, ja to ir pras?jis lietas dal?bnieks, kuram spriedums ir labv?l?gs. Min?t? 69. panta 4. punkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka dal?bvalstis, kas iest?juš?s liet?, sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

190 T? k? Komisijas un Sp?nijas Karalistes apel?cijas s?dz?bas ir tikušas apmierin?tas un *Government of Gibraltar* un Apvienot?s Karalistes pras?bas par apstr?d?to l?mumu ir noraid?tas, ir j?piespriež *Government of Gibraltar* un Apvienotajai Karalistei segt savus, k? ar? atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, kas Komisijai un Sp?nijas Karalistei radušies šaj? apel?cijas tiesved?b?, k? ar? Komisijai – tiesved?b? pirmaj? instanc?, atbilstoši Komisijas un Sp?nijas Karalistes pras?jumiem.

191 Sp?nijas Karaliste un ?rija k? personas, kas iest?juš?s liet?, attiec?gi tiesved?b? Visp?rj? ties? un tiesved?b? Ties? sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

- 1) **atcelt Eiropas Kopienu Pirm?s instances tiesas 2008. gada 18. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s T?211/04 un T?215/04 *Government of Gibraltar* un Apvienot? Karaliste/Komisija;**
- 2) **noraid?t *Government of Gibraltar* pras?bu un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot?s Karalistes pras?bu;**
- 3) ***Government of Gibraltar* un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste sedz savus, k? ar? atl?dzina ties?šan?s izdevumus, kas Eiropas Komisijai un Sp?nijas Karalistei radušies šaj? apel?cijas tiesved?b?, k? ar? Eiropas Komisijai – tiesved?b? pirmaj? instanc?;**
- 4) **Sp?nijas Karaliste un ?rija k? personas, kas iest?juš?s liet?, attiec?gi tiesved?b? Eiropas Kopienu Pirm?s instances ties? un tiesved?b? Eiropas Savien?bas Ties? sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.