

## II

(Akty, których publikacja nie jest obowiązkowa)

## KOMISJA

## DECYZJA KOMISJI

z dnia 30 marca 2004 r.

w sprawie systemu pomocy, który Zjednoczone Królestwo zamierza wdrożyć w stosunku do gibraltarskiej rządowej reformy podatku dochodowego od przedsiębiorstw

(notyfikowana jako dokument nr C(2004) 929)

(Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2005/261/WE)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, w szczególności jego art. 88 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

wzwaawszy zainteresowane strony do przedstawienia komentarzy zgodnie z cytowanymi powyżej przepisami<sup>(1)</sup> oraz uwzględniając ich komentarze,

a także mając na uwadze, co następuje:

(2) W dniu 16 października 2002 r. Komisja podjęła decyzję o wszczęciu procedury określonej w art. 88 ust. 2 Traktatu WE w stosunku do reformy (C(2002) 3734). Decyzja ta została zgłoszona Zjednoczonemu Królestwu w dniu 18 października 2002 r. (SG(2002) D/232221). Po przedłużeniu terminu Zjednoczone Królestwo odpowiedziało pismem z dnia 16 grudnia 2002 r. (A/39214).

(3) Komisja opublikowała swoją decyzję o wszczęciu formalnej procedury wyjaśniającej w *Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich*, wzywając zainteresowane strony do przedstawienia swoich uwag<sup>(2)</sup>. Komentarze zostały przedłożone przez Hiszpańską konfederację organizacji biznesowych (Confederación Española de Organizaciones Empresariales) w dniu 30 grudnia 2002 r. (A/39469), przez Åland Executive z Finlandii (Ålands Landskapsstyrelse) w dniu 2 stycznia 2003 r. (A/30002), przez rząd hiszpański w dniach 2. i 3. stycznia 2003 r. (A/30003 i A/30018) oraz przez rząd Gibraltaru w dniu 3 stycznia 2003 r. (A/30011). Komentarze te zostały przekazane Zjednoczonemu Królestwu, które odpowiedziało pismem z dnia 13 lutego 2003 r. (A/31313).

## I. PROCEDURA

(1) Pismem z dnia 12 sierpnia 2002 r., zarejestrowanym w dniu 19 sierpnia (SG(2002) A/8328), Zjednoczone Królestwo zgłosiło do Komisji, zgodnie z art. 88 ust. 3 WE, gibraltarską rządową reformę podatku dochodowego od przedsiębiorstw (zwaną w dalszej części „reformą”).

## II. SZCZEGÓŁOWY OPIS ŚRODKA

(4) Poniższy opis uwzględnia modyfikacje projektu reformy dokonane przez rząd Gibraltaru w odpowiedzi na otwarcie formalnej procedury wyjaśniającej pomocy państwa. Modyfikacje te zostały przedstawione w piśmie Zjednoczonego Królestwa z dnia 16 grudnia 2002 r. Zostały one streszczone w motywach 27 — 30 poniżej.

<sup>(1)</sup> Dz.U. C 300 z 4.12.2002, str. 2.

<sup>(2)</sup> Patrz: przypis 1.

## Cel reformy

- (5) Wskazaniem celem reformy jest przyjęcie nowego ogólnego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw, niezwiązanego z jakimkolwiek elementem pomocy państwa, zapewnienie pewności prawnej spółkom prowadzącym działalność na Gibraltarze oraz zapewnienie dostatecznego dochodu z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw dla rządu Gibraltaru. Reforma zakłada również zapewnienie zgodności z Kodeksem postępowania dla opodatkowania podmiotów gospodarczych UE <sup>(3)</sup> (zwanym dalej „Kodeksem postępowania”) oraz z raportem OECD w sprawie szkodliwej konkurencji podatkowej <sup>(4)</sup>. Według rządu Gibraltaru zasadniczym elementem reformy jest generalne zniesienie opodatkowania zysków spółki, z wyjątkiem podatków wyrównawczych od usług komunalnych i finansowych. Propozycje reformy bazują na całkowitym wyeliminowaniu wszelkiej dyskryminacji pomiędzy działalnością gospodarczą prowadzoną przez rezydentów i nierezydentów i działalnością krajową i pozakrajową, tj. wyeliminowaniu tak zwanych przepisów wyodrębniających („ring-fencing”). Zniesione zostanie prawodawstwo spółek typu „exempt” i „qualifying”, co doprowadzi do zlikwidowania formalnego rozróżnienia pomiędzy tak zwaną gospodarką „zamorską” i „ładową” („offshore” i „onshore”).
- (6) Ogólny system podatkowy stworzony w wyniku reformy oparty będzie na podatku od wynagrodzenia, podatku od zajmowania majątku nieruchomości wykorzystywanego do prowadzenia działalności i opłacie rejestracyjnej, stosowanych dla wszystkich spółek gibraltarskich. Rząd Gibraltaru szacuje, że jego obecnie bardzo ograniczony, ale zasadniczy dochód z podatku od przedsiębiorstw w wysokości 13,7 miliona funtów szterlingów (około 20 milionów EUR), stanowiący 9,25 % całkowitego dochodu rządowego, zostanie zasadniczo utrzymany w ramach nowego systemu opartego na tych trzech podstawowych podatkach stosowanych dla wszystkich spółek gibraltarskich. Jest to porównywalne z podatkiem dochodowym od osób fizycznych wynoszącym 53,6 miliona funtów szterlingów (około 77 milionów EUR) stanowiącym 36,3 % przychodu. Dochód z podatków wyrównawczych od usług finansowych i działalności komunalnej zostanie ograniczony, ale prawdopodobnie pokryje różnicę w dochodach z podatku dochodowego od przedsiębiorstw w ramach ogólnego systemu.

## Wykonanie

- (7) Reforma zostanie wykonana za pomocą:
- The Companies (Payroll Tax) Ordinance (zarządzenia w sprawie spółek (podatek od wynagrodzenia)),
  - The Companies (Annual Registration Fee) Ordinance (zarządzenia w sprawie spółek (roczna opłata rejestracyjna)),
  - The Rates Ordinance (zarządzenia w sprawie stawek podatkowych),
  - The Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance (zarządzenia w sprawie spółek (opodatkowanie wskazanych rodzajów działalności)).
- (8) Prawodawstwo zostanie wprowadzone w życie przez rząd Gibraltaru po jego przyjęciu przez parlament

gibraltarski (Izba Zgromadzenia). W ramach reformy ze skutkiem natychmiastowym uchylone zostaną Companies Taxation & Concessions Ordinance (prawodawstwo spółek typu „exempt”) oraz Income Tax (Qualifying Companies) Regulations (rozporządzenie dotyczące spółek typu „qualifying”). Rozporządzenie w sprawie podatku dochodowego zostanie zmieniona w sposób umożliwiający uchylenie lub odpowiednią zmianę wszystkich postanowień obciążających spółki podatkiem dochodowym.

- (9) Zasady zostaną zastosowane przez Gibraltarskiego Komisarza ds. Podatku Dochodowego. Wszystkie spółki na Gibraltarze zobowiązane będą złożyć publiczne sprawozdania finansowe w Rejestrze Spółek, zgodnie z 4 i 7 dyrektywą WE w sprawie prawa spółek. Wszystkie spółki na Gibraltarze, posiadające zobowiązania podatkowe, będą zobowiązane złożyć sprawozdania podatkowe u Komisarza, a w celu zapewnienia zgodności z tego typu wymogami wprowadzone zostaną rygorystyczne środki. Po raz pierwszy na Gibraltarze zostanie powołany trybunał, którego zadaniem będzie zajmowanie się konkretnie sprawami opodatkowania firm (pod nazwą Companies Taxation of Designated Activities Tribunal) i którego celem będzie realizacja uprawnień związanych z odwołaniami i innego rodzaju kwestiami wynikłymi w związku z funkcjonowaniem nowego prawodawstwa. Uprawnienia takie obejmować będą prawo do nakazania spółce udostępnienia do kontroli ze strony Trybunału wszelkich ksiąg, rachunków, rejestrów zatrudnienia i innego rodzaju dokumentów, które zdaniem Trybunału zawierają lub mogą zawierać informacje związane z przedmiotem postępowania.

## Podatek od wynagrodzenia i podatek od zajmowania majątku nieruchomości wykorzystywanego do prowadzenia działalności

- (10) Opodatkowanie zysków zastąpione zostanie ogólnym podatkiem od wynagrodzenia, zgodnie z którym wszystkie spółki gibraltarskie zobowiązane będą zapłacić kwotę 3 000 funtów szterlingów od każdego pracownika rocznie. Każdy „pracodawca” na Gibraltarze będzie zobowiązany zapłacić podatek od wynagrodzenia od ogólnej liczby swoich „pracowników” zatrudnionych na pełen etat i pół etatu, którzy są „zatrudnieni na Gibraltarze”. Podstawowe stosowane pojęcia zostaną zdefiniowane w następujący sposób:
- „pracodawca” to spółka utworzona lub zarejestrowana zgodnie z prawem obowiązującym na Gibraltarze, płacąca wynagrodzenie na własny rachunek bądź dokonująca płatności na rzecz jakiegokolwiek osoby z tytułu usługi lub usług świadczonych przez osobę uważaną za pracownika,
  - „pracownik” to każda osoba, której wypłacane jest wynagrodzenie lub w stosunku do której należne jest wynagrodzenie, łącznie z dyrektorami („directors”) innymi niż dyrektorzy niepełniący żadnej innej funkcji niż funkcja dyrektora i pracownikami zatrudnionymi na pół etatu lub sezonowymi,
  - „zatrudniony na Gibraltarze” oznacza każdego pracownika zatrudnionego na Gibraltarze, który wykonuje pracę na terenie lub świadczy ją z obszaru Gibraltaru, bądź posiadającego siedzibę na Gibraltarze.

<sup>(3)</sup> Dz.U. C 2 z 6.1.1998, str. 1.

<sup>(4)</sup> Zatwierdzony przez Radę OECD w dniu 9.4.1998 r.

- (11) Rząd Gibraltaru wprowadzi szczegółowe zasady zapobiegające uchylaniu się i mające na celu wyeliminowanie wszelkich możliwości nadużyć. Obejmie to wprowadzenie koncepcji „domniemanego pracownika” oraz zasad skierowanych do pracowników, którzy mogą prowadzić działalność poza Gibraltarem. Skutkiem połączenia znaczenia pojęć „pracownicy” i „zatrudnieni na Gibraltarze” będzie objęcie, zasadniczo, wszystkich pracowników fizycznie obecnych w Gibraltarze. Według Zjednoczonego Królestwa z 14 000 pracowników ogółem na Gibraltarze 101 000 osób jest zatrudnionych w sektorze prywatnym.
- (12) Wszystkie spółki zajmujące nieruchomości na Gibraltarze dla celów prowadzenia działalności będą płacić podatek od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności według stawki odpowiadającej procentowi ich zobowiązań w stosunku do ogólnych stawek naliczanych od nieruchomości na Gibraltarze (obecnie oczekuje się, że stawka ta ma wynieść 100 %).
- (13) Zobowiązanie w zakresie podatku od wynagrodzenia oraz podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności zostanie ograniczone do 15 % zysków. W ten sposób spółki będą płacić podatek od wynagrodzenia i podatek od zajmowania majątku nieruchomego jedynie w przypadku wypracowania zysku, ale w kwocie nieprzekraczającej 15 % zysków.
- (14) Znaczna większość spółek na Gibraltarze podlegać będzie jedynie podatkowi od wynagrodzenia i podatkowi od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności. Według rządu Gibraltaru niemożliwe jest oszacowanie liczby spółek na Gibraltarze, których zobowiązanie w zakresie podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności przekroczy szacunkowo 15 % zysków, i które w wyniku ograniczenia będą płacić podatek według stawki odpowiadającej 15 % zysku, jako że sytuacja ta zmienia się co roku i zależy od indywidualnych okoliczności danej spółki.

#### Opłata rejestracyjna

- (15) Rząd Gibraltaru zastąpi opłaty uiszczane obecnie przez spółki na Gibraltarze (w kwocie wynoszącej około 40 funtów szterlingów rocznie) opłatą rejestracyjną stosowaną do wszystkich spółek gibraltarskich w wysokości 150 funtów szterlingów rocznie w przypadku spółek nienastawionych na generowanie zysków oraz 300 funtów szterlingów rocznie w przypadku spółek nastawionych na generowanie zysków.

#### Opodatkowanie wskazanych rodzajów działalności (podatki „wyrównawcze” lub „karne”)

- (16) Określone wskazane rodzaje działalności, a konkretnie usługi finansowe i komunalne, podlegać będą dodatkowo podatkowi wyrównawczemu lub karnemu od zysków generowanych z tego typu działalności. Odpowiednie podatki wyrównawcze znajdą zastosowanie jedynie w przypadku zysków, które można przypisać do

konkretnych wskazanych rodzajów działalności. Zjednoczone Królestwo szacuje, że z około 29 000 spółek gibraltarskich 179 podlegać będzie podatkowi wyrównawczemu od działalności związanej z usługami finansowymi, a 23 podlegać będą podatkowi wyrównawczemu związanemu z działalnością komunalną.

- (17) Definicja spółki świadczącej „usługi finansowe” obejmuje, między innymi:
- instytucje kredytowe,
  - pożyczkodawców,
  - firmy inwestycyjne, handlowców, maklerów, doradców lub menedżerów sektora inwestycyjnego,
  - pośredników w zakresie ubezpieczeń na życie i funduszy inwestycyjnych,
  - powierników lub operatorów funduszy inwestycyjnych,
  - brokerów, agentów lub menedżerów ubezpieczeniowych,
  - profesjonalnych powierników,
  - menedżerów spółek,
  - kantory wymiany walut,
  - rewidentów.

Definicja usług finansowych obejmuje również spółki, które prowadzą działalność doradczą lub świadczą usługi w zakresie finansów, prawa, podatków lub księgowości.

- (18) Definicja działalności „komunalnej” obejmuje świadczenie usług, oferowanie sprzętu lub lokalu w zakresie:
- telekomunikacji (telefonii głosowej, komunikacji faksowej, komunikacji i transmisji danych, usługi oddzwania i łączenia rozmów),
  - energii elektrycznej (produkcja, dystrybucja i dostawa),
  - wody (produkcja, import/eksport, dostawa wody pitnej lub słonej),
  - kanalizacji (zapewnienie, obsługa, zarządzanie, konserwacja, naprawy, wymiana, modyfikacje, remont, wymiana, odnowa kanałów ściekowych, odprowadzanie/oczyszczanie ścieków),
  - ropy naftowej (pozyskiwanie, produkcja, import/eksport, przetwarzanie, rafinacja, pompowanie, przechowywanie, dystrybucja i dostawa oleju opałowego).

- (19) Spółki świadczące usługi finansowe, oprócz podatku od wynagrodzeń i nieruchomości, będą zobowiązane do zapłaty podatku wyrównawczego od zysków z działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych, według stawki 8 % zysków (obliczanego zgodnie z międzynarodowymi przyjętymi standardami rachunkowości). Ogólne zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od wynagrodzenia, zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności oraz podatku wyrównawczego spółek świadczących usługi finansowe będą ograniczone do 15 % zysków.

- (20) W przypadku spółek komunalnych oprócz podatku od wynagrodzeń i od nieruchomości naliczany będzie również podatek wyrównawczy od zysków z działalności komunalnej, według stawki 35 % zysków (obliczany zgodnie z międzynarodowymi przyjętymi standardami rachunkowości). Spółki takie będą mogły odliczyć podatek od wynagrodzeń i podatek od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności od swojego zobowiązania w zakresie podatku wyrównawczego. Mimo iż w przypadku spółek komunalnych również obowiązywać będzie ograniczenie rocznego zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności w ogólnej wysokości 15 % zysków, sposób działania podatku wyrównawczego w przypadku spółek komunalnych zapewni, że spółki te będą zawsze płacić podatek równy 35 % zysków.
- (21) Zobowiązanie w zakresie podatków wyrównawczych określane będzie na podstawie odpowiedniej działalności. Do działalności w zakresie usług finansowych i komunalnych stosować się będą te same zasady. Odpowiednio, w przypadku spółek „hybrydowych”:
- spółka prowadząca działalność komunalną i ogólną działalność gospodarczą będzie podlegać opodatkowaniu zysków osiągniętych z działalności komunalnej w wysokości 35 %,
  - spółka prowadząca działalność finansową i ogólną działalność gospodarczą będzie podlegać opodatkowaniu zysków osiągniętych z działalności finansowej w wysokości 8 %,
  - spółka prowadząca działalność komunalną i działalność finansową będzie podlegać opodatkowaniu zysków osiągniętych z działalności komunalnej w wysokości 35 % i zysków osiągniętych z działalności finansowej w wysokości 8 %.
- (22) To samo rozróżnienie dokonywane będzie w odniesieniu do zysków niewypracowanych, a szczególnie wszelkich zysków osiągniętych przez spółkę hybrydową z tytułu czynszów, tantiem, składek, wszelkich innych zysków wynikających z posiadania nieruchomości na Gibraltarze, dywidend, odsetek lub opustów. Tego typu niewypracowane zyski podlegać będą opodatkowaniu według stawki wyrównawczej w wysokości 8 % lub 35 %, w stosunku odpowiednim do części, jaką zyski lub korzyści z działalności finansowej lub komunalnej stanowią w całości zysków lub korzyści handlowych osiągniętych przez daną spółkę.
- (24) Zarówno zarządzenia w sprawie spółek (podatek od wynagrodzeń), jak i zarządzenia w sprawie spółek (opodatkowanie wskazanych rodzajów działalności) określają zasady obliczania zysków lub korzyści. Zasady te są niezbędne dla zastosowania ograniczenia w wysokości 15 % zysków w odniesieniu do zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzeń oraz dla celów określenia zobowiązań w zakresie podatku wyrównawczego od usług finansowych i działalności finansowej. Zyski są obliczane zgodnie ze Standardami Rachunkowości w Zjednoczonym Królestwie, zmodyfikowanymi do stosowania na Gibraltarze przez Gibraltarskie Stowarzyszenie Instytucji Biegłych i Dyplomowanych Rewidentów.
- (25) Dla celów określenia zysków przychody i straty kapitałowe są wyłączane.
- (26) Dla celów określenia zysków można dokonać między innymi następujących potrąceń podatkowych związanych z nakładami inwestycyjnymi:
- w zakresie centrów rozrywki, zakładów wytwórczych, fabryk i innego rodzaju lokali 4 % rocznie,
  - w zakresie maszyn i urządzeń do wartości 30 000 funtów szterlingów w pierwszym roku, w którym wydatek został poniesiony (do 50 000 funtów szterlingów w przypadku sprzętu komputerowego) oraz 33,33 % pozostałej kwoty w latach kolejnych.

### Modyfikacje pierwotnie zgłoszonych reform

- (27) W odpowiedzi na otwarcie formalnej procedury wyjaśniającej dotyczącej pomocy państwa, rząd Gibraltaru wprowadził następujące zmiany w projekcie reformy podatkowej.
- (28) Przepisy ograniczające do wysokości 500 000 funtów szterlingów połączone zobowiązanie w zakresie podatku od wynagrodzeń, podatku od zajmowania majątku nieruchomego oraz, w stosownych przypadkach, 8 % podatku wyrównawczego od działalności związanej ze świadczeniem usług finansowych zostały usunięte. Usunięciu ograniczenia ilościowego towarzyszyć będzie obniżenie podatku wyrównawczego w przypadku spółek świadczących usługi finansowe z 8 % zysków do pojedynczej, aczkolwiek wciąż nieokreślonej stawki w przedziale 4 — 6 %.
- (29) Przepis zwalniający określone tereny Górnej Skały Gibraltaru ze stawek podatkowych (i w konsekwencji z podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności) został usunięty.
- (30) Zostały usunięte przepisy zwalniające następujące klasy dochodu dla celów określenia zysków:
- wszystkie odsetki uzyskane przez podlegającą opodatkowaniu spółkę w stosunku do pożyczki udzielonej przez nią jakiegokolwiek osobie dla celów inwestycji finansowej w projekty rozwojowe opracowane w celu promowania gospodarczego i społecznego rozwoju Gibraltar, jeśli zasady i warunki takiej pożyczki zostały w tym celu zatwierdzone w formie pisemnej przez władze gibraltarskie,
- (23) Na mocy Zarządzenia w sprawie stawek podatkowych określone miejsca zostają zwolnione z podatku. Miejsca zwolnione z podatku obejmują sądy, kościoły, cmentarze, ogrody publiczne, nienadające się do zamieszkania wojskowe budynki obronne, obiekty obrony cywilnej, latarnie morskie i Muzeum Gibraltarskie. Miejsca te zostaną w konsekwencji zwolnione z dodatkowej stawki podatku od zajmowania majątku nieruchomego. Władze gibraltarskie mogą również ograniczyć lub umorzyć płatność każdej stawki ogólnej, w przypadkach gdy „leży to w interesie rozwoju Gibraltar”.

- odsetki płatne od każdej pożyczki obciążającej Fundusz Skonsolidowany (tj. finanse rządu gibraltarskiego) od dnia i w zakresie określonym zatwierdzeniem przyznanym przez władze gibraltarskie.

### III. PODSTAWY WSZCZĘCIA PROCEDURY

(31) W swojej ocenie informacji przedstawionych przez Zjednoczone Królestwo w ramach zgłoszenia, Komisja uznała, że szereg cech projektu reformy mogłoby stanowić źródło korzyści dla spółek gibraltarskich. W szczególności:

- cały system przydawałby korzyść spółkom gibraltarskim w porównaniu ze spółkami ze Zjednoczonego Królestwa (selektywność regionalna),
- wymaganie osiągnięcia zysku przed poniesieniem jakiegokolwiek podatku od wynagrodzenia lub nieruchomości przydawałoby korzyść spółkom nierentownym,
- 15 % ograniczenie zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzenia i podatku od nieruchomości przydawałoby korzyść spółkom, do których ograniczenie to jest stosowane,
- ograniczenie w wysokości 500 000 funtów szterlingów odnośnie do zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzenia i podatku od nieruchomości przydawałoby korzyść spółkom, do których jest stosowane,
- niektóre techniczne cechy reformy mogłyby dawać podstawę dla pomocy państwa (określone zwolnienia ze stawek/podatku od nieruchomości oraz zwolnienia w zakresie określonego wskazanego dochodu z odsetek w celu określenia zysków).

(32) Komisja uznała również, że korzyści te zostałyby przyznane za pomocą zasobów państwa, naruszyłyby handel pomiędzy Państwami Członkowskimi i miałyby charakter selektywny. Komisja uznała również, że nie stosuje się żaden z wyjątków od ogólnego zakazu pomocy państwa ustanowionych w art. 87 ust. 2 oraz art. 87 ust. 3 Traktatu WE. Na tej podstawie Komisja nabrała wątpliwości odnośnie do zgodności środka ze wspólnym rynkiem i w związku z tym zdecydowała o wszczęciu formalnej procedury wyjaśniającej.

### IV. KOMENTARZE ZE STRONY ZJEDNOCZONEGO KRÓLESTWA

(33) Uwagi ze strony Zjednoczonego Królestwa można streścić w następujący sposób.

(34) Zastrzeżenia Komisji w odniesieniu do projektu reformy zawarte w decyzji o otwarciu formalnej procedury wyjaśniającej dotyczącej pomocy państwa zawierają się w sześciu punktach, z których wszystkie oparte są na specyficzności:

- fakt, że spółki podlegają opodatkowaniu jedynie w przypadku osiągnięcia zysków przydawałby korzyści spółkom nierentownym w porównaniu ze spółkami rentownymi,

- funkcjonowanie 15 % ograniczenia w oparciu o zysk przydawałoby korzyść przedsiębiorstwom, do których ograniczenie to stosuje się, poprzez zmniejszenie ich zobowiązań w zakresie podatku od wynagrodzenia, podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności oraz podatku wyrównawczego od usług finansowych, jeśli takowy znajduje zastosowanie,

- funkcjonowanie ograniczenia wartościowego w wysokości 500 000 funtów szterlingów przydawałoby korzyści przedsiębiorstwom, do których ograniczenie to stosuje się, poprzez zmniejszenie ich zobowiązań w zakresie podatku od wynagrodzenia, podatku od zajmowania majątku nieruchomego wykorzystywanego do prowadzenia działalności oraz podatku wyrównawczego od usług finansowych, jeśli takowy znajduje zastosowanie,

- zwolnienie stosowane dla określonych nieruchomości na terenie Górnej Skały przydaje korzyść przedsiębiorstwom zajmującym takie lokalizacje,

- dwa przepisy zwalniające odsetki od określonych pożyczek z obliczania zysków dla celów zasad podatku dochodowego od przedsiębiorstw przydają korzyści określonym spółkom,

- szereg cech proponowanego systemu podatkowego powoduje niższe obciążenie podatkowe dla spółek na Gibraltarze w porównaniu ze spółkami w Zjednoczonym Królestwie i w związku z tym stanowi korzyść dla tych pierwszych („specyficzność regionalna”).

(35) Ani Zjednoczone Królestwo, ani rząd Gibraltar nie podzielają wątpliwości Komisji dotyczących potencjalnego charakteru pomocy państwa określonych elementów reform. Jednakże bez uszczerbku dla faktu, czy pierwotny projekt reformy zawiera elementy pomocy państwa, rząd Gibraltaru:

- usunie ograniczenie w wysokości 500 000 funtów szterlingów z planowanego nowego systemu podatkowego,

- usunie przepisy zwalniające ze stawek podatkowych (i w związku z tym z podatku od zajmowania majątku nieruchomego) określone nieruchomości znajdujące się na obszarze Górnej Skały Gibraltar,

- usunie przepis zwalniający określone uzyskane odsetki dla celów określania zysków.

(36) Trzy pozostałe zastrzeżenia nie stanowią pomocy państwa.

### Brak opodatkowania nierentownych spółek nie stanowi pomocy państwa

- (37) Brak selektywności wynika z braku zobowiązania podatkowego w przypadku nieosiągnięcia zysku. Prawdą jest, że w przypadku jeśli podatnik nie wypracuje zysku, nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku od wynagrodzenia ani podatku od zajmowania majątku nieruchomości. Zysk stanowi warunek *sine qua non* zobowiązania podatkowego. Nie stanowi jednakże podstawy opodatkowania. Jest warunkiem zawieszającym dla zobowiązania w zakresie danego podatku. Jest to naturalne, jako że podatek naliczany w stosunku do spółki, która nie wypracowuje zysku, staje się podatkiem od kapitału tej spółki. W przeciwieństwie do twierdzeń Komisji, „zdarzeniem operacyjnym” w zakresie podatku od wynagrodzenia i podatku od majątku nieruchomości nie jest zysk. „Zdarzeniami operacyjnymi” są rentowne zatrudnienie pracownika oraz rentowne wykorzystanie nieruchomości. Nie mamy tu do czynienia z sytuacją, w której wynagrodzenie bądź zajmowanie majątku nieruchomości stanowią czynniki drugorzędne. Logika proponowanego systemu jest dwojaka — zatrudnienie i zajmowanie stanowią podstawę opodatkowania, podczas gdy rentowność stanowi niższy próg ilościowy dla zobowiązania podatkowego. Zarówno podstawa opodatkowania, jak i ograniczenie ilościowe mają charakter ogólny, stosowany w ten sam sposób do wszystkich spółek, bez względu na ich wielkość lub sektor, w którym prowadzą działalność.
- (38) Nawet jeśli ograniczenie ilościowe jest selektywne, wynika ono z charakteru i logiki planowanego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw, w ramach którego spółki podlegają opodatkowaniu jedynie w przypadku zarobienia środków pieniężnych, z których mogą zapłacić podatki. Komisja sama przyznała w punkcie 25 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania zasad pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem podmiotów gospodarczych<sup>(9)</sup> (zwanego dalej „obwieszczeniem”), że selektywność taka jest uzasadniona charakterem systemu podatkowego. Jest to tak samo ważne w przypadku systemu podatkowego opartego na rentownym wykorzystaniu siły roboczej i majątku, jak w przypadku „czystego” systemu opartego na zysku, w którym spółki, które nie wypracowują zysku, nie podlegają opodatkowaniu. Nie można dokonać tutaj porównania ze składkami na ubezpieczenie społeczne, jako że służą one innemu celowi, niezwiązanemu z faktem rentowności danej spółki.

### Ograniczenie podatku do 15 % zysków nie stanowi pomocy państwa

- (39) Proponowane ograniczenie nie jest selektywne. Aby stanowić pomoc państwa, środek podatkowy musi być selektywny w preferowaniu określonych spółek oraz/lub sektorów w porównaniu z innymi. Zastosowanie 15 % ograniczenia zależeć będzie od relacji pomiędzy zyskiem a liczbą pracowników w danym roku. Potencjalnie przysporzy to korzyści wszystkim spółkom, bez względu na ich wielkość, we wszystkich sektorach gospodarki, które w danym roku osiągną poziom zysku w stosunku do

płat. Określona grupa spółek, do której stosować się będą ograniczenia w zakresie zobowiązania podatkowego, nie może zostać zdefiniowana, a w każdym przypadku grupa ta zmieniać się będzie co roku. Zasady są stosowane ogólnie i dostępne dla wszystkich spółek gibraltarskich. Komisja sama wyjaśnia w punkcie 14 obwieszczenia, że fakt, iż niektóre firmy lub sektory korzystają ze środka podatkowego w większym stopniu, nie oznacza koniecznie, że środek podlega zasadom pomocy państwa.

- (40) Rząd Gibraltaru opracował ogólny system podatkowy w oparciu zarówno o proste czynniki majątku i wynagrodzeń, jak i o istnienie rentowności. Jednocześnie rząd zdecydował, że chce stosować podatek w sposób regresywny. W rezultacie istnieją dwa przedziały podatku, oparte na ogólnych zyskach. W przypadkach kiedy suma podatku jest niższa niż 15 % zysku ogółem, płacony jest cały podatek. Jeśli suma podatku przekracza 15 % zysku ogółem, w odniesieniu do nadwyżki stosowana jest stawka zerowa. Decyzja ta jest w pełni zgodna ze swobodą rządu gibraltarskiego w zakresie opracowywania własnego systemu podatkowego bez stosowania zasad pomocy państwa.
- (41) W ramach nowego systemu rząd Gibraltaru pragnie ograniczyć maksymalną kwotę podatku płaconego przez spółki. Jeżeli w różnych przedziałach (w których podstawy opodatkowania różnią się wielkością) istnieją różne stawki podatkowe, jedna stawka podatku jest zawsze niższa niż druga i w ten sposób przysparza niejako korzyści podatnikom, którzy mają szczęście lub którzy byli w stanie tak zorganizować swoją działalność, że płacą niższą z tych stawek. Nie stanowi to jednakże pomocy państwa.
- (42) Nawet jeśli 15 % ograniczenie przysparza określonej korzyści spółkom, do których się stosuje, ograniczenie takie byłoby wciąż uzasadnione charakterem lub ogólną koncepcją systemu, którego częścią stanowi. Wszystkie bezpośrednie podatki na Gibraltarze dążyc muszą do optymalnej równowagi pomiędzy maksymalizacją przychodów podatkowych a ograniczeniem maksymalnych zobowiązań podatkowych indywidualnych podatników, tak aby nie przekraczały one ich zdolności w zakresie zapłaty podatku. W związku z tym konieczne może okazać się zastosowanie bezpośrednich podatków regresywnych na określonym poziomie. Pewne tego typu ograniczenie ma zasadnicze znaczenie w związku ze specyficznymi okolicznościami gospodarki gibraltarskiej, takimi jak ograniczony obszar geograficzny i siła robocza. Gospodarka Gibraltaru jest niewielka i bardziej podatna na wszelkiego rodzaju wstrząsy spowodowane naturalną i uczciwą konkurencją podatkową pomiędzy jurysdykcjami. Spółki mogą nie być w stanie pozwolić sobie na opuszczenie dużego Państwa Członkowskiego z łatwością, z jaką mogą one opuścić małe państwo, taką jak gospodarka Gibraltaru. Bez ograniczeń ilościowych w zakresie podstawy opodatkowania podstawowy cel cechujący każdy system podatkowy — czyli zapewnienie koniecznych dochodów odpowiadających wydatkom publicznym — może być zagrożony przez wahania rynkowe.

<sup>(9)</sup> Dz.U. C 384 z 10.12.1998, str. 3.

(43) Siła robocza w Gibraltarze jest rzadkim aktywem podlegającym opodatkowaniu. Jednakże podatek od siły roboczej nie może podlegać tej samej zasadzie progresywnej i logice, co podatek od zysków. Podatek od siły roboczej musi jednocześnie uwzględniać zarówno zdolność firmy do wypracowywania dochodu podlegającego opodatkowaniu, jak również potrzebę zapewnienia niezbędnej stabilności w sile roboczej. Uwzględniając cykliczny charakter gospodarki i rentowności firm, podatek od siły roboczej niezawierający elementu regresywnego mógłby spowodować masowe zwolnienia i destabilizację w momentach cyklicznych fluktuacji rynkowych lub depresji. Jako że gospodarka gibraltarska jest bardzo mała, przypadkowe zmiany wynikające z ogólnych wahań gospodarczych mogą mieć znacznie większy proporcjonalny efekt w Gibraltarze niż w przypadku większej gospodarki. W związku z tym wewnątrzna logika proponowanego systemu podatku od wynagrodzenia uzasadnia ograniczenie zobowiązania w zakresie podatku od wynagrodzenia w stosunku do zysków.

(44) Dla odmiany, spółki komunalne obciążone byłyby zobowiązaniem w zakresie podatku dochodowego od przedsiębiorstw w wysokości 35 % zysków. Jest to uzasadnione charakterem i logiką systemu, jako że stabilność siły roboczej zapewniona jest w związku z faktem ścisłych powiązań pomiędzy spółkami komunalnymi a terytorium, któremu świadczą swoje usługi, oraz, w bezpośrednim następstwie niewielkiego rozmiaru rynku gibraltarskiego, w związku z faktem posiadania przez nie pozycji naturalnego monopolu lub pseudomonopolu, co powoduje w rezultacie ich wysoką rentowność. W związku z tym nie pojawia się taka sama potrzeba regresywnego elementu w podatku stosowanym do spółek komunalnych.

### Specyficzność regionalna

(45) Nie istnieje prawne uzasadnienie sugestii, że w sytuacji istnienia dwóch odrębnych prawdziwie autonomicznych jurysdykcji podatkowych w jednym Państwie Członkowskim można porównywać stawki podatku w tych dwóch jurysdykcjach, a niższą stawkę podatku należy uważać za pomoc państwa jedynie z powodu faktu, że jest ona niższa od drugiej stawki podatkowej. Oznaczałoby to, że mielibyśmy do czynienia z pomocą państwa w każdym przypadku kiedy autonomiczne regionalne władze podatkowe, odpowiedzialne za zarządzanie wydatkami publicznymi w regionie, zdecydowałyby się na podstawie demokratycznie wyrażonych preferencji publicznych na cięcia wydatków i ograniczenie podatków. Kwestia ta została omówiona przez adwokata generalnego<sup>(6)</sup>, nie została jednakże poruszona przez Sąd, ponieważ sprawy związane z tą kwestią były wycofywane. W jednej z serii niedawnych spraw dotyczących prowincji baskijskich Sąd Pierwszej Instancji stwierdził, że zaskarżana decyzja nie miała wpływu na prawo Álava do przyjęcia ogólnych środków podatkowych stosowanych do całego regionu<sup>(7)</sup>.

(46) Tego typu regionalne różnice pomiędzy autonomicznymi jurysdykcjami nie stanowią pomocy państwa w znaczeniu art. 87 WE. Środek pomocy państwa istnieje jedynie w przypadku, gdy zasoby państwa są wykorzystywane poprzez zaniechanie podatku. Ocena ta zakłada, że istnieje stawka podatku od określonego rodzaju

działalności stosowana w Państwie Członkowskim, co nie ma miejsca w sytuacji, gdy opodatkowanie podlega autonomii terytorialnej, a nie jest ustalane w sposób jednolity i następnie różnicowane w zależności od lokalizacji. Podobnie, analiza korzyści selektywnej opiera się na założeniu, że istnieje poziom podatku, który w przeciwnym razie stosowałyby się do danej działalności na odpowiednim terytorium.

(47) Kryteria pomocy państwa zakładają, że domniemana pomoc może zostać porównana ze standardową lub normalną stawką podatku. Domniemany środek pomocy państwa może istnieć jedynie, jeśli w jakimś sensie stanowi wyjątek lub zwolnienie od standardu, który w przeciwnym razie stosowałyby się do spółki go otrzymującej. Stawka podatkowa, której nie podlegałyby odbiorca domniemanego środka pomocy — nawet w przypadku zniesienia obecnie stosowanej stawki rzekomo stanowiącej pomoc — nie może być ważnym standardem porównawczym dla celów decydowania, czy „pomoc” ma miejsce czy nie. Jedynym możliwym standardem porównawczym dla celów oceny selektywności jest sytuacja podatkowa, która istniałaby w przeciwnym wypadku w tej samej jurysdykcji podatkowej. W sytuacjach gdzie system taki jest opracowywany lokalnie, jak w przypadku Gibraltaru, nie jest to znaczące.

(48) Stanowisko Komisji wydawałoby się uniemożliwić przyjęcie przez każdą jurysdykcję podatkową nieobejmującą całego Państwa Członkowskiego jakiegokolwiek stawki podatkowej innej niż stawka stosowana w innej jurysdykcji podatkowej tego Państwa. Jurysdykcja taka nie mogłaby przyjąć niższej stawki podatku, ponieważ automatycznie stanowiłoby to pomoc państwa, jedynie poprzez porównanie. Ale jurysdykcja podatkowa nie mogłaby również przyjąć wyższej stawki podatkowej, ponieważ stawka podatkowa w pozostałej części Państwa stałaby się automatycznie pomocą państwa. W efekcie prawie każdy przypadek wykonania autonomii fiskalnej stanowiłby pomoc państwa w danej jurysdykcji lub, co nawet bardziej absurdalne, na innym obszarze Państwa Członkowskiego. W ramach Państw Członkowskich często istnieją różnice w zakresie bezpośredniego opodatkowania podmiotów gospodarczych, w konsekwencji różnych poziomów podziału terytorialnego nawet na najniższych poziomach władz samorządowych. W tym kontekście można dokonać porównania z Porozumieniem WTO w sprawie subsydiów i ceł wyrównawczych, gdzie jasno stwierdza się, że „ustalenie lub zmiany ogólnie stosowanych stawek podatkowych przez wszystkie poziomy władz rządowych upoważnionych do podejmowania tego typu działań nie będą uznawane za określoną dotację” dla celów zasad zabraniających przyznawania takich dotacji (art. 2 ust. 2).

(49) Gdyby Zjednoczone Królestwo i Hiszpania miały zawrzeć porozumienie w celu ustanowienia wspólnej suwerenności nad Gibraltarem, stanowisko Komisji w sprawie specyficzności regionalnej miałoby niedorzeczny efekt, że przeważająca stawka podatkowa w Gibraltarze musiałaby być równa zarówno przeważającej stawce podatkowej w Zjednoczonym Królestwie, jak i przeważającej stawce podatkowej w Hiszpanii. W przeciwnym razie w jurysdykcji stosującej niższą stawkę istniałaby pomoc państwa.

<sup>(6)</sup> Opinia w połączonych sprawach C 400/97, C4001/97 i C402/97, Zb.Orz., 2000, I-1073.

<sup>(7)</sup> Połączone sprawy T-92/2000 i T-103/2000, Zb.Orz., 2002, II-1385, str. 27.

- (50) Komisja wydaje się sugerować, że jeśli w dwóch odrębnych jurysdykcjach podatkowych w tym samym Państwie istnieją podatki, nawet jeśli formalna procentowa stawka podatkowa jest ta sama, fakt stosowania różnych zwolnień lub przyznawania różnych ulg oznaczałoby, że spółki korzystające z ulgi lub zwolnienia otrzymywałyby pomoc, jeśli w sytuacji, kiedy wszystkie inne rzeczy byłyby takie same, płaciłyby wyższą stawkę podatku w tej drugiej jurysdykcji. Jednakże teoria Komisji nie jest odpowiednia w obliczu faktów przypadku gibraltarskiego. Czasami można dokonać porównania pomiędzy podstawą podatku lub strukturą podatkową podatku od zysków spółki z podatkiem od zysków spółki w innej jurysdykcji. Jednakże po prostu niemożliwe jest dokonanie użytecznego lub sensownego porównania pomiędzy systemami podatkowymi, które są całkowicie różne, ponieważ nie mają takiej samej podstawy podatku.
- (51) W przypadku jej utrzymania, argumentacja Komisji na temat specyficzności regionalnej nie respektowałaby podstawowej zasady subsydiarności w prawie UE i mogłaby stanowić nadużycie jej władzy. Jeżeli zainteresowane Państwo Członkowskie może funkcjonować z dwoma lub więcej autonomicznymi jurysdykcjami podatkowymi konkurującymi pod względem przychodów z podatku dochodowego od przedsiębiorstw w ramach swojego terytorium bez odczuwania znaczących zniekształcających skutków w zakresie konkurencji, nie istnieje sytuacja, w której na mocy zasady subsydiarności Traktatu WE zadaniem Wspólnoty staje się interwencja w ustalenia konstytucyjne danego Państwa Członkowskiego. Wydaje się, że w rzeczywistości Komisja stara się wykorzystać zasady pomocy państwa do osiągnięcia jednolitości podatkowej w Państwach Członkowskich UE.
- (52) Komisja może sugerować, że dane Państwo nie może tłumaczyć się swoim prawem krajowym, nawet prawem konstytucyjnym, w celu uniknięcia swoich zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego. Jednakże zasada ta jest nieistotna w odniesieniu do selektywności. Kwestia selektywności pojawia się, ponieważ sformułowana została sugestia, że dany przepis podatkowy jest korzystniejszy niż bardziej ogólna zasada podatkowa, która stosowana byłaby w przeciwnym razie. Nie może to jednakże zmienić podstawowego prawa Państwa Członkowskiego do organizowania własnego systemu podatkowego w taki sposób, aby autonomiczne regiony podatkowe mogły w sposób niezależny i niedyskryminujący wypracowywać dochód niezbędny do finansowania zadań publicznych. Pomoc państwa nie może istnieć na podstawie specyficzności regionalnej, w sytuacji gdy, tak jak w przypadku Gibraltaru, istnieje prawdziwie autonomiczna jurysdykcja podatkowa, która w sposób niezależny określa swój system podatkowy i w której nie są płacone podatki nakładane przez inne jurysdykcje podatkowe w tym Państwie.
- (53) Stanowisko Komisji ingeruje w znacznym stopniu w możliwości Państw Członkowskich w zakresie decentralizacji ich uprawnień i tworzenia w ich ramach niezbędnej autonomii podatkowej w regionach w celu pokrycia wydatków poniesionych w ramach wykonywania takich zdecentralizowanych uprawnień. Uniemożliwiłoby ono podwyższenie lub obniżenie podatków przez jakikolwiek region lub jurysdykcję podatkową bez tworzenia pomocy państwa, w swoim własnym regionie (w przypadku obniżenia podatku) lub gdzie indziej (w przypadku podwyższenia podatku). Absurdem byłoby sugerować, że zasady pomocy państwa powinny być interpretowane w sposób uniemożliwiający Państwu Członkowskiemu efektywną decentralizację uprawnień podatkowych po wprowadzeniu zmian do konstytucji.
- (54) Komisja stwierdza, że w przypadku braku określonego systemu opodatkowania firm w Gibraltarze, spółki gibraltarskie podlegałyby standardowemu systemowi podatkowemu Zjednoczonego Królestwa. Jest to przejawem poważnego niezrozumienia pozycji konstytucyjnej Gibraltaru. Standardowy system podatkowy Zjednoczonego Królestwa stosuje się w Zjednoczonym Królestwie. Nie znajduje on zastosowania w innych jurysdykcjach podatkowych. Nie jest to normalny czy rezydualny system stosowany w obliczu braku specjalnych przepisów. Fakt, że Zjednoczone Królestwo jest odpowiedzialne za stosunki zagraniczne Gibraltaru, nie oznacza, że przepisy prawa brytyjskiego byłyby kiedykolwiek stosowane automatycznie w Gibraltarze.
- (55) Gibraltarski jest zamorskim terytorium Zjednoczonego Królestwa. Stanowi część Dominium Jej Królewskiej Mości, jednakże nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa. Gibraltarski nie jest regionem Zjednoczonego Królestwa w jakimkolwiek sensie. Posiada on własny porządek konstytucyjny, łącznie z własnymi instytucjami, odrębnymi od instytucji Zjednoczonego Królestwa. Gibraltarski uchwała również własne prawodawstwo. W zakresie zdefiniowanych spraw krajowych Gibraltarski jest obszarem autonomicznym i samorządowym. Gibraltarski jest autonomiczną jurysdykcją podatkową, samowystarczającą pod względem gospodarczym. Nie otrzymuje on żadnej pomocy finansowej od Zjednoczonego Królestwa, w Gibraltarze nie stosuje się praw podatkowych Zjednoczonego Królestwa. Rząd Gibraltarski jest zobowiązany do generowania dochodów z podatku wystarczających dla autonomicznego finansowania swoich wydatków i jest uprawniony do proponowania prawodawstwa gibraltarskiego i egzekwowania praw opodatkowania przedsiębiorstw na terytorium Gibraltarskim. Gospodarka gibraltarska i gospodarka Zjednoczonego Królestwa to dwie całkowicie odrębne i niezależne gospodarki. Stosownie, Gibraltarski, pod każdym znaczącym względem, jest całkowicie odrębny od Zjednoczonego Królestwa, szczególnie w kontekście konstytucyjnym, politycznym, legislacyjnym, gospodarczym, fiskalnym, generowania dochodu i pod względem geograficznym.
- (56) W ten sam sposób, w jaki Gibraltarski nie stanowi części Zjednoczonego Królestwa, i w rzeczywistości z tego samego powodu, Gibraltarski nie stanowi części Zjednoczonego Królestwa dla celów prawa wspólnotowego. Prawo wspólnotowe stosuje się do Gibraltarskiego na mocy art. 299 ust. 4 Traktatu WE, a nie art. 299 ust. 1. Następujące punkty podkreślają specjalny, odrębny status Gibraltarskiego oraz fakt, że Gibraltarski nie może zostać uznany za region Zjednoczonego Królestwa dla celów pomocy państwa:
- zakres, w jakim członkostwo Gibraltarskiego we Wspólnocie różni się od członkostwa Zjednoczonego Królestwa. W szczególności Gibraltarski nie stanowi części jedyne terytorium fiskalne zdefiniowanego na poziomie Wspólnoty (tj. wspólnotowego terytorium VAT),



- prawo Wspólnoty Europejskiej jest wprowadzane w życie w Gibraltarze na mocy Rozporządzenia w sprawie Wspólnot Europejskich z 1972 r. — pierwotnego ustawodawstwa przyjętego przez parlament gibraltarski, a nie na mocy Aktu w sprawie Wspólnot Europejskich z 1972 r., wprowadzającego w życie prawo wspólnotowe w Zjednoczonym Królestwie,
- prawodawstwo gibraltarskie wprowadza w życie dyrektywy WE w Gibraltarze niezależnie od wprowadzania ich w życie w Zjednoczonym Królestwie,
- kiedykolwiek prawo wspólnotowe wymaga ustanawiania kompetentnych władz, Gibraltar ustanawia własne kompetentne władze, odrębne od władz ustanawianych w tym samym celu w Zjednoczonym Królestwie, oraz
- do momentu wydania orzeczenia przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w sprawie *Matthews*, Gibraltar był wykluczony z udziału w wyborach do Parlamentu Europejskiego, mimo iż wyłączenie to działało w oparciu o załącznik II do Aktu o Bezpośrednich Wyborach z 1976 r., w którym znajdował się następujący zapis: „Zjednoczone Królestwo zastosuje przepisy niniejszego Aktu jedynie w stosunku do Zjednoczonego Królestwa.”.

#### Komentarze ogólne

- (57) Komisja wyraża obawy, że nowy proponowany gibraltarski system podatku od przedsiębiorstw może utrwalić szkodliwą konkurencję podatkową. Zarówno rząd Zjednoczonego Królestwa, jak i rząd Gibraltaru twierdzą, że proponowana reforma podatkowa jest zgodna z Kodeksem Postępowania dla opodatkowania podmiotów gospodarczych oraz raportem OECD w sprawie szkodliwej konkurencji podatkowej. Szkodliwe środki podatkowe wiążą się zwykle z brakiem przejrzystości, brakiem wymiany informacji oraz preferencyjnym traktowaniem podatkowym spółek nierezydentów w porównaniu ze spółkami rezydentami. Dzięki proponowanej reformie Gibraltar wyeliminuje takie szkodliwe aspekty istniejącego opodatkowania spółek typu „exempt” i „qualifying”. Nawet jeśli Gibraltar miałby być uznany za terytorium korzystne z podatkowego punktu widzenia, kwestii tej nie należy poruszać w kontekście stosowania zasad pomocy państwa, jako że nie mamy tutaj do czynienia z pomocą państwa.

#### V. KOMENTARZE ZAINTERESOWANYCH STRON

- (58) Otrzymano uwagi od rządu gibraltarskiego, hiszpańskiego, Hiszpańskiej Konfederacji Organizacji Biznesowych oraz Åland Executive.

#### Rząd Gibraltar

- (59) Rząd Gibraltar jest świadomy i w pełni popiera argumenty przedstawione przez Zjednoczone Królestwo<sup>(8)</sup>. Dodatkowe kwestie poruszone przez rząd Gibraltar w

jego odrębnych uwagach można streścić w następujący sposób.

- (60) Rząd Gibraltar nie ma prawa opodatkowywać spółek brytyjskich. Podobnie, rząd Zjednoczonego Królestwa nie ma prawa opodatkowywać spółek gibraltarskich. Prawa podatkowe Gibraltar są wprowadzane w życie wyłącznie przez władze gibraltarskie.
- (61) Celem reformy jest wdrożenie systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw, który jest zgodny zarówno z zasadami pomocy państwa, jak i z Kodeksem Postępowania. Reforma stanowi również część szerszego działania mającego na celu zapewnienie zgodności z międzynarodowymi standardami w zakresie regulacji i nadzoru finansowego oraz osiągnięcie dobrej pozycji w międzynarodowym środowisku finansowym. Gibraltar został uprzednio uznany za „raj podatkowy” przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW), Grupę Roboczą do Spraw Finansowych (FATF) oraz OECD. Raporty MFW i FATF na temat Gibraltar<sup>(9)</sup> potwierdzają zgodność Gibraltar z podstawowymi normami międzynarodowymi w zakresie regulacji i nadzoru finansowego. Zobowiązanie rządu gibraltarskiego w stosunku do OECD<sup>(10)</sup> zapewnia zgodność z wymaganiami w zakresie wymiany informacji i przejrzystości. Gibraltarska reforma podatkowa, po wprowadzeniu zmian, zapewnia *de facto* zgodność z Kodeksem Postępowania UE. Reforma zapewnia również zgodność z zasadami pomocy państwa. Zatwierdzenie jej zgodnie z zasadami pomocy państwa pozostaje ostatnią przeszkodą na drodze do zapewnienia, że Gibraltar, zgodnie z wymaganiami wspólnoty międzynarodowej obejmującej Unię Europejską, zajął się obecnie wszystkimi postrzeganymi negatywnymi aspektami raj podatkowego.
- (62) Dwa środki gibraltarskie, system spółek typu „exempt” i „qualifying”, znajdowały się na liście jedenastu środków, w stosunku do których Komisja otworzyła formalne postępowania wyjaśniające dotyczące pomocy państwa w dniu 11 lipca 2001 r. Wszystkie jedenastce środków stanowiło część znacznej liczby środków fiskalnych uznanych za szkodliwe przez Grupę ds. Kodeksu Postępowania<sup>(11)</sup>. Zostały one wskazane, w ramach uprawnień Komisji, do wyegzekwowania zasad pomocy państwa, w niektórych przypadkach w drodze zastosowania nowych interpretacji kryterium selektywności, zasadniczego w kontekście pomocy państwa. Sam fakt ujęcia systemu podatkowego na liście szkodliwych z punktu widzenia Kodeksu Postępowania nie oznacza jednakże konieczności, że dany system wiąże się z pomocą państwa (punkt 30 obwieszczenia). Postępując w ten sposób, Komisja przyjęła strategię, która mogłaby z łatwością prowadzić do niechcianych konsekwencji w zakresie polityki konkurencji, gdzie środki podatkowe stanowiące istotne zakłócenie konkurencji ze szkodą dla efektywnego funkcjonowania jednego rynku zostawia się nienaruszone z powodów politycznych — Komisja wstrzymuje się od stosowania odpowiednich środków

<sup>(8)</sup> Patrz: motywy 33 — 57.

<sup>(9)</sup> Opublikowane, odpowiednio, w październiku 2001 r. i w dniu 22 listopada 2002 r.

<sup>(10)</sup> Zobowiązanie publiczne podjęte w dniu 27 lutego 2002 r.

<sup>(11)</sup> Raport Grupy ds. Kodeksu Postępowania (Opodatkowanie podmiotów gospodarczych) dla Rady Ecofin w dniu 4 grudnia 2001 r. (14467/01 — FISC 249, 27.11.2001).

harmonizacji podatkowej — podczas gdy mniej szkodliwe systemy podatkowe są ciągle podważane przez Komisję bez poszanowania dla równości traktowania. W celu osiągnięcia wspólnego poziomu opodatkowania podmiotów gospodarczych w Unii Europejskiej, jeżeli taki jest cel, Komisja musi uciec się do środków harmonizacji podatkowej. W przeciwnym razie może dojść do nadużycia władzy. Punkt 15 obwieszczenia potwierdza, że różnice pomiędzy systemami podatkowymi jako takie nie są regulowane zasadami pomocy państwa, a raczej podlegają art. 95 — 97 WE.

- (63) Nowy system zajmie się obawami dotyczącymi możliwej szkodliwej konkurencji podatkowej. Po pierwsze, reforma znosi wszelkie rozróżnienia pomiędzy spółkami rezydentami a nierezydentami (tak zwane „wyodrębnienie”), co było jedną z głównych poruszanych kwestii w zakresie Kodeksu Postępowania, raportu OECD w sprawie szkodliwej konkurencji podatkowej oraz aspektu selektywności prawodawstwa spółek typu „exempt” i „qualifying”. Reforma stosuje się w jednakowy sposób do wszystkich spółek zarejestrowanych w Gibraltarze. Po drugie, zapewnia ona przejrzystość systemu, ponieważ wszystkie spółki będą zobowiązane do wypełniania sprawozdań podatkowych. I w końcu, spółki świadczące usługi finansowe na Gibraltarze nie będą zwolnione z opodatkowania, ale będą podlegać dodatkowemu podatkowi wyrównawczemu od zysków związanych z tego rodzaju działalnością.
- (64) 15 % ograniczenie obliczane na podstawie zysków oraz brak opodatkowania spółek, które nie wypracowują zysku, są stosowane generalnie i nie stanowią materialnej selektywności. Prosty fakt, że jedna spółka może czerpać korzyść z generalnej zasady w danym roku w porównaniu z inną spółką w tej samej jurysdykcji podatkowej nie może stanowić dostatecznego dowodu istnienia pomocy państwa zgodnie z zasadami Traktatu WE. Taki rezultat zdecydowanie nie jest przedmiotem rozważań w punktach 13 — 14 obwieszczenia.
- (65) Selektywność regionalna mogłaby mieć miejsce, gdyby istniał podatek, stosowany w całym państwie, a parlamenty lub władze lokalne miałyby prawo obniżyć stawkę tego podatku (lub udzielać zwolnień z tego podatku) w swoich regionach. Kwestie selektywności pojawiają się w związku z tym w sytuacji, kiedy uprawnienia w zakresie opodatkowania regionu, który ma udzielać pomocy, stanowią w rzeczywistości drugorzędowe lub dodatkowe uprawnienia do modyfikacji standardowego lub rezydualnego systemu. Sytuacja taka ma być może miejsce w innych Państwach Członkowskich, ale nie w Gibraltarze. Okoliczności są całkowicie inne, jeśli jurysdykcja podatkowa, którą uznaje się za udzielającą pomocy, jest i była we wszystkich odpowiednich momentach rzeczywiście autonomiczną jurysdykcją podatkową, niezależnie określającą swój system podatkowy według własnej odpowiedzialności budżetowej, i w ramach której nie ma obowiązku płacenia podatków nakładanych przez inne jurysdykcje podatkowe w danym Państwie.
- (66) Bez uszczerbku dla faktu, czy ogólnie stosowane odchylenia od normy krajowej przyjęte przez w pełni autonomiczny region (w przeciwieństwie do regionu działają-

cego na zasadzie kompetencji oddelegowanych *ad hoc*) bez jakiegokolwiek powiązania z budżetem centralnym stanowiłyby pomoc państwa czy nie, gibraltarska reforma podatkowa jest zasadniczo różna również pod tym względem. W tym przypadku mamy do czynienia nie tylko z prawdziwą, *sui generis*, autonomią na tym terytorium, ale również autonomia ta jest wykorzystywana w celu opracowania niezależnego i całkowicie odmiennego i odrębnego systemu, który w żaden sposób nie jest oparty na programach lub normach stosowanych w Zjednoczonym Królestwie. Dlatego też porównywanie gibraltarskich zasad podatkowych do zasad, które stosowałyby się, gdyby dany podatnik znajdował się w Zjednoczonym Królestwie, jest nieodpowiednie i bez znaczenia.

- (67) Sąd Pierwszej Instancji (SPI) poddał ostatnio kontroli decyzję Komisji o otwarciu formalnych procedur w sprawach dotyczących środków fiskalnych przyjętych na podstawie określonego stopnia autonomiczności regionalnej, przyznanych prowincjom baskijskim na mocy konstytucji hiszpańskiej. Jednakże prowincje baskijskie zastosowały swoje uprawnienia fiskalne w celu odstąpienia od krajowego systemu podatkowego w drodze przyznania zwolnienia podatkowego od zasad, które stosowane byłyby w przeciwnym razie. W swoich wstępnych wnioskach stwierdzających, że omawiane środki podatkowe były selektywne i mogły stanowić nielegalną pomoc państwa, Komisja nie opierała się na fakcie, że stosowały się one jedynie do części terytorium Hiszpanii. SPI zwrócił konkretnie uwagę w jednej ze spraw<sup>(12)</sup>, że decyzja Komisji o otwarciu procedur „pozostaje bez wpływu dla kompetencje Territorio Histórico de Álava w zakresie przyjmowania ogólnych środków podatkowych stosowanych w całym zainteresowanym regionie”.
- (68) Reforma nie ma charakteru regionalnego dla celów zasad pomocy państwa, ponieważ rzucone środki fiskalne, stanowiące całościowy i wyłączny system podatkowy, stosowałyby się w ten sam sposób w całej odpowiedniej jurysdykcji podatkowej.

#### Åland Executive

- (69) Komentarze przedstawione przez Åland Executive można streścić w następujący sposób.
- (70) podejmując decyzję, że reforma może stanowić pomoc państwa, Komisja stwierdza, że możliwe istnienie selektywności regionalnej zostało uwzględnione w celu sformułowania przez Komisję wniosków. Komisja cytuje poprzednie decyzje, łącznie z decyzją o otwarciu formalnego postępowania wyjaśniającego dotyczącego pomocy państwa w sprawie zmonopolizowanych firm ubezpieczeniowych na Wyspach Åland. To zaproszenie do przedstawiania komentarzy nawiązuje do możliwego istnienia regionalnej specyficzności. Jednakże nawiązanie to zostało usunięte z ostatecznej decyzji Komisji. Dlatego też sprawa Åland nie może służyć jako przykład specyficzności lub selektywności regionalnej. Wskazywanie na poprzednie praktyki Komisji powinno nawiązywać jedynie do ostatecznej decyzji Komisji.

<sup>(12)</sup> Patrz: przypis 7.

(71) Jeżeli samorządowy region ma wyłączne uprawnienia do stanowienia prawa w sprawach związanych z bezpośrednim opodatkowaniem firm i region taki wprowadza środek podatkowy, środek ten musi zostać poddany ocenie i zatwierdzony zgodnie z tymi samymi zasadami, które miałyby zastosowanie, gdyby środek został przyjęty przez Państwo Członkowskie. Region samorządowy należy postrzegać jako odrębną jurysdykcję w obszarach, w których kompetencje stanowienia prawa leżą wyłącznie w ramach jego prawodawstwa. Oznacza to, że zgodność środka podatkowego z zasadami pomocy państwa należy oceniać w ten sam sposób w przypadku jego przyjęcia przez Państwo Członkowskie czy przez region samorządowy. Wszelkie inne wnioski uniemożliwiłyby regionowi wykonywanie swoich samorządowych uprawnień prawodawczych w sposób różniący się od pozostałego obszaru Państwa Członkowskiego. Stosownie, środek podatkowy, który w ramach regionu samorządowego ma charakter zwykłego ogólnego środka, nie może być uważany za selektywny i nie stanowi pomocy państwa dla celów art. 87 ust. 1 Traktatu WE, jeżeli region posiada wyłączne kompetencje w kwestiach podatkowych, bez względu na to, czy podatek naliczany w danym obszarze jest inny niż podatek naliczany w Państwie Członkowskim, do którego należy region. Każda inna interpretacja zagrażałaby uprawnieniom regionalnym w kwestiach podatkowych.

### Hiszpania

(72) Hiszpania zasadniczo popiera wstępną analizę reformy dokonaną przez Komisję i przedstawioną w zaproszeniu do przedstawiania komentarzy<sup>(13)</sup>. Dodatkowe komentarze ze strony Hiszpanii można streścić w następujący sposób.

(73) System podatkowy Gibraltaru jest dla Hiszpanii kwestią najwyższej wagi, z uwagi na geograficzne sąsiedztwo tych dwóch terytoriów oraz poważną szkodę, jaką powoduje on po stronie hiszpańskich finansów publicznych. Nieuczciwa konkurencja ze strony Gibraltaru może być opisana jako szkodliwa, jako że zarówno w ramach istniejącego systemu, jak i nowych proponowanych uzgodnień obciążenia podatkowe dla podmiotów gospodarczych i inwestycji są tam dużo niższe niż w Hiszpanii. Reforma wciąż będzie szkodliwa dla hiszpańskiego systemu podatkowego, jako że utrzymuje poziom opodatkowania znacząco niższy na Gibraltarze niż w Hiszpanii, gdzie standardowa stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw wynosi 35 %, jak również różni się znacznie od systemu podatkowego w Zjednoczonym Królestwie, tworząc ryzyko, że podmioty gospodarcze przenosiłyby się na Gibraltar w celu skorzystania z bardziej dogodnych przepisów podatkowych. Większość firm na Gibraltarze płaciłaby prawdopodobnie mniej niż maksymalne zobowiązanie wynoszące 15 %, przynajmniej 15 — 20 punktów procentowych mniej niż w Hiszpanii czy Zjednoczonym Królestwie.

(74) W przypadku 28 800 spółek, które nie podlegają podatkowi wyrównawczym od działalności w zakresie

usług komunalnych i finansowych, proponowany system podatkowy nie jest w rzeczywistości ogólnym podatkiem dochodowym od zysków podmiotu gospodarczego, ale kombinacją różnych pojedynczych podatków podlegających pułapom, które powodują, że zobowiązania podatkowe są albo bardzo niskie albo nie istnieją w ogóle (o reformie na Gibraltarze mówi się jako o „zerowej stawce podatku”). Większość z tych spółek może być uważana za spółki zarządzające korespondencją lub aktywami i przy założeniu, że wygenerują zysk, byłyby zobowiązane do zapłaty 3 000 funtów szterlingów na pracownika rocznie. Jako że większość z nich posiada tylko jednego pracownika (księgowego lub rewidenta), zatrudnionego zwykle na pół etatu, płaciłyby one jedynie maksymalnie 3 000 funtów szterlingów podatku rocznie, jeśli nie zajmują nieruchomości, która to sytuacja ma najczęściej miejsce.

(75) Wprowadzenie opłaty rejestracyjnej stanowiłoby dyskryminację w kontekście podatkowym na korzyść spółek, które nie generują zysku (150 funtów szterlingów), takich jak spółki zajmujące się zarządzaniem korespondencją lub aktywami, w porównaniu ze spółkami prowadzącymi działalność (300 funtów szterlingów). Byłby to jasny przykład utrzymania status quo na korzyść tego typu spółek.

(76) Sektor usług finansowych stanowi 30 % produktu krajowego brutto. Podatek od zysków firm świadczących usługi finansowe nie stanowiłby prawdziwego podatku dochodowego od przedsiębiorstw, jako że ogólne zobowiązania podatkowe takich firm, wynikające z podatku od wynagrodzeń, podatku od zajmowania majątku nieruchomego oraz podatku wyrównawczego, nie przekraczałyby 15 % ich zysków lub kwoty 500 000 funtów szterlingów.

(77) Spółki typu offshore pozostałyby poza zakresem dwóch nowych podatków: około 8 000 spółek bez fizycznej obecności w Gibraltarze zostałyby w ten sposób zwolnionych z podatku. Reforma pozostawia nienaruszoną sytuację podatkową podmiotów gospodarczych nieposiadających pracowników lub siedziby w Gibraltarze.

(78) Gibraltar jest regionem, który mimo iż nie polega na pomocy ani zachętach mających na celu stymulowanie rozwoju gospodarczego, cieszy się godną pozazdrośczenia kondycją finansową.

(79) Jeżeli chodzi o selektywny charakter jakiegokolwiek pomocy, podatek wyrównawczy od zysków byłby naliczony jedynie w przypadku spółek świadczących określone usługi finansowe i komunalne. Specyficzność taka nie może wywodzić się ani być usprawiedliwiana charakterem lub ogólnym projektem systemu<sup>(14)</sup>. Spółki w sektorach, w których kapitał jest niezwykle mobilny, które zatrudniają niewielu pracowników, płaciłyby zasadniczo wyłącznie podatek od wynagrodzenia, a ich zobowiązanie podatkowe jako takie byłoby ograniczone. To przysporzyłoby korzyści wyłącznie takim firmom, których koszty byłyby ograniczone i których rentowność byłaby większa w stosunku do ich konkurentów.

<sup>(13)</sup> Patrz: przypis 1.

<sup>(14)</sup> Wyjątek ten został uznany przez Sąd w sprawie 173/73, Zb.Orz. z 1974, 709.

(80) Adwokat Generalny Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości utrzymał<sup>(15)</sup>, że wszystkie środki wiążące się z przewagą konkurencyjną, łącznie z przewagą finansową, „ograniczone do spółek inwestujących w określonym obszarze Państwa Członkowskiego są związane z danym Państwem i w związku z tym nie mogą, z definicji, w planie systemu fiskalnego tego Państwa, być uważane za środki o charakterze ogólnym”. Wyraził on również pogląd, że „fakt, że środki, o których mowa, zostały przyjęte przez władze regionalne posiadające wyłączne kompetencje na mocy prawa krajowego” był „jedynie kwestią formy” i „nie był wystarczającym uzasadnieniem preferencyjnego traktowania zastrzeżonego dla spółek objętych zakresem” praw regionalnych.

(81) Mimo iż przyjętym celem planowanej reformy jest przyjęcie owego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw, który nie wiąże się z żadnym elementem pomocy państwa, nie może ona zostać wyłączona z zakresu art. 87 w oparciu o fakt, że jest środkiem podatkowym lub ma realizować założenia prawa spółek. Głównymi efektami reformy byłoby natychmiastowe zakłócenie warunków konkurencyjnych w obszarze oraz zachęcenie podmiotów gospodarczych do przenoszenia się. System przynosiłby znaczące korzyści podmiotom znajdującym się na Gibraltarze, jako że efektywna stawka opodatkowania na tym terytorium byłaby znacznie niższa (a nawet nieistniejąca) w porównaniu ze stawką stosowaną w Zjednoczonym Królestwie. Ustanawiając wyraźną obniżkę obciążeń podatkowych zainteresowanych podmiotów gospodarczych, tego typu selektywność regionalna zakłóciłaby konkurencję i naruszyła handel pomiędzy Państwami Członkowskimi.

(82) Mechanizm techniczny podatku od wynagrodzenia może być uważany za szkodliwy w znaczeniu punktu B Kodeksu Postępowania, oprócz faktu, że gibraltarski system podatkowy sam w sobie tworzy obciążenie podatkowe, które jest znacznie niższe niż obciążenia generalnie nakładane w Zjednoczonym Królestwie. Reforma zniechęcałaby do zasadniczej gospodarczej obecności w Gibraltarze i w ten sposób podlegałaby kryterium uważania środków podatkowych za szkodliwe wskazane w punkcie B.3 Kodeksu Postępowania. Zjednoczone Królestwo nie dotrzymało dotychczas obietnic, jakie złożyło pod auspicjami OECD w kontekście usunięcia Gibraltaru z listy niewspółpracujących rajów podatkowych.

(83) Strategia gospodarcza Gibraltaru jest również szkodliwa dla samego Gibraltaru, jako że daje podstawy gospodarce, której brakuje solidnych fundamentów i która jest nietrwała w perspektywie średnio- lub długoterminowej. Gibraltarczycy pozbawili również swój region sąsiadujący, Campo de Gibraltar, potencjalnych możliwości rozwoju. Campo de Gibraltar jest obecnie jednym z najmniej rozwiniętych regionów Hiszpanii. Relatywny dobrobyt Gibraltaru wynika w znacznym stopniu z niedorozwoju otaczającego go regionu.

(84) Omawiany system podatkowy jest nie tylko dyskryminacyjny i nieuczciwy, ale również zachęca do unikania

podatków i prania pieniędzy. Unikanie podatków, stymulowane możliwością prania pieniędzy na Gibraltarze, powoduje poważne szkody po stronie hiszpańskich finansów publicznych, a pranie pieniędzy ułatwia działalność zorganizowanym grupom przestępczym. Wspomniany powyżej raport MFW podkreśla, że nie istnieją obowiązkowe zasady zwalczania prania pieniędzy w Gibraltarze.

### Hiszpańska Konfederacja Organizacji Biznesowych

(85) Hiszpańska Konfederacja Organizacji Biznesowych potwierdza wstępną analizę reformy przeprowadzoną przez Komisję i przedstawioną w zaproszeniu do składania komentarzy oraz twierdzi, że reforma mogłaby poważnie zaszkodzić interesom hiszpańskich podmiotów gospodarczych. Dodatkowe komentarze Konfederacji można streścić w następujący sposób.

(86) Obciążenie podatkowe byłoby dużo niższe niż ponoszone przez podmioty w metropolii brytyjskiej i hiszpańskiej: całkowite zobowiązanie podatkowe w Gibraltarze ograniczone byłoby do 15 %, podczas gdy stawka podatku w Zjednoczonym Królestwie i Hiszpanii wynosi przynajmniej 30 %, a może być nawet wyższa. Zgodnie z nowym systemem, wiele firm na Gibraltarze prawie wcale nie płaciłoby podatków. Koszty ponoszone przez korzystające z systemu firmy byłyby niższe niż koszty ponoszone przez ich konkurentów. Dużo niższy poziom podatku na Gibraltarze jest wysoce dyskryminacyjny i narusza konkurencyjność zarówno hiszpańskich podmiotów gospodarczych w tym obszarze, jak i firm brytyjskich.

(87) Zdecydowana większość podmiotów gospodarczych utworzonych w Gibraltarze jest bardzo mała (firmy te zwykle prowadzi jedna osoba i zajmują one niewielkie siedziby) i zajmuje się działalnością związaną z zarządzaniem aktywami, tak więc jedyne generowane przez nich dochody związane są z zyskami kapitałowymi pochodzącymi z aktywów, którymi firmy te zarządzają. Biorąc pod uwagę fakt, że postawą reformy jest opodatkowanie według liczby pracowników i powierzchni siedziby danej firmy, oraz zwolnienie podatkowe zysków kapitałowych, większość firm założonych na Gibraltarze nie płaciłaby żadnego podatku dochodowego od przedsiębiorstw.

### Komentarze ze strony Zjednoczonego Królestwa na temat uwag stron trzecich

(88) Zjednoczone Królestwo popiera uwagi przedstawione przez Åland Executive. Komentując uwagi rządu hiszpańskiego i Hiszpańskiej Konfederacji Organizacji Biznesowych, Zjednoczone Królestwo powtórzyło i dokonało wzajemnych odniesień do niektórych argumentów przedstawionych przez nie w odpowiedzi na otwarcie procedury. Dodatkowe komentarze Zjednoczonego Królestwa można streścić w następujący sposób.

<sup>(15)</sup> Połączone sprawy C-400/97, C-401/97 i C-402/97, Zb.Orz. z 2000, I-1073.

- (89) Reforma nie spowoduje „poważnych szkód” dla Hiszpańskiego Publicznego Skarbu Państwa. Niedorozwój w obszarze Campo nie wynika z systemu fiskalnego Gibraltaru. Wprost przeciwnie, jako że region czerpie znaczną kwotę swoich dochodów z Gibraltaru. Dane dotyczące zatrudnienia ze stycznia 2003 r. wykazują na przykład, że obywatele hiszpańscy legalnie zatrudnieni w Gibraltarze stanowią około 18 % siły roboczej Gibraltaru. Tym samym Gibraltar zapewnia zasadnicze źródło zatrudnienia i dochodów dla hiszpańskich robotników pochodzących z otaczających go obszarów oraz znaczny dochód dla obszaru Campo pochodzący od Gibraltarczyków wydających pieniądze w tym regionie. Hiszpania jest również drugim największym eksporterem do Gibraltaru. Gibraltar nie jest tak bogaty, jak zostało zasugerowane i jest regionem Celu 2 dla celów Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego.
- (90) Różnice w stawkach podatkowych i podstawach podatku pomiędzy Państwami Członkowskimi i pomiędzy autonomicznymi regionami podatkowymi są kwestią suwerenną, niepodlegającą art. 87 Traktatu WE. Celem zasad pomocy państwa jest zwalczanie korzyści przyznawanych przez państwo lub za pomocą zasobów państwa na rzecz określonych konkretnych przedsięwzięć. Niższe stawki podatku stosowane generalnie w ramach autonomicznego terytorium podatkowego nie spełniają tego wymogu specyficzności materialnej i dlatego nie stanowią pomocy państwa. Konkurencja pomiędzy systemami podatkowymi autonomicznych regionów podatkowych może wynikać nie tylko z różnic w stawkach podatku, ale również z różnych metod obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Tego typu różnice w metodzie obliczania nie stanowią pomocy państwa, jeśli system podatkowy stosowany jest w prawdziwie niedyskryminacyjny sposób w ramach autonomicznego terytorium podatkowego. Nie jest jasne, w jaki sposób reforma mogłaby poważnie zaszkodzić gospodarce hiszpańskiej, prowokując podmioty gospodarcze do przenoszenia się do Gibraltaru. Zjednoczone Królestwo nie wie o żadnej hiszpańskiej spółce, która przeniosła się na Gibraltar w celu skorzystania z domniemanego „uprzywilejowanego systemu podatkowego” zapewnionego przez istniejący system podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Co więcej, inne kraje UE, takie jak Grecja czy Irlandia, oraz kraje przystępujące do UE, jak Estonia, Węgry i Cypr, również mają relatywnie „niskie” stawki ogólnego podatku dochodowego od przedsiębiorstw.
- (91) Krytyka systemu jako połączenia różnych podatków jest chybiona. U podstaw zreformowanego systemu leży logika, że zatrudnienie i zajmowanie nieruchomości stanowią podstawę podatku, natomiast rentowność stanowi niższy próg zobowiązań podatkowych. System po prostu odrzuca opodatkowanie zysków jako zdarzenie podatkowe w przypadku spółek. Kryteria zatrudnienia i zajmowania nieruchomości stosują się horyzontalnie do wszystkich spółek, we wszystkich sektorach. Nie są one korzystne, na przykład, dla większych spółek w przeciwieństwie do mniejszych i vice versa. Zrezygnowanie z limitu podatku od zysków w wysokości 500 000 funtów szterlingów usuwa wszelką możliwość, że reforma mogłaby być korzystna dla większych spółek w przeciwieństwie do mniejszych. Fakt, że opłata rejestracyjna wynosi 150 funtów szterlingów w przypadku spółek niewypracowujących zysku i 300 funtów szterlingów w przypadku spółek aktywnych, nie stanowi pomocy państwa, jako że różnica w opłacie rejestracyjnej w wysokości 150 funtów szterlingów musi być uważana za *de minimis*.
- (92) Jakkolwiek reforma może być prawidłowo opisana jako „zerowa stawka podatku od zysków” (w związku z wyborem zatrudnienia i zajmowania nieruchomości, a nie zysku, na podstawę opodatkowania), opisywanie jej jako „zerowej stawki podatku” jest błędem. Właściwa pozycja jest taka, że zasadniczym elementem reformy jest generalne zniesienie opodatkowania zysków spółek (poza opodatkowaniem wyrównawczym działalności związanej z usługami finansowymi i komunalnymi) oraz zastąpienie go podatkiem od wynagrodzenia płatnym przez wszystkie spółki.
- (93) Żaden z podatków wyrównawczych (od usług finansowych lub komunalnych) nie stanowi pomocy państwa. Podczas gdy można by argumentować w kwestii materialnej selektywności, podatki takie nie kwalifikują się jako „korzyści” w porównaniu z ogólną normą dla celów definiowania pomocy; ich cel jest dokładnie przeciwny. Z tego powodu twierdzenie, że sektory usług pozafinansowych nie są objęte podatkiem wyrównawczym, jest bezpodstawne.
- (94) Sugestia, że reforma stanowi korzyść dla spółek gibraltarskich w porównaniu ze spółkami brytyjskimi jest nieprawdziwa i jest przejawem niezrozumienia koncepcji specyficzności regionalnej, konstytucyjnego statusu Gibraltaru oraz jego statusu dla celów Traktatu WE. Zakłada się, że rząd hiszpański nie zamierza podtrzymywać argumentu, który zapobiegłby wszelkiej efektywnej decentralizacji uprawnień podatkowych Państw Członkowskich i który mógłby naruszyć, między innymi, autonomię podatkową prowincji baskijskich. Sprawy, na które powołuje się rząd hiszpański<sup>(16)</sup> w kontekście specyficzności regionalnej, nie mają znaczenia, ponieważ żadna z nich nie wiązała się z sytuacją, w której zainteresowane regiony posiadały niezależną autonomię w dziedzinach, w których przyznane zostało zwolnienie z ogólnego systemu fiskalnego. Autonomia podatkowa, o której mowa w określonych sprawach baskijskich<sup>(17)</sup>, stosowana jest do przyznawania obniżek podatkowych w stosunku do ogólnego hiszpańskiego systemu podatkowego, podczas gdy w przypadku Gibraltaru jego autonomia jest stosowana w celu stworzenia systemu podatkowego fundamentalnie różnego od systemu Zjednoczonego Królestwa.
- (95) Zarzuty związane między innymi z unikaniem podatków i praniem pieniędzy są bezpodstawne i nie mają znaczenia z punktu widzenia bieżącej procedury pomocy państwa. Dlatego też niestosowne byłoby szczegółowe ich obalanie. Jednakże Gibraltar dostrzega wysoki standard nadzoru i regulacji finansowych, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. Gibraltarska Komisja Usług Finansowych jest niezależnym i szanowanym organem. Pogląd ten został

<sup>(16)</sup> Decyzja Komisji z dnia 13 lutego 2001 r., N 147 A/2000 Francja (Loi d'orientation pour l'Outre-mer) i sprawa 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1987, 4013.

<sup>(17)</sup> Połączone sprawy T-127/99, T-129/99 i T-148/99 *Diputación Foral de Álava i inni przeciwko Komisji*, str. 142.

potwierdzony przez szereg instytucji międzynarodowych, które pochwały działania Gibraltaru w zakresie zwalczania prania pieniędzy. Gibraltar był jedną z pierwszych jurysdykcji w ramach UE, które wykonały dyrektywę UE w sprawie prania pieniędzy na zasadzie stosowania jej do wszystkich rodzajów przestępstw. Raport Grupy Roboczej do Spraw Finansowych (FATF), opublikowany w listopadzie 2002 r., stwierdza, że „Gibraltar posiada solidny arsenał prawodawstwa, przepisów i praktyk administracyjnych do zwalczania prania pieniędzy” i jest „bliski całkowitego przestrzegania zaleceń FATF 40.”<sup>(18)</sup> Raport MFW z października 2001 r. orzekał, że Gibraltar spełniał wymogi zgodności z 66 z 67 ustanowionych międzynarodowych norm w zakresie przepisów finansowych i formułował wniosek, że „nadzór jest generalnie skuteczny i staranny ... Gibraltar zalicza się do dobrze rozwiniętych nadzorców.”<sup>(19)</sup> Zgodnie z zasadami OECD Gibraltar został zaklasyfikowany jako współpracująca jurysdykcja podatkowa.

## VI. OCENA

### Istnienie pomocy

- (96) W celu uznania go za pomoc państwa w znaczeniu art. 87 ust. 1 Traktatu WE, środek musi spełniać następujące kryteria. Po pierwsze, środek musi oferować beneficjentom korzyść ograniczającą koszty, które ponieśli by oni zwykle w trakcie normalnej działalności. Po drugie, korzyść musi zostać przyznana przez państwo lub za pomocą zasobów państwa. Po trzecie, środek musi naruszać konkurencję i handel pomiędzy Państwami Członkowskimi. I w końcu, środek musi być mieć charakter specyficzny lub selektywny, czyli traktować preferencyjnie określone przedsiębiorstwa lub produkcję określonych towarów.
- (97) Zgodnie z punktem 16 obwieszczenia, głównym kryterium zastosowania art. 87 ust. 1 WE do środka podatkowego jest fakt, że „zapewnia on z korzyścią dla określonych przedsięwzięć w Państwie Członkowskim wyjątek od stosowania systemu podatkowego. W związku z tym należy najpierw określić wspólny system.”. Jednakże biorąc pod uwagę fakt, że reforma podnosi kwestię zarówno selektywności materialnej, jak i selektywności regionalnej, Komisja najpierw rozpatrzy aspekt selektywności regionalnej. Kwestia selektywności materialnej różnych komponentów reformy w kontekście Gibraltaru zostanie rozpatrzona odrębnie poniżej, w motywach 128 — 152.
- (98) W swojej decyzji o otwarciu formalnego postępowania wyjaśniającego pomoc państwa<sup>(20)</sup> Komisja wskazała sposoby, w jakie reforma jako całość stanowi korzyść dla spółek gibraltarskich w porównaniu ze spółkami w Zjednoczonym Królestwie. Ani rząd Zjednoczonego
- Królestwa, ani rząd gibraltarski nie zakwestionował faktycznych podstaw tego porównania, w związku z czym zostanie ono powtórzone i poprawione poniżej.
- (99) W ramach brytyjskiego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw maksymalna stawka tego podatku wynosi 30 % zysków spółek. W porównaniu, zgodnie z reformą, maksymalna stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw dla wszystkich spółek gibraltarskich oprócz spółek komunalnych wynosi 15 %.
- (100) Różnice pomiędzy brytyjskim systemem podatku od przedsiębiorstw z jednej strony a systemem opodatkowania firm na Gibraltarze opisanym w reformie z drugiej strony, powodują w konsekwencji, że spółki prowadzące działalność w Zjednoczonym Królestwie będą opodatkowywane według maksymalnej stawki 30 % zysków, podczas gdy spółki (inne niż spółki komunalne) prowadzące działalność w Gibraltarze będą opodatkowywane według maksymalnej stawki 15 % zysków. Dodatkowo, jak opisano w motywach 128 — 152 poniżej, określone rodzaje spółek będą albo unikać podatku, albo będą opodatkowywane według stawki 5 % zysków. Tego typu różnice w traktowaniu podatkowym są przejawem korzyści dla spółek innych niż spółki komunalne utworzonych na Gibraltarze, w porównaniu ze spółkami zakładanymi w Zjednoczonym Królestwie.
- (101) Dalsze korzyści dla spółek gibraltarskich w porównaniu ze spółkami w Zjednoczonym Królestwie wynikają z innych różnic pomiędzy systemami podatkowymi. Komisja zauważa, że zgodnie z reformą zyski kapitałowe są zwolnione z obliczania zysku. W porównaniu, zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw w Zjednoczonym Królestwie. Podobnie, korzyści wynikają z różnic w ulgach kapitałowych. W przeciwieństwie do 33,33 % ulgi dla nakładów kapitałowych na maszyny i urządzenia, system podatkowy Zjednoczonego Królestwa ustanawia ulgę w wysokości 25 % salda zniżkowego i nie posiada generalnie stosowanych ulg pierwszego roku.
- (102) Jak wynika z poprzednich motywów, istotą poglądów Komisji na temat regionalnej selektywności projektu gibraltarskiej reformy podatkowej jest ustanowienie, w generalnym kontekście, niższego poziomu opodatkowania niż stosowany w Zjednoczonym Królestwie oraz fakt, że różnica ta stanowi selektywną korzyść dla spółek prowadzących działalność na Gibraltarze. Przesłanka ta jest zgodna z pkt 16 obwieszczenia. Stwierdza on „[z]e głównym kryterium stosowania art. 87 ust. 1 do środka podatkowego” jest fakt, że „ustanawia on, na korzyść określonych przedsiębiorstw w Państwie Członkowskim, odstępstwo od stosowania systemu podatkowego”. Jak wskazano w pkt 17 obwieszczenia, „dotychczasowa praktyka decyzyjna Komisji wskazuje, że jedynie środki, których zakres obejmuje całe terytorium Państwa, nie podlegają kryterium specyficzności określonego w art. 87 ust. 1” oraz które „sam Traktat kwalifikuje jako środki pomocy, których celem jest promowanie rozwoju

<sup>(18)</sup> Zamorska Grupa Nadzorców Bankowych FATF, Raport z Wzajemnej Oceny (listopad 2002), str. 29.

<sup>(19)</sup> Raport MFW (październik 2001) „Gibraltar: ocena regulacji i nadzoru usług finansowych”, ustęp 9.

<sup>(20)</sup> Patrz: przypis 1.

gospodarczego regionu”<sup>(21)</sup>. Nawet jeśli miałyby one stosować się automatycznie i równomiernie do wszystkich podmiotów gospodarczych podlegających opodatkowaniu na Gibraltarze, bez wprowadzania różnic w traktowaniu z korzyścią dla jednego lub więcej sektorów działalności, co nie ma tutaj miejsca, wspomniane wyżej obniżki podatku „są przewidziane wyłącznie dla spółek znajdujących się w konkretnym regionie danego Państwa Członkowskiego i stanowią dla nich korzyść, z której nie mogą korzystać inne podmioty gospodarcze zamierzające prowadzić podobną działalność gospodarczą w innych obszarach tego samego Państwa”<sup>(22)</sup>. W tym przypadku wspomniane obniżenia podatku są faktycznie korzystne dla firm płacących podatki na Gibraltarze, w porównaniu ze wszystkimi firmami prowadzącymi działalność w Zjednoczonym Królestwie.

- (103) Zjednoczone Królestwo, rząd Gibraltar i Åland Executive nie zgadzają się z poglądem, że środek jest selektywny, tj. że preferuje „określone firmy lub określone produkty”. Twierdzą, że należy wprowadzić rozróżnienie pomiędzy przypadkami, w których Państwo przyznaje korzyści podatkowe w ograniczonym zakresie na rzecz części terytorium krajowego, a przypadkami, w których korzyści takie są przyznawane przez państwowe władze regionalne niższego stopnia dla części terytorium, które podlega ich jurysdykcji: te pierwsze są selektywne, ponieważ ich zakres jest ograniczony do niektórych firm w ramach jurysdykcji Państwa, podczas gdy te drugie są środkami ogólnymi, jako że stosują się do wszystkich firm w ramach jurysdykcji władz regionalnych.

- (104) Komisja uważa po pierwsze, że element selektywności w koncepcji pomocy oparty jest na porównaniu pomiędzy preferencyjnym traktowaniem określonych firm a traktowaniem stosowanym do innych firm w tych samych ramach referencyjnych. Definicja ram nabiera znaczenia w przypadku środków podatkowych, jako że sam fakt istnienia korzyści może zostać ustalony jedynie w stosunku do opodatkowania zdefiniowanego normalnie. W teorii zarówno z ogólnego systemu Traktatu, dotyczącego pomocy przyznawanej przez Państwo lub za pomocą państwowych zasobów, jak i z fundamentalnej roli, jaką odgrywają władze centralne Państw Członkowskich w definiowaniu politycznego i gospodarczego środowiska, w którym funkcjonują firmy, dzięki

środkom przez nie przyjętym, usługom przez nie świadczonym i ewentualnie dokonywanym przez nie transferom finansowym, wynika, że ramami, dla których należałoby dokonywać takiego porównania, jest gospodarka Państwa Członkowskiego. W tym względzie tekst samego Traktatu, który klasyfikuje środki przewidziane w celu „promowania rozwoju gospodarczego” danego regionu (art. 87 ust. 3 lit. a) i c)) jako pomoc państwa, która może zostać uznana za zgodną, wskazuje, że korzyści, których zakres ograniczony jest do części terytorium danego Państwa w oparciu o zasady pomocy mogą stanowić korzyści selektywne. Jest rzeczą oczywistą, że jeżeli kontekstem referencyjnym dla oceny selektywności terytorialnej środka jest terytorium, na którym środek ten jest stosowany, środki przysparzające korzyści wszystkim firmom na tym terytorium stałyby się z definicji środkami generalnymi. Ustalona praktyka Komisji, potwierdzona przez Trybunał Sprawiedliwości, polega dla odmiany na klasyfikowaniu jako pomoc systemów podatkowych stosowanych w określonych regionach lub terytoriach, korzystniejszych w porównaniu z ogólnym systemem obowiązującym w danym Państwie Członkowskim<sup>(23)</sup>.

- (105) Po drugie, argumentu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym korzyści o ograniczonym zakresie terytorialnym stają się środkami generalnymi w danym regionie jedynie z powodu tego, że są one ustanowione przez władze regionalne a nie centralne, oraz że stosują się one na całym terytorium podlegającym jurysdykcji regionalnej, nie można pogodzić z koncepcją pomocy. Koncepcja ta jest obiektywna i obejmuje całość pomocy obniżającej obciążenia finansowe, ponoszone zwykle z budżetu jednej lub kilku firm w różnych formach, bez względu na jej cel, uzasadnienie, założenie lub status władz publicznych ustanawiających pomoc, których to budżet ponosi te obciążenia. Dokonywanie rozróżnienia wyłącznie w oparciu o organ, który decyduje o środku, pozabawiłoby całkowicie skuteczności art. 87 Traktatu, który dąży do objęcia danych środków wyłącznie na podstawie ich wpływu na konkurencję i handel Wspólnoty<sup>(24)</sup>. Pomoc tego typu nie może w związku z tym być traktowana inaczej niż środki, których cele są takie

<sup>(21)</sup> Patrz w szczególności: decyzja Komisji 93/337/EWG z dnia 10 maja 1993 r. w sprawie ulg podatkowych na inwestycje w Kraju Basków (Dz.U. L 134 z 3.6.1993, str. 25).

<sup>(22)</sup> Opinia pana adwokata generalnego Saggio w połączonych sprawach C-400/97, C-401/97 oraz C-402/97, Zb.Orz. z 2000, I-1073.

<sup>(23)</sup> Patrz w szczególności, w przypadku środków przyjętych przez władze centralne: decyzja Komisji z dnia 21 maja 1997 r., pomoc N 847/96, w sprawie utworzenia najbardziej oddalonych priorytetowych regionów i środków w celu lepszego dostępu gospodarczego do Francuskich Terytoriów Zamorskich (Dz.U. C 245 z 12.8.1997), decyzja Komisji z dnia 16 grudnia 1997 r., pomoc N 144/A/96, w sprawie systemu pomocy regionalnej dla inwestycji oraz pomocy operacyjnej zmieniającej system gospodarczy i podatkowy Wysp Kanaryjskich (Dz.U. C 65 z 28.2.1998) oraz decyzja Komisji 2002/780/WE z dnia 28 lutego 2001 r. w sprawie systemu pomocy „Ulga inwestycyjna 1999”, którą Niemcy planują wprowadzić w stosunku do określonych przedsiębiorstw w nowych landach, łącznie z Berlinem (Dz.U. L 282 z 19.10.2002, str. 15). Patrz również: decyzja Komisji 98/476/WE z dnia 21 stycznia 1998 r. w sprawie ulg podatkowych przyznawanych na mocy art. 52 ust. 8 Niemieckiej Ustawy o Podatku Dochodowym (Einkommensteuergesetz) (Dz.U. L 212 z 30.7.1998, str. 50), co do której Trybunał Sprawiedliwości wydał orzeczenie w dniu 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 2000, I-6857. W przypadku środków przyznawanych przez władze regionalne patrz: decyzja Komisji 93/337/EWG z dnia 10 maja 1993 r. dotycząca systemu ulg podatkowych dla inwestycji w Kraju Basków (Dz.U. L 134 z 3.6.1993, str. 25) oraz decyzja Komisji 2003/442/WE z dnia 11 grudnia 2002 r. w sprawie części systemu przystosowującej krajowy system podatkowy do szczególnych cech autonomicznego regionu Azorów, dotyczącej obniżenia stawek podatku dochodowego i podatku od przedsiębiorstw (Dz.U. L 150 z 18.6.2003, str. 52).

<sup>(24)</sup> Sprawa 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1974, 713, sprawa 323/82 Intermills przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1984, 3809 oraz sprawa C-248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. 1987, 4013.

same, które wykorzystują te same zasoby i mają taki sam wpływ na handel i konkurencję, wyłącznie na podstawie formalnego kryterium stopnia autonomii władz państwowych niższego szczebla ustanawiających dany środek. Zgodnie ze wspomnianymi wyżej wnioskami pana adwokata generalnego Saggio w połączonych sprawach C-400/97, C-401/97 i C-402/97 „fakt, że środki, o których mowa, zostały przyjęte przez władze regionalne posiadające wyłączne kompetencje na mocy krajowego prawa jest (...) jedynie kwestią formy, co nie wystarcza dla uzasadnienia preferencyjnego traktowania spółek objętych prawami regionalnymi. Gdyby sytuacja taka nie miała miejsca, Państwo mogłoby z łatwością uniknąć stosowania, w części swojego terytorium, przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa, po prostu dokonując zmian w wewnętrznych przypisywaniu kompetencji w zakresie określonych spraw, uzyskując w ten sposób generalny charakter danego środka dla tego terytorium”.

- (106) Komisja wskazuje, że użycie czysto instytucjonalnego kryterium w celu odróżnienia „pomocy” od „środków generalnych” prowadziłyby w sposób nieunikniony do różnic w traktowaniu stosowania zasad dotyczących pomocy w stosunku do Państw Członkowskich, według tego czy przyjęły one scentralizowany lub zdecentralizowany model alokacji kompetencji podatkowych (lub innego rodzaju kompetencji, takich jak kompetencje w obszarze zabezpieczenia społecznego). Gdyby argument Zjednoczonego Królestwa został przyjęty, Państwa Członkowskie, których wewnętrzna organizacja administracyjna pozwala określonym władzom regionalnym poniżej poziomu krajowego na dokonywanie zmian w ogólnym systemie podatkowym w formie korzyści podatkowych stosowanych w stosunku do firm prowadzących działalność w odpowiednich regionach, nie podlegałyby zasadom pomocy regionalnej w zakresie tych regionów i środków.

- (107) Komisja uważa, że jeśli środki całkowicie identyczne pod względem założeń, techniki i skutków nie podlegałyby tym samym zasadom, byłoby to sprzeczne z równym traktowaniem i wprowadziłoby poważne zakłócenia w zakresie funkcjonowania wspólnego rynku. Istnienie zasad pomocy w zakresie regionalnych korzyści podatkowych powinno być oparte na obiektywnych kryteriach i nie może być uwarunkowane wyłącznie czynnikiem instytucjonalnym, takim jak stosowanie w danym momencie szerszej lub węższej autonomii podatkowej z korzyścią dla władz państwowych niższego szczebla, w szerszym lub węższym zakresie terytorialnym. Jeśli

technika ta została uogólniona, naruszyłoby to równość stosowania zasad pomocy państwa i w związku z tym spowodowało ich nieskuteczność.

- (108) W podejściu Komisji autonomia podatkowa władz regionalnych przyznających korzyści nie była nigdy uważana za czynnik umożliwiający nieuwzględnianie środków za pomoc. W decyzji 93/337/EWG<sup>(25)</sup> uznanie, że „kompetentne instytucje w każdej z trzech prowincji baskijskich mogą, w określonych okolicznościach, zachować, ustanowić i uregulować system podatkowy na swoim terytorium” nie powstrzymało Komisji przed stwierdzeniem, że rzezone korzyści podatkowe utworzone przez trzy prowincje były objęte art. 87 ust. 1 oraz przed uznaniem ich za niezgodne w związku z faktem, że nie były one zgodne z zasadami pomocy regionalnej i sektorowej<sup>(26)</sup>. Decyzje w innych sprawach dotyczących środków przyjętych przez władze prowincji baskijskich podjęte zostały na podstawie selektywności materialnej<sup>(27)</sup>. Kwestia selektywności regionalnej nie została poruszona przez sądy wspólnotowe podczas oceny ważności takich decyzji<sup>(28)</sup>, jako że Komisja nie oparła swojej decyzji na tym kryterium: komentarze ze strony Zjednoczonego Królestwa i rządu gibraltarskiego w sprawie kompetencji terytorialnych są w związku z tym nieistotne. W kolejnych decyzjach w sprawie systemów ulg podatkowych realizowanych przez autonomiczne władze podatkowe Komisja, przyjmując stanowisko, że rozpatrywane środki stanowiły pomoc w związku z ich materialną selektywnością, wyraźnie pozostawiła otwartą możliwość rozpatrzenia ich selektywności terytorialnej<sup>(29)</sup>. W niedawnej decyzji dotyczącej korzyści podatkowych przyznawanych przez władze regionu Azorów Komisja doszła do wniosku, że środki, o których mowa, były selektywne, mimo iż stosowały się do wszystkich przedsiębiorstw prowadzących działalność w tym regionie<sup>(30)</sup>.
- (109) I w końcu, Komisja podkreśla, że uznawanie tych środków za pomoc państwa nie kwestionuje autonomii podatkowej Gibraltaru, wynikającej z odpowiednich przepisów konstytucyjnych i praktyki. Ma to jedynie na celu zapewnienie, że w przypadkach gdzie Gibraltar wykorzystuje swoją autonomię w celu ograniczenia kwoty podatku naliczanej na poziomie krajowym, korzyści podatkowe przyznawane w ten sposób są zgodne ze wspólnotowymi zasadami pomocy regionalnej i innymi stosowanymi ramami na podstawie równości na całym obszarze Wspólnoty. Pozostaje to bez uszczerbku dla możliwości, że korzyści takie są zgodne ze wspólnym rynkiem.

<sup>(25)</sup> Cytowanej powyżej.

<sup>(26)</sup> Patrz w tym zakresie: orzeczenie Trybunału w połączonych sprawach T-127/99, T-129/99 i T-148/99 *Territorio Histórico de Alava i inni przeciwko Komisji*, Zb.Orz z 2002, II-1275, ustęp 237.

<sup>(27)</sup> Patrz na przykład: decyzja Komisji 2000/795/WE z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Hiszpanię dla Ramondín SA i Ramondín Cápsulas SA (Dz.U. L 318, str. 36).

<sup>(28)</sup> Patrz: połączone sprawy T-92/00 i T-103/00, cytowane powyżej, dotyczące decyzji 2000/795/WE.

<sup>(29)</sup> Patrz w szczególności: decyzja Komisji 2003/28/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. w sprawie systemu pomocy państwa przyjętego przez Hiszpanię w 1993 r. w stosunku do określonych nowoutworzonych firm w Alava (Hiszpania) (Dz.U. L 17 z 22.1.2003, str. 20), decyzja Komisji 2003/86/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. w sprawie systemu pomocy państwa przyjętego przez Hiszpanię w 1993 r. w stosunku do określonych nowoutworzonych firm w Vizcaya (Hiszpania) (Dz.U. L 40 z 14.2.2003, str. 11) oraz decyzja Komisji 2003/192/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. w sprawie systemu pomocy państwa przyjętego przez Hiszpanię w 1993 r. w stosunku do określonych nowoutworzonych firm w Guipúzcoa (Hiszpania) (Dz.U. L 77 z 24.3.2003, str. 1).

<sup>(30)</sup> Patrz: decyzja 2003/442/WE, cytowana powyżej.



- (110) Komisja nie może również przyjąć stanowiska, że wspomniane wyżej redukcje podatku są uzasadnione przez charakter lub ogólny plan systemu podatkowego, lub też z powodu ich gospodarczej racjonalności są one konieczne lub funkcjonalne z punktu widzenia skuteczności tego systemu, w szczególności że redukcje te nie wynikają z zastosowania zasad takich, jak proporcjonalność czy opodatkowanie progresywne, a wprost przeciwnie — generalnie traktują preferencyjnie firmy w danym regionie, bez względu na ich sytuację finansową i nie mogą być uznane za nieodłączną część systemu podatkowego.
- (111) Zjednoczone Królestwo i rząd Gibraltaru przedstawiają szereg argumentów na poparcie ich poglądu, że fakt, iż proponowana reforma ustanawia generalnie niższe opodatkowanie firm w Gibraltarze niż w Zjednoczonym Królestwie nie powoduje sam w sobie pomocy państwa w znaczeniu art. 87 ust. 1 Traktatu WE. Argumenty te są rozpatrzone poniżej.
- (112) Sugerowanie, że pomoc państwa istnieje jedynie w przypadku kiedy wykorzystane są zasoby państwa w formie podatku, z którego państwo rezygnuje, oraz że w przypadku Gibraltaru nie istnieje taki podatek, jako że nie ma brytyjskiej stawki podatku z tytułu działalności, która stosowałaby się również w Gibraltarze, jest również argumentem dotyczącym formy środka. Równie formalistyczny, w odczuciu adwokata generalnego Saggio, jest argument stwierdzający, że nawet jeśli domniemane środki pomocy zostałyby zniesione, standardowa lub normalna stawka brytyjska i tak nie znajdowałaby zastosowania, i że w związku z tym wszelkie porównania w sytuacji, kiedy system podatkowy jest opracowywany lokalnie, nie mają znaczenia z punktu widzenia pomocy państwa. Biorąc pod uwagę fakt, że ten sam rezultat może zostać osiągnięty za pomocą różnych technik prawnych — w drodze ustanowienia wyraźnego odstępstwa od systemu, który znajdowałby w przeciwnym razie zastosowanie lub w drodze utworzenia formalnie odrębnych systemów stosujących się do podobnych sytuacji — selektywność środka nie może zostać ustalona wyłącznie poprzez odniesienie do testu „gdyby nie”, porównywanie sytuacji wynikającej z odpowiedniego środka z sytuacją, która istniałaby „gdyby nie” ten środek. Z drugiej strony, konieczne jest porównanie omawianego środka z innymi środkami stosowanymi w podobnych sytuacjach, w tym przypadku z opodatkowaniem firm w Zjednoczonym Królestwie. Mimo iż ocena środka w oparciu o zasady pomocy państwa nie zależy od charakteru środka poprzednio obowiązującego, można zauważyć, że system obecnie stosowany w Gibraltarze w znacznym stopniu oparty jest na modelu brytyjskim, z wyjątkiem korzyści przyznawanych gospodarce zamorskiej.
- (113) W ten sam sposób argumenty rządu gibraltarskiego porównujące regionalne (lub drugorzędne) uprawnienia do ograniczania krajowej stawki podatku ze swoimi niezależnymi uprawnieniami w zakresie całego systemu podatkowego dotyczą wewnętrznych kompetencji Zjednoczonego Królestwa i jego terytoriów. W każdym bądź razie, zakres autonomii podatkowej przyznanej danemu terytorium nie może być czynnikiem decydującym, jako że element ten pozostaje do dyspozycji Państw Członkowskich i niemożliwe byłoby ustalenie wyraźnego rozróżnienia w tym względzie, co z kolei prowadziłoby do nierównego traktowania w podobnych sytuacjach. Rezultat taki byłby również sprzeczny z zasadą, że w celu oceny, czy dany środek ma charakter pomocy państwa, należy wziąć pod uwagę jego skutki.
- (114) Zjednoczone Królestwo stwierdza, że nie istnieje wspólny system odniesienia, któremu podlegałyby spółki gibraltarskie w przypadku zniesienia środka. Jest to argumentacja dość pokretna, jako że brak wspólnego systemu jest konsekwencją przyznania autonomii fiskalnej, a sam fakt istnienia określonej jurysdykcji podatkowej w danym regionie wynika z wyboru dokonanego przez odpowiednie Państwo Członkowskie. Kiedykolwiek rząd centralny zdecyduje odstąpić od swoich uprawnień w zakresie ustalania jednolitych ram podatkowych dla przedsiębiorstw i pozwole podmiotom niższego szczebla ograniczać stawkę podatku lub wprowadzać inny, bardziej korzystny system podatkowy, rezultatem takiej decentralizacji uprawnień jest odstępstwo od wspólnego systemu odniesienia. *De facto*, bezpośrednie ustanowienie redukcji stawki podatkowej czy też stworzenie danemu terytorium możliwości redukcji wspólnej stawki podatkowej bądź wyłączenie terytorium ze wspólnego systemu i przyznanie mu uprawnień do stworzenia korzystniejszego systemu opodatkowania powoduje ten sam skutek; pozwala spółkom w określonym regionie płacić niższe podatki, przy jednoczesnej rezygnacji z zasobów państwowych.
- (115) Komisja nie może zaakceptować sugestii Zjednoczonego Królestwa, że jurysdykcja podatkowa nieobejmująca całego Państwa Członkowskiego nie miałaby możliwości przyjęcia stawki podatkowej innej niż stawka stosowana w innej jurysdykcji podatkowej w danym Państwie. Jak wspomniano powyżej, kluczem do analizy środków podatkowych pod kątem pomocy państwa jest ustalenie wspólnego stosowanego systemu, w tym przypadku — systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa. W tym kontekście należy zauważyć, że niniejsza decyzja nie dotyczy mechanizmu, który pozwalałby wszystkim władzom lokalnym konkretnego szczebla (regionalnym, terytorialnym lub innym) na wprowadzanie i naliczanie podatków lokalnych. Przeciwnie — rozpatrywany przypadek wiąże się z redukcją stosowaną wyłącznie w Gibraltarze. W każdym bądź razie fakt, że korzyść fiskalna stanowi pomoc państwa, nie oznacza, że nie może zostać ona uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem.
- (116) Argument, że nałożenie wyższej stawki opodatkowania w danym regionie automatycznie spowodowałoby w konsekwencji, że niższe stawki podatku stosowane w reszcie Państwa stałyby się pomocą państwa nie ma nic wspólnego z niniejszym przypadkiem, nie wynika z argumentacji Komisji, ani nie jest trafny. W takim przypadku istniałby wspólny system stosowany we wszystkich oprócz jednego regionu. Z definicji system taki nie

stanowiłyby pomocy państwa. Jest rzeczą oczywistą, że odstępstwo wynikające z wyższej stawki podatku stosowanej w danym regionie nie stanowiłoby korzyści i dlatego również nie byłoby kwalifikowane jako pomoc państwa. Wskazuje to ponownie, że Państwo Członkowskie wciąż zachowuje możliwość przyznania autonomii fiskalnej określonym regionom, co niekoniecznie wiąże się z przyznaniem pomocy państwa danym spółkom.

- (117) Podobieństwa z porozumieniem WTO w sprawie dotacji, na które powołuje się Zjednoczone Królestwo, nie mają znaczenia, jako że porządek prawny w Unii Europejskiej jest dość odmienny od prawa międzynarodowego ustanawianego porozumieniami WTO, system kontroli pomocy państwa na jednym rynku musi być zdecydowanie surowszy niż zasady stosowane do dotacji określone w porozumieniach światowych, a fakt, że środek może nie być uważany za „określoną dotację” na mocy Porozumienia o dotacjach, nie może zawężać zakresu definicji pomocy zawartej w art. 87 ust. 1 Traktatu WE <sup>(31)</sup>.
- (118) Jeżeli chodzi o konsekwencje, w kontekście pomocy państwa, wszelkich przyszłych decyzji podjętych przez Zjednoczone Królestwo odnośnie do dzielenia suwerenności nad Gibraltarem z Hiszpanią, przedłożone argumenty mają charakter czysto hipotetyczny i dotyczą sytuacji, która bez względu na wszystko powinna zostać rozpatrzona odrębnie w ramach określonych porozumień dotyczących stosowania prawa WE. Aktualny stan faktyczny sprawy nie zgadza się z hipotezą wysuniętą przez Zjednoczone Królestwo i dlatego nie ma znaczenia dla potwierdzania istnienia pomocy państwa bądź jej braku.
- (119) Zjednoczone Królestwo sprzeciwia się dokonany przez Komisję porównaniom różnych wyłączeń i ulg dostępnych w Gibraltarze z wyłączeniami i ulgami istniejącymi w Zjednoczonym Królestwie. Podstawą tego sprzeciwu jest fakt, że w przypadkach, gdzie systemy podatkowe lub podstawy opodatkowania są różne, nie można dokonać sensownych porównań. Jednakże w przeciwnieństwie do tego, co twierdzi Zjednoczone Królestwo, zgodnie z motywem 100 powyżej, można dokonać sensownych porównań. Wskazane różnice stanowią dalsze elementy analizy wskazującej, że w porównaniu z brytyjskim systemem podatkowym („wspólny stosowany system”) przedsiębiorstwa w Gibraltarze generalnie odczuwają mniejszą presję fiskalną.
- (120) Zjednoczone Królestwo powołuje się na zasadę subsydiarności, argumentując, że jeśli Państwo Członkowskie może funkcjonować z dwoma lub kilkoma jurysdykcjami podatkowymi konkurującymi o dochody z podatku od przedsiębiorstw na swoim terytorium bez odczuwania znaczących skutków zakłócających konkurencję, to na mocy zasady subsydiarności Traktatu WE zadaniem Wspólnoty nie staje się interwencja w konstytucyjne przepisy tego Państwa Członkowskiego. Argument ten oparty jest na nieprawdziwej przesłance, że nie istnieją znaczące skutki zakłócające (bądź też skutki występują całkowicie w Zjednoczonym Królestwie i Gibraltarze bez przekładania się na inne Państwa Człon-

kowskie) i na niezrozumieniu zasady subsydiarności. Artykuł 5 Traktatu WE dość wyraźnie stwierdza, że zasada subsydiarności stosuje się wyłącznie w obszarach, które nie podlegają wyłącznej kompetencji Wspólnoty. Jako że kontrola pomocy państwa jest obszarem wyłącznej kompetencji Wspólnoty, zasada subsydiarności nie ma w tym przypadku zastosowania. W ramach rozpatrywania proponowanych reform, łącznie z kwestią selektywności regionalnej, tak samo jak w przypadku każdego postępowania wyjaśniającego pomoc państwa w kwestii środków fiskalnych, Komisja nie usiłuje osiągnąć jednolitości podatkowej, a jedynie stara się wypełnić swoje zobowiązanie traktatowe do kontrolowania pomocy państwa.

- (121) W przeciwieństwie do tego, co twierdzi Zjednoczone Królestwo, zasada, że Państwo Członkowskie nie może tłumaczyć się swoim prawem krajowym w celu uniknięcia swoich zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego, ma w rzeczywistości znaczenie dla kwestii selektywności. Jak już ustalono, sposób, w jaki Państwo Członkowskie zorganizowane jest dla celów podatkowych, jest kwestią formy: nie może ono tłumaczyć się istnieniem autonomicznych regionów podatkowych, bez względu na szerokość zakresu ich uprawnień, aby uchylić się od stosowania zasad pomocy państwa. Niemniej jednak nie ogranicza to możliwości Państw Członkowskich w zakresie decentralizacji ich uprawnień. Kwestia dotyczy wykonywania tych zdecentralizowanych uprawnień. Państwa Członkowskie i instytucje, którym uprawnienia te zostały przekazane, muszą zapewnić, że prawo wspólnotowe, łącznie z przepisami dotyczącymi pomocy państwa, jest zachowywane. Konkretniej, w przypadku przekazania uprawnień podatkowych i pozostawienia centralnego systemu odniesienia Państwa Członkowskie muszą zapewnić, aby redukcje podatku, jeśli stanowią one pomoc, były zgodne ze wspólnym rynkiem.
- (122) Zjednoczone Królestwo twierdzi, między innymi, że Gibraltar: nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa; ma własne odrębne instytucje i porządek konstytucyjny; jest autonomiczny, samorządny i gospodarczo samowystarczalny.
- (123) Komisja uznaje, że Gibraltar nie stanowi części Zjednoczonego Królestwa dla celów prawa krajowego i posiada odrębne instytucje, mimo iż władze brytyjskie zachowują określone kompetencje i prerogatywy, łącznie z mocą zapewniania, że środki przyjmowane przez Gibraltar w sprawach krajowych nie są sprzeczne ze zobowiązaniami Zjednoczonego Królestwa wynikającymi z Traktatu WE. Jednakże, tak jak w przypadku innych regionów autonomicznych, fakt ten nie zmienia oceny środków przyjmowanych przez władze gibraltarskie. Gibraltar stanowi część Wspólnoty dzięki swoim powiązaniom z Wielką Brytanią. Wszystkie zasady wspólnotowe stosują się do Gibraltar, z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z art. 28 Aktu Przystąpienia, od momentu kiedy Zjednoczone Królestwo stało się Państwem Członkowskim i z powodu tego członkostwa.

<sup>(31)</sup> Sprawy C-351/98 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Zb.Orz. z 2002, I-8031, pkt 44, oraz C-409/00 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Zb.Orz. z 2003, I-1487, pkt 56.

W konsekwencji, obywatele brytyjskich terytoriów zależnych uzyskujący obywatelstwo w związku z Gibraltarem są obywatelami Unii. Obywatele ci i spółki zarejestrowane w Gibraltarze korzystają z praw i swobód uznanych przez Traktat, łącznie ze swobodą świadczenia usług, swobodą przedsiębiorczości i swobodnym przepływem kapitału, mającymi znaczenie dla działalności gospodarczej beneficjentów. Zjednoczone Królestwo jest odpowiedzialne za zapewnienie poszanowania prawa wspólnotowego w Gibraltarze, który dla tych celów jest traktowany jako część jej terytorium<sup>(32)</sup>. W związku z tym Gibraltar musi być traktowany jako stanowiący część Zjednoczonego Królestwa dla celów zasad pomocy państwa, łącznie ze stosowaniem art. 87 i 88 w stosunku do środków fiskalnych.

(124) Podczas gdy stwierdzenie, że prawo WE stosuje się do Gibraltaru na mocy art. 299 ust. 4 Traktatu WE, a nie art. 299 ust. 1 może być prawdziwe, fakt ten nie przyznaje Gibraltarowi specjalnego statusu dla celów stosowania zasad pomocy państwa ogólnie oraz regionalnej pomocy państwa w szczególności. Ustępy 1, 2 i 4 art. 299 stanowią wszystkie, że przepisy Traktatu znajdują zastosowanie oraz że nie stwierdza się różnic pomiędzy systemami prawnymi różnych terytoriów wymienionych w każdym ustępie, z zastrzeżeniem określonych i wyraźnych odstępstw. Jak wyjaśniono powyżej, Akt Przyłączenia nie wyłącza Gibraltaru ze stosowania zasad pomocy państwa. Sposób, w jaki prawo UE jest stosowane w Gibraltarze, łącznie z transponowaniem dyrektyw i ustanawianiem kompetentnych władz, nie ma znaczenia dla celów ustalenia, czy reforma stanowi pomoc państwa czy nie. Sposób, w jaki Państwo Członkowskie wykonuje prawo UE, jest całkowicie sprawą wewnętrznego podziału kompetencji w ramach danego Państwa. Fakt, że środek jest przyjęty na poziomie niższym niż krajowy, nie wpływa w żaden sposób na zastosowanie art. 87 Traktatu WE<sup>(33)</sup>.

(125) I w końcu, fakt, że budżet danego terytorium jest samowystarczalny, nie ma bezpośredniego znaczenia dla oceny środków przyjmowanych przez władze takiego terytorium z punktu widzenia zasad pomocy państwa. Oceny takiej dokonuje się w oparciu o skutki środka dla korzystających z niego przedsiębiorstw, a nie w oparciu o sytuację przynajmniej go władzy. W szczególności niewielkie terytorium, takie jak Gibraltar, może stać się samowystarczalne właśnie wskutek swojej zdolności stosowania niższych podatków i przyciągania podmiotów gospodarczych, w szczególności działalności zamorskiej. W każdym bądź razie wspólną płaszczyzną jest, że Gibraltar zależy od Zjednoczonego Królestwa, między innymi w zakresie swojej polityki zagranicznej, łącznie z członkostwem w Unii Europejskiej, swojej obronności i polityki walutowej. W związku z tym korzysta z szeregu usług świadczonych przez Zjednoczone Królestwo. Ponadto z istniejących przepisów instytucjonalnych wynika, że odpowiedzialność finansowa za Gibraltar spoczywa ostatecznie na Zjednoczonym Królestwie.

(126) Jeżeli chodzi o komentarze Åland Executive odnośnie do tego, że generalny środek podatkowy w samorządnym regionie nie jest selektywny, są one oparte na argumentach podobnych do przedstawionych przez Zjednoczone

Królestwo i rząd Gibraltaru. Komisja odwołuje się do swojej argumentacji przedstawionej powyżej, a w szczególności w motywach 104 — 109. Komisja zauważa dalej, że w przypadku zmonopolizowanych firm ubezpieczeniowych Wysp Åland była w stanie stwierdzić materialną selektywność środka. W związku z tym nie było konieczności oparcia się na selektywności regionalnej środka dla celów podjęcia ostatecznej odmownej decyzji.

(127) W związku z tym Komisja stwierdza, że ustanawiając system opodatkowania firm w ramach którego przedsiębiorstwa w Gibraltarze są opodatkowywane, generalnie, według stawki niższej niż przedsiębiorstwa w Zjednoczonym Królestwie, reforma przysparza selektywnej korzyści przedsiębiorstwom w Gibraltarze.

### Selektywność materialna

#### Wymóg wypracowania zysku przed poniesieniem zobowiązania podatkowego

(128) Jedną z konsekwencji ograniczenia połączonego zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia i podatku od zajmowania majątku nieruchomego do 15 % zysków jest to, że bez względu na wypłacane wynagrodzenia i zajmowany majątek nieruchomości spółki, które nie wypracowują zysku, nie podlegają opodatkowaniu. W rezultacie działa to jak zwolnienie dla spółek nierentownych i stanowi korzyść zwalniającą takie spółki ze zobowiązań z tytułu podatku od wynagrodzenia i podatku od zajmowania majątku nieruchomego, które normalnie obciążałyby ich budżet.

(129) Tego typu zwolnienie z podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomego ma charakter selektywny, jako że stosuje się jedynie do spółek, które nie wypracowują zysku. Oprócz przedsiębiorstw odczuwających trudności i przedsiębiorstw, w przypadku których zasadniczym źródłem dochodu są zyski kapitałowe, w każdym poszczególnym roku spółki takie mogą obejmować na przykład przedsiębiorstwa prowadzące działalność w cyklicznych środowiskach gospodarczych, przedsiębiorstwa będące na początkowym etapie swojego rozwoju oraz spółki, w których zyski są eliminowane w drodze dopłat na rzecz pracowników będących akcjonariuszami lub innych pracowników. Komisja nie może uznać argumentów Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którymi nieodłączne ograniczenie ilościowe w systemie, które zwalnia z podatku nierentowne spółki, stosuje się w ten sam sposób do wszystkich spółek, bez względu na ich rozmiar lub sektor ich działalności i w związku z tym nie ma charakteru selektywnego. Mimo wyraźnej ogólności, możliwe jest wskazanie określonych, definiowalnych kategorii spółek korzystających ze zwolnienia z podatku, co zostanie wykazane później.

(130) Komisja nie może również uznać argumentów Zjednoczonego Królestwa, że nawet jeśli zwolnienie dla spółek nierentownych byłoby selektywne, jest ono uzasadnione charakterem lub koncepcją systemu podatku od przedsiębiorstw.

<sup>(32)</sup> Sprawa C-218/02 Komisja przeciwko Wielkiej Brytanii, orzeczenie z dnia 29 stycznia 2004 r. jeszcze niezgłoszone, punkt 15 uzasadnienia oraz punkt 1 części operacyjnej.

<sup>(33)</sup> Sprawa 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1987, 4013, str. 17.

(131) Podczas gdy zwolnienie nierentownych spółek z podatku stanowi nieodłączną cechę systemu opartego na opodatkowaniu zysków, sytuacja ta nie ma miejsca w przypadku, kiedy podatek naliczany jest od liczby pracowników lub od ekonomicznego wykorzystania nieruchomości. Systemy takie zostały opracowane w sposób tworzący całkowicie inną podstawę dla podmiotów gospodarczych podlegających opodatkowaniu. Na przykład, system podatku od wynagrodzeń opiera się na wewnętrznej logice, zgodnie z którą każdy poszczególny pracownik powinien powodować powstanie odpowiedniego zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzenia po stronie zatrudniającego go przedsiębiorstwa. W tym sensie wykazywane przez Komisję podobieństwa ze składkami ubezpieczenia społecznego są ważne, bez względu na fakt, jak zauważa Zjednoczone Królestwo, że ich cel jest inny niż cel środka podatkowego. Nawet jeśli podatek od wynagrodzeń zostałby wprowadzony jako czynnik zastępczy dla podatku od zysków (nie jest to argument przedłożony przez Zjednoczone Królestwo), w ramach logiki systemu podatku od wynagrodzeń spółki nierentowne wciąż byłyby zobowiązane do zapłaty podatku. Wykorzystanie płac jako czynnika zastępczego dla rentowności likwiduje potrzebę zapewnienia zysków lub pokonuje trudności w tym względzie. Sytuacja ta nie ma miejsca w Gibraltarze, gdzie na mocy reformy pomiar zysków spółki jest cechą zasad zarówno naliczania podatku od wynagrodzeń, jak i podatku wyrównawczego.

(132) Zjednoczone Królestwo stwierdza, że system oparty jest na rentownym wykorzystaniu siły roboczej i jako taki jest spójny. Sugeruje to obecność systemu hybrydowego, w którym zależnie od sytuacji spółek stosowane są dwie różne podstawy opodatkowania. W tej sytuacji niemożliwe staje się wykrycie charakteru i generalnej koncepcji systemu oraz zastosowanie tego uzasadnienia. W szczególności nie można uznać, że każda dana cecha takiego systemu stanowi część generalnej koncepcji, jako że sprowadzałoby się to do uznania automatycznego uzasadnienia dla takiego systemu.

(133) W związku z tym Komisja stwierdza, że zwolnienie nierentownych spółek z podatku od wynagrodzeń oraz z podatku od zajmowania majątku nieruchomościowego poprzez wprowadzenie 15 % ograniczenia jest selektywne oraz, w przypadku spełnienia innych warunków, może stanowić pomoc państwa na rzecz spółek z niego korzystających. Nie można uzasadnić go charakterem lub ogólną koncepcją proponowanego systemu podatkowego. Pozostaje to bez uszczerbku dla oceny zgodności takiego środka.

#### **15 % ograniczenie w zakresie zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomościowego**

(134) Drugą konsekwencją ograniczenia połączonego zobowiązania z tytułu podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomościowego do 15 % zysków jest fakt, że rentowne spółki, których zobowiązania podatkowe przekraczałyby w przeciwnym razie ten próg, są zwolnione z podatku, który musiałyby zapłacić ponad ten próg. Tego typu obniżenie podatku stanowi korzyść

dla spółek z niego korzystających, poprzez zwolnienie ich z opłaty, która zwykle obciążałaby ich budżety.

(135) 15 % ograniczenie jest również selektywne, jako że tylko ograniczona liczba spółek korzysta z redukcji ich zobowiązań podatkowych poprzez jego zastosowanie. Mimo iż Zjednoczone Królestwo i rząd Gibraltaru nie twierdzą już, że tylko 10 przedsiębiorstw skorzysta z tego ograniczenia, niemniej jednak ogranicza ono stosowanie podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomościowego. Beneficjentami będą pracochłonne spółki, czyli spółki, które w danym roku podatkowym mają niższe zyski w stosunku do liczby pracowników i zajmowania majątku nieruchomościowego. Zastosowanie czystego systemu podatku od wynagrodzeń i od majątku nieruchomościowego mogłoby oznaczać bardzo wysoki poziom opodatkowania dla takich spółek.

(136) Komisja odnotowuje argumenty Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru, że nie można zidentyfikować określonej grupy spółek oraz że zasady są generalnie stosowane do wszystkich spółek w Gibraltarze. Jednakże nie powoduje to, że 15 % ograniczenie przestaje być *de facto* selektywne w sposób opisany w poprzednich ustępach. W tym względzie odniesienia do punktu 14 obwieszczenia, dokonywane przez Zjednoczone Królestwo i Gibraltar, są bez znaczenia, ponieważ nie wyklucza to możliwości, że z pozoru generalne środki mogą stanowić pomoc państwa. Punkt 14 obejmuje w szczególności na przykład zachęty podatkowe dla określonych inwestycji i środków przewidzianych w celu ograniczenia opodatkowania siły roboczej „dla wszystkich firm”, która to sytuacja nie ma miejsca w przypadku 15 % ograniczenia, korzystnego jedynie dla spółek wypracowujących relatywnie niski zysk w stosunku do liczby ich pracowników. Oprócz tego, 15 % ograniczenie nie jest środkiem czysto technicznym w sensie pkt 13 tiret pierwsze obwieszczenia. Podczas gdy konwencjonalne systemy podatku od przedsiębiorstw ograniczają proporcję zysków płaconych w podatkach poprzez ustalanie stawek podatku (systemy grupowe obejmują najwyższą lub maksymalną stawkę podatku), odpowiadającym im środkiem technicznym w systemie podatku od wynagrodzeń jest stawka podatku na pracownika, w przypadku Gibraltaru ustalona na jednolitym poziomie 3 000 funtów szterlingów. Wprowadzenie do systemu podatku od wynagrodzeń lub podatku od majątku ograniczenia powiązanego z innym kryterium, a mianowicie z poziomem zysków, nie może zostać porównane ze stosowaniem zmiennych stawek w progresywnym systemie opodatkowania zysków, który jest uzasadniony charakterem i ogólną koncepcją systemu (pkt 24 obwieszczenia). 15 % ograniczenie nie służy również realizacji celu ogólnej polityki gospodarczej, w znaczeniu pkt 13 tiret drugie obwieszczenia, jako że nie ogranicza ono obciążenia podatkowego związanego z określonymi kosztami produkcji dla całej gospodarki gibraltarskiej, a jedynie przysparza korzyści ograniczonej liczbie przedsiębiorstw. Ponadto ograniczenie nie jest bezpośrednio powiązane z kosztami siły roboczej lub majątku nieruchomościowego, a raczej z rentownością spółek. Ten drugi czynnik jest elementem zewnętrznym w stosunku do podatku od wynagrodzeń i podatku od majątku nieruchomościowego.

(137) Komisja nie uznaje argumentu Zjednoczonego Królestwa, że jeżeli 15 % ograniczenie jest selektywne, jest to uzasadnione charakterem lub generalną koncepcją systemu, którego część stanowi. System opodatkowania rentownego wykorzystania siły roboczej i majątku nie wiąże się nierozdzielnie z niczym, co mogłoby wymagać ograniczenia proporcji zysków, jakie spółka musi zapłacić w wyniku wykorzystania tych podlegających opodatkowaniu czynników. System taki oparty jest na wewnętrznej logice, zgodnie z którą im więcej osób zatrudnia spółka i im więcej majątku zajmuje, tym większe są jej zobowiązania podatkowe. Argumenty przedkładane przez Zjednoczone Królestwo mają zasadniczo charakter gospodarczy. Nie są one związane z wewnętrzną logiką proponowanego systemu.

(138) Zjednoczone Królestwo sugeruje, że gospodarka gibraltarska jest bardziej podatna na wstrząsy spowodowane konkurencją podatkową niż większość gospodarek oraz że spółki mogą nie być w stanie pozwolić sobie na opuszczenie dużego Państwa Członkowskiego z taką łatwością, jak mogą dokonać tego w przypadku Gibraltaru. Jednakże Komisja zauważa, że przedstawiono znikomą ilość dowodów na poparcie hipotezy, która — jeśli jest prawdziwa — sugeruje, że 15 % ograniczenie jest częścią strategii opracowanej w celu zatrzymania, jeśli nie przyciągnięcia ruchomego kapitału do Gibraltaru, co biorąc pod uwagę fizyczne ograniczenia tego obszaru, prawdopodobnie dotyczy głównie usług finansowych i innych. Podobnie argument, że w opodatkowaniu spółek komunalnych, których pozycja na rynku gibraltarskim jest monopolistyczna lub quasi-monopolistyczna, nie jest wymagany element regresywny, wskazuje, że 15 % ograniczenie jest skierowane do ruchomego kapitału.

(139) Jeżeli chodzi o sugestię, że bez regresywnego elementu podatek od siły roboczej mógłby spowodować masowe zwolnienia i destabilizację w momentach cyklicznych wahań rynku, Komisja zauważa po prostu, że jest to nieodłączna cecha takiego systemu. W każdym przypadku przy kwocie 3 000 funtów szterlingów od pracownika podatek od wynagrodzenia stanowiłby jedynie niewielką część ogólnych jednostkowych kosztów robocizny<sup>(34)</sup>. Dlatego zachęta do rezygnacji z siły roboczej w celu kontrolowania kosztów będzie istnieć w podobnym zakresie zarówno w obecności podatku od wynagrodzenia, jak i bez niego.

(140) Komisja odnotowuje również wpływ 15 % ograniczenia na zamorskie i lądowe sektory gibraltarskiej gospodarki. Sektor zamorski składa się ze spółek typu „exempt” i spółek typu „qualifying”, których prawodawstwo zostanie zniesione w ramach reformy. Spółki typu „exempt” nie są zwykle fizycznie obecne w Gibraltarze (brak pracowników lub siedziby) i płacą stały podatek w wysokości pomiędzy 200 a 300 funtów szterlingów rocznie. W przeciwieństwie do nich, spółki typu „qualifying” są fizycznie obecne w Gibraltarze (są znaczącymi pracodawcami) i negocjują one swoją stawkę podatku z władzami. Znacząca większość spółek typu „qualifying” płaci podatek od przedsiębiorstw według stawki

pomiędzy 2 a 10 % zysków. 15 % ograniczenie ogranicza więc wszelkie podwyżki, które dotknęłyby spółki typu „qualifying” w momencie przyjęcia reformy. Dla odmiany gospodarka lądowa (poza spółkami komunalnymi) odnotowałaby spadek stawki podatku w stosunku do aktualnej standardowej stawki podatku od przedsiębiorstw w wysokości 35 %. Rząd Gibraltaru zdaje się również potwierdzać, że reforma jako całość (łącznie z aspektem 15 % ograniczenia) została opracowana tak, aby odpowiadać konkretnym „potrzebom i preferencjom” podatkowym sektorów w ramach zamorskiego przemysłu usług finansowych<sup>(35)</sup>. Komisja zauważa również, że odrzucając pierwotny plan ograniczenia zobowiązań podatkowych na poziomie 500 000 funtów szterlingów, Zjednoczone Królestwo wskazało, że Gibraltarcie ograniczy w konsekwencji podatek wyrównawczy od usług finansowych z 8 % do 4 — 6 %. Sugeruje to, że ograniczanie zobowiązania podatkowego ma na celu uprzywilejowane potraktowanie spółek świadczących usługi finansowe, z których wiele to spółki typu „qualifying”, główne źródło zatrudnienia w gibraltarskim „Centrum Finansowym”.

(141) W związku z tym Komisja stwierdza, że w okolicznościach niniejszej sprawy 15 % ograniczenie ma charakter selektywny oraz, w przypadku spełnienia innych warunków, może stanowić pomoc państwa na rzecz spółek korzystających z jego stosowania. Nie można usprawiedliwić go charakterem lub ogólną koncepcją proponowanego systemu podatkowego. Pozostaje to bez uszczerbku dla oceny zgodności takiego środka.

#### **Proponowane zastosowanie podatku od wynagrodzeń i podatku od zajmowania majątku nieruchomości w gospodarce gibraltarskiej**

(142) Punkt 13 obwieszczenia stwierdza, że „środki podatkowe otwarte dla wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w danym Państwie Członkowskim są w zasadzie środkami o charakterze ogólnym. Muszą być one efektywnie otwarte dla wszystkich firm na zasadzie równego dostępu, a ich zakres nie może być *de facto* ograniczony na przykład uznaniowymi uprawnieniami Państwa w zakresie ich przyznawania lub innymi czynnikami ograniczającymi ich efekt praktyczny. Jednakże warunek ten nie ogranicza uprawnień Państwa Członkowskiego w zakresie podejmowania decyzji w sprawie polityki gospodarczej, którą uzna ono za najbardziej odpowiednią, oraz, w szczególności, do rozszerzania obciążenia podatkowego według własnego uznania na różne czynniki produkcji. Zakładając, że środki takie stosują się bez rozróżnienia do wszystkich firm i produkcji wszystkich towarów, pomocy państwa nie stanowią następujące środki:

— środki podatkowe o charakterze czysto technicznym (na przykład, ustalanie stawki opodatkowania, zasad amortyzacji i zasad przenoszenia strat; przepisy zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu lub unikaniu podatków),

<sup>(34)</sup> Strona internetowa rządu gibraltarskiego ([www.gibraltar.gov.gi](http://www.gibraltar.gov.gi)) zawiera stwierdzenie, że „pensje [w Gibraltarze] są w znacznym stopniu porównywalne z brytyjskimi”. Średnia pensja przy zatrudnieniu na pełen etat w Wielkiej Brytanii wynosi około 24 000 funtów szterlingów (źródło: New Earnings Survey 2002, <http://www.statistics.gov.uk/pdffdir/nes1002.pdf>). Koszty robocizny ponoszone przez pracodawców obejmują inne koszty (np. składki ubezpieczenia społecznego).

<sup>(35)</sup> Oświadczenie prasowe rządu gibraltarskiego 008/2003 z dnia 14 stycznia 2003 r.

— środki, których zadaniem jest realizacja ogólnych celów polityki gospodarczej poprzez ograniczenie obciążenia podatkowego związanego z określonymi kosztami produkcji (badania i rozwój (R & D), średowisko, szkolenia, zatrudnienie)”.  
  
(143) Bez uszczerbku dla rozważań dotyczących skutków propozycji reform (jako całości) w motywach 147 — 152 lub rozważań na temat selektywności regionalnej w motywach 98-127, podatek od wynagrodzeń, zgodnie z którym wszystkie przedsiębiorstwa posiadają zobowiązanie w wysokości ustalonej kwoty na pracownika rocznie, może przynajmniej w określonych okolicznościach zostać uznany za selektywny, kiedy jest stosowany w sytuacji braku ogólnego systemu opodatkowania zysków spółki i kiedy zastępuje taki system. Sytuacja taka ma miejsce w momencie uwzględnienia specyficznych cech gospodarki gibraltarskiej, w szczególności istnienia dużego sektora zamorskiego bez jakiegokolwiek obecności fiskalnej, który uciekłby od opodatkowania w ramach systemu podatku od wynagrodzeń i podatku od majątku. Mimo iż system ten formalnie stosuje się bez dyskryminacji do wszystkich przedsiębiorstw, *de facto* przysparza on korzyści obecnym spółkom typu „qualifying”, które nie posiadają żadnych pracowników w Gibraltarze. Stanowi on określoną korzyść dla przedsiębiorstw nieposiadających rzeczywistej siedziby w Gibraltarze, które w konsekwencji nie płacą podatku od przedsiębiorstw. Korzyść ta nie jest efektywnie dostępna dla wszystkich firm na równych zasadach w znaczeniu pkt 13 zdanie drugie obwieszczenia. W rzeczywistości praktyczny efekt korzyści ograniczony jest do określonych przedsiębiorstw. Ponadto podatek od wynagrodzeń proponowany przez Gibraltarcę zasadniczo nie stanowi środka podatkowego o charakterze czysto technicznym w znaczeniu pkt 13 tiret pierwsze obwieszczenia, jako że nie jest on techniczną poprawką ogólnego systemu, ale dotyczy podstawy podatku. W tym konkretnym przypadku zwolnienie nie jest przejawem środka realizującego ogólną politykę gospodarczą w znaczeniu pkt 13 tiret drugie obwieszczenia, jako że nie ogranicza ono żadnych kosztów produkcji, a nawet zwiększa koszty robocizny. Tę samą argumentację można zastosować w równym stopniu do podatku od zajmowania majątku nieruchomości stosowanego w sytuacji braku ogólnego systemu opodatkowania zysków spółki i zastępującego taki system, na mocy którego zobowiązanie podatkowe każdego przedsiębiorstwa określone jest według stawki odpowiadającej temu samemu stałemu procentowi jego zobowiązań w stosunku do ogólnych stawek majątku. Środek taki również przysparza korzyści obecnym spółkom typu „exempt”, które zwykle nie są fizycznie obecne w Gibraltarze. Stosownie, Komisja stwierdza, że w okolicznościach niniejszej sprawy oraz uwzględniając istnienie dużej gospodarki zamorskiej w Gibraltarze, proponowany system stanowi materialnie selektywną pomoc.

(144) Ponadto system taki, skoncentrowany jedynie na liczbie pracowników lub komercyjnym wykorzystaniu nieruchomości w kontekście, gdzie znaczna liczba spółek nie posiada pracowników i nieruchomości, nie posiada takiego samego charakteru ogólnego jak opodatkowanie zysków spółek, mające na celu opodatkowanie wyników działalności gospodarczej jako całości. Dlatego też może on zostać uznany za selektywny przynajmniej w okolicznościach takich, jakie cechują niniejszą sprawę. Sytuację

te należy odróżnić od systemu, w którym podatek od wynagrodzeń lub podatek od majątku nieruchomości dodawany jest do ogólnego podatku od zysków, co zapewnia szerokie opodatkowanie wszystkich sektorów gospodarki i stanowi w ten sposób pomniejszy aspekt opodatkowania przedsiębiorstw.

### Opłata rejestracyjna

(145) Podczas gdy sugestia Hiszpanii, że przepisy dotyczące opłaty rejestracyjnej są dyskryminacyjne na rzecz spółek, które nie wypracowują zysku, może być prawdziwa, dyskryminacja ta nie jest źródłem pomocy państwa. Jak wskazuje Zjednoczone Królestwo, różnica w opłacie rejestracyjnej wynosząca 150 funtów szterlingów (około 225 EUR) pomiędzy dwoma klasami spółek wynosi znacznie poniżej progu *de minimis* <sup>(36)</sup> wynoszącego 100 000 EUR w okresie trzyletnim. Zakładając, że wszystkie odpowiednie warunki są spełnione, różnica w opłacie rejestracyjnej jest w związku z tym różnicą *de minimis* i nie stanowi pomocy państwa.

### Podatki wyrównawcze z tytułu usług finansowych i działalności komunalnej

(146) Hiszpania sugeruje, że brak opodatkowania wyrównawczego w sektorach innych niż sektor usług finansowych i komunalnych stanowi korzyść dla spółek w tych sektorach. Komisja nie podziela tego poglądu. Podczas gdy może istnieć sytuacja, w której jeśli Państwo przydaje korzyści określonej grupie spółek, może to *prima facie* stanowić pomoc państwa, to samo założenie nie jest prawdą w sytuacji, kiedy Państwo tworzy niekorzyść. W sytuacji, kiedy Państwo nakłada na spółki wyjątkowe obciążenie fiskalne, jak na przykład podatek karny, może on stanowić pomoc państwa, jedynie jeśli możliwe jest wykazanie spowodowania odpowiedniej korzyści dla określonych konkurencyjnych podmiotów gospodarczych spółek ponoszących szkodę. W przeciwieństwie do tego, co sugeruje Zjednoczone Królestwo, cel podatków wyrównawczych nie jest istotny dla stwierdzenia, czy stanowią one źródło pomocy państwa. Niemniej jednak Komisja stwierdza, że bezpośrednim skutkiem podatków wyrównawczych, rozważanych odrębnie, jest stworzenie niekorzyści po stronie objętych nimi spółek. Wniosek ten pozostaje bez uszczerbku dla rozpatrywania podatku wyrównawczego jako części systemu, który *de facto* przewiduje różne stawki opodatkowania dla różnych rodzajów przedsiębiorstw.

### Korzyści wynikające dla określonych sektorów gospodarki z proponowanego systemu podatkowego rozpatrywanego całościowo

(147) Tabela 1 poniżej zawiera dane <sup>(37)</sup> na temat różnych kategorii spółek w Gibraltarze i ich poziomów zobowiązań podatkowych, obliczanych w stosunku do zysków, w wyniku proponowanej reformy. Należy zauważyć, że, mimo iż w niektórych przypadkach zobowiązanie podatkowe danej spółki zależeć będzie od liczby pracowników lub od komercyjnego wykorzystania majątku, połączonym efektem różnych ograniczeń i wyrównań jest ustalenie różnych ogólnych poziomów opodatkowania, obliczanych w stosunku do zysków, dla różnych sektorów gospodarki;

<sup>(36)</sup> Patrz: rozporządzenie Komisji (WE) nr 69/2001 w sprawie pomocy *de minimis* (Dz.U. L 10 z 13.1.2001, str. 30).

<sup>(37)</sup> Dane liczbowe dla danej liczby spółek są przybliżone. Źródło — informacje dostarczone przez Wielką Brytanię oraz/lub Gibraltarcę w toku niniejszego postępowania wyjaśniającego oraz postępowania wyjaśniających dotyczących spółek typu „exempt” i „qualifying”.

Tabela 1: dane na temat spółek gibraltarskich

	Liczba	Stawka podatku	
		Aktualnie	Po reformie
<b>Wszystkie spółki</b> (w rozbiciu według sektorów)	<b>29 000</b>		
Usługi finansowe	179	0 — 35 %	5 — 15 % <sup>(3)</sup>
Usługi komunalne	23	35 %	35 %
Inne	28 798	0 — 35 %	0 — 15 %
<b>Wszystkie spółki</b> (w rozbiciu według dochodów)	<b>29 000</b>		
Wypracowujące dochód	10 400	0 — 35 %	0 — 15 % <sup>(1)</sup>
Niewypracowujące dochodu	18 600	-	-
<b>Spółki wypracowujące dochód</b> (w rozbiciu według statusu)	<b>10 400</b>		
Nieposiadające statusu „exempt”	1 400	0 — 35 %	0 — 15 % <sup>(1)</sup>
Posiadające status „exempt”	9 000	0 %	0 — 5 % <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>
<b>Spółki nieposiadające statusu „exempt” wypracowujące dochód</b> (w rozbiciu według zysków)	<b>1 400</b>		
Wypracowujące zysk	540	0 — 35 %	0 — 15 % <sup>(1)</sup>
Niewypracowujące zysku	500	-	-
<b>Spółki nieposiadające statusu „exempt” wypracowujące dochód</b> (w rozbiciu według statusu)	<b>1 400</b>		
Posiadające status „qualifying”	140	2 — 10 % <sup>(4)</sup>	0 — 15 %
Nieposiadające statusu „qualifying”	1 260	35 % <sup>(5)</sup>	0 — 15 %
Spółki komunalne	23	35 %	35 %
<b>Spółki „exempt” wypracowujące dochód</b> (w rozbiciu według sektorów)	<b>9 000</b>		
Usługi finansowe	70	0 %	5 % <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>
Usługi pozafinansowe	8 930	0 %	0 % <sup>(2)</sup>

Uwagi:

- (1) Bez uwzględnienia spółek komunalnych, które byłyby opodatkowywane według stawki 35 %.  
(2) Przy założeniu, że spółki typu „exempt” nie są fizycznie obecne w Gibraltarze i w związku z tym nie posiadałyby zobowiązań z tytułu podatku od wynagrodzeń lub podatku od zajmowania majątku nieruchomościowego.  
(3) Przy założeniu, że podatek wyrównawczy dla usług finansowych zostanie ustalony w wysokości 5 %.  
(4) Większość spółek typu „qualifying”, kilka posiada stawki podatkowe wykraczające poza ten zakres.  
(5) Przy założeniu, że są one opodatkowywane według pełnej, standardowej stawki podatku od przedsiębiorstw.

- (148) Tabela 1 pokazuje, w jaki sposób wdrożenie reformy wpłynęłoby na określone jasno zdefiniowane sektory gibraltarskiej gospodarki w kontekście opodatkowania. Mimo że Komisja przyjmuje do wiadomości, że zgodnie z reformą zniesione zostałyby formalne rozróżnienie pomiędzy gospodarką zamorską a lądową, porównanie opodatkowania służy zobrazowaniu nieodłącznego selektywnego charakteru proponowanego systemu podatkowego. Różne rodzaje spółek podlegać będą różnym stawkom opodatkowania, co dodatkowo potwierdza, że proponowany system przyznaje selektywne korzyści sektorom korzystającym z niższych stawek.

(149) Sektor zamorski w Gibraltarze jest aktualnie przedmiotem dwóch równoległych postępowań wyjaśniających pomoc państwa, dotyczących spółek typu „exempt” i „qualifying”. W tym względzie Komisja uznała, że zwalnając je z podatku, władze gibraltarskie przyznały pomoc państwa spółkom typu „exempt”<sup>(38)</sup>. Podobnie, w decyzji przyjętej w tym samym terminie co niniejsza, Komisja stwierdziła, że ustanawiając niską stawkę podatku w porównaniu ze standardową stawką podatku od przedsiębiorstw, władze gibraltarskie przyznają pomoc państwa spółkom typu „qualifying”<sup>(39)</sup>.

(150) Z tabeli 1 wynika jasno, że w momencie wdrożenia reformy spółki typu „exempt” spoza sektora usług finansowych wciąż będą opodatkowywane według efektywnej stawki zerowej. Wynika to z faktu, że spółki typu „exempt” nie są zwykle fizycznie obecne w Gibraltarze. Stosownie, nie posiadają one ani pracowników, ani siedzib w Gibraltarze i w związku z tym nie poniosą zobowiązania ani z tytułu podatku od wynagrodzenia, ani podatku od zajmowania majątku nieruchomości. Ich uprzywilejowana pozycja zerowego podatku zostaje utrzymana w ramach reformy, która w rezultacie kontuuje przyznawanie im pomocy państwa. Spółki typu „exempt” w sektorze usług finansowych doświadczą obciążenia 5 % podatkiem w momencie wdrożenia reformy. Jednakże nawet jeśli zapłacą one podatek po raz pierwszy, ich uprzywilejowana pozycja w gospodarce gibraltarskiej i tak zostanie zasadniczo utrzymana, jako że 5 % zysków stanowić będzie granicę ich zobowiązania podatkowego, w przeciwieństwie do reszty gibraltarskiej gospodarki, która będzie podlegać wyższemu limitowi podatku w wysokości 15 % lub 35 %.

(151) Komisja stwierdza, że reforma utrwała istniejącą sytuację, w której spółki typu „exempt” są beneficjentami pomocy państwa. Bardziej ogólnie, system ustanawia różne poziomy opodatkowania zysków w odniesieniu do różnych sektorów gospodarki i w ten sposób przyznaje selektywną korzyść przedsiębiorstwom należącym do sektorów, do których stosują się niższe stawki. Również z tego powodu zgłaszany system jest materialnie selektywny.

(152) Środki będące przedmiotem zgłoszenia wiążą się w związku z tym z selektywnością regionalną i materialną, z których druga wynika zarówno z szeregu określonych cech proponowanego systemu, jak i z analizy systemu jako całości.

### **Korzyść przyznana przez państwo lub za pomocą zasobów państwowych**

(153) Przyznanie zwolnień i redukcji podatkowych, ocenione szczegółowo w motywach 98 — 152 powyżej, wiąże się z utratą przychodu, która zgodnie z pkt 10 obwieszczenia jest równoznaczna z wykorzystaniem zasobów państwowych w formie wydatków fiskalnych. Jak potwierdził Trybunał Sprawiedliwości, zasada ta stosuje

się również do korzyści przyznawanych przez regionalne lub lokalne organy Państw Członkowskich<sup>(40)</sup>. Argument, że nie ma miejsca rezygnacja z dochodu podatkowego, ponieważ podatki brytyjskie nie znajdowałyby zastosowania w Gibraltarze, został już omówiony powyżej. Wynika z tego, że korzyść jest przyznana przez Państwo i za pomocą zasobów państwowych.

### **Wpływ na handel i zakłócenie konkurencji**

(154) Gibraltar jest otwartą gospodarką rynkową. Wiele spółek założonych w Gibraltarze (oraz grup, do których spółki te należą) prowadzi prawdopodobnie działalność w sektorach, w których ma miejsce wymiana handlowa pomiędzy Państwami Członkowskimi. Stwierdzenie to jest szczególnie prawdziwe w sektorze usług, gdzie odpowiednie postanowienia prawa wspólnotowego w pełni stosują się do Gibraltar. Trybunał Sprawiedliwości orzekł wielokrotnie, że w sytuacji, kiedy pomoc przyznana przez Państwo wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących z nim w ramach handlu wewnątrzspółnotowego, te drugie przedsiębiorstwa muszą być uważane za odczuwające wpływ tej pomocy. W tym celu nie jest konieczne, aby przedsiębiorstwo-odbiorca samo eksportowało swoje produkty. W sytuacji, kiedy Państwo Członkowskie przyznaje pomoc przedsiębiorstwu, może to spowodować utrzymanie lub wzrost produkcji krajowej, w wyniku czego przedsiębiorstwa z siedzibami w innych Państwach Członkowskich mają mniejszą szansę eksportu swoich produktów na rynek w tym Państwie Członkowskim. Podobnie w sytuacji, kiedy Państwo Członkowskie przyznaje pomoc przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w przemyśle usługowym i dystrybucyjnym, przedsiębiorstwa-odbiorcy nie muszą konieczne prowadzić swojej działalności poza Państwem Członkowskim, aby pomoc miała wpływ na handel wspólnotowy, szczególnie w przypadku przedsiębiorstw posiadających siedziby blisko granicy pomiędzy dwoma Państwami Członkowskimi. Relatywnie niska kwota pomocy lub też relatywnie niewielki rozmiar przedsiębiorstwa ją otrzymującego nie wyklucza możliwości wpływu na handel wewnątrzspółnotowy<sup>(41)</sup>. Dlatego też w zakresie, w jakim spółki gibraltarskie prowadzące działalność w sektorach, w których istnieje handel wewnątrzspółnotowy, korzystają z tego zwolnienia, dochodzi do wpływu tego zwolnienia na handel pomiędzy Państwami Członkowskimi i ma miejsce ryzyko zakłócenia konkurencji.

### **Uwagi ogólne**

(155) Zjednoczone Królestwo, rząd Gibraltar i Hiszpania formułują uwagi na temat zgodności reformy z kryteriami opisanymi w Kodeksie Postępowania oraz z innymi standardami międzynarodowymi. Jednakże, jak zauważył rząd Gibraltar, uznanie środka za szkodliwy (lub przeciwnie, jak w przypadku reformy<sup>(42)</sup>) na

<sup>(38)</sup> Sprawa E7/2002, odpowiednie środki proponowane pismem C(2002) 4481 fin z dnia 27 listopada 2002 r.

<sup>(39)</sup> Sprawa C 52/2001.

<sup>(40)</sup> Patrz: sprawa 284/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1987, 4013, pkt 17.

<sup>(41)</sup> Patrz: sprawy 730/79 Philip Morris przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1980, 2671, 142/87 Belgia przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1990, I-959, połączone sprawy C-278/92, C-279/92 i C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 1994, I-4103, ustępy 40 — 42, oraz sprawa C-310/99 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. z 2002, I-2289, ustępy 84 — 86.

<sup>(42)</sup> Patrz: konkluzje z posiedzenia Rady Ministrów ds. Gospodarczych i Finansowych, 3.6.2003.



podstawie Kodeksu nie ma żadnego bezpośredniego przełożenia na jego ocenę dla celów pomocy państwa zgodnie z art. 87 Traktatu WE. W tym samym stopniu zarzuty sformułowane przez Hiszpanię i odparte przez Zjednoczone Królestwo odnośnie do unikania podatków i prania pieniędzy są, jak wskazuje Zjednoczone Królestwo, nieistotne z punktu widzenia postępowania wyjaśniającego pomoc państwa.

- (156) Komisja odrzuca komentarz rządu gibraltarskiego, że Komisja nie szanuje równości traktowania w swoich działaniach w zakresie pomocy państwa. Na poparcie tej sugestii nie przytoczono żadnych konkretnych dowodów. W każdym przypadku, prowadząc postępowanie wyjaśniające odnośnie do możliwej pomocy państwa w znaczeniu art. 87 Traktatu WE, Komisja zobowiązana jest przyrzeć się każdemu środkowi, wyłączając kierując się własnymi kryteriami. Mimo iż rząd Gibraltaru sugeruje, że środki na mocy art. 95 — 97 Traktatu WE stanowią odpowiedni tryb działań, Komisja zauważa, że pkt 15 obwieszczenia należy czytać w powiązaniu z pkt 6, który wyraźnie odnosi się do możliwych trybów działań w stosunku do skutków ogólnych środków podatkowych w ramach Państw Członkowskich. Z sugestii tej wynika żądanie, aby Gibraltar traktować tak, jakby był on sam Państwem Członkowskim, tak samo jak Åland Executive twierdzi, że bezpośrednio środki podatkowe przyjmowane przez regiony samorządowe powinny być oceniane tak, jak gdyby były one przyjęte przez Państwo Członkowskie. Jednakże Traktat WE nie formułuje podstaw dla takiego twierdzenia.

### Zgodność

- (157) Ani Zjednoczone Królestwo, ani rząd Gibraltaru nie próbowały dowodzić, że jeśli reforma stanowi pomoc, może ona być uważana za zgodną ze wspólnym rynkiem. Komisja utrzymuje w związku z tym swoje stanowisko przedstawione w ramach oceny zgodności w otwarciu procedury. Ocena ta zostaje powtórzona i poprawiona w następujący sposób.
- (158) W rozpatrywanym przypadku nie można zastosować żadnego z wyjątków na mocy art. 87 ust. 2 Traktatu WE, jako że celem reformy nie jest żadne z założeń wyszczególnionych w tym przepisie.
- (159) Na mocy art. 87 ust. 3 lit. a) środek pomocy jest uznany za zgodny ze wspólnym rynkiem, jeśli został opracowany w celu promowania rozwoju gospodarczego obszarów, w których standard życia jest nienormalnie niski lub obszarów, na których panuje poważnie niedostateczne zatrudnienie. Obszary te zdefiniowane zostały przez Zjednoczone Królestwo na mapie pomocy regionalnej na okres 2000 — 2006, zatwierdzonej przez Komisję pod numerem pomocy państwa nr N 265/00<sup>(43)</sup>. Jako że Gibraltar nie jest takim obszarem, przepis ten nie ma zastosowania.

- (160) Jeżeli chodzi o wyjątki ustanowione w art. 87 ust. 3 lit. b) i d), celem reformy nie jest promowanie realizacji istotnego projektu we wspólnym europejskim interesie, ani naprawa poważnego zakłócenia w gospodarce Zjednoczonego Królestwa, ani też reforma nie ma na celu promowania kultury ani konserwacji spuścizny.

- (161) I w końcu, konieczne jest zbadanie, czy reforma kwalifikuje się do wyjątków ustanowionych w art. 87 ust. 3 lit. c), który stanowi, że pomoc ułatwiająca rozwój określonej działalności gospodarczej lub określonych obszarów gospodarczych w sytuacji, kiedy pomoc taka nie wpływa negatywnie na warunki handlowe w zakresie przeczącym wspólnym interesom może zostać uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem.

- (162) Elementy reformy, co do których stwierdzono, że tworzą podstawy dla korzyści oraz reforma jako całość w porównaniu z systemem opodatkowania firm w Zjednoczonym Królestwie zwalniają zainteresowane przedsiębiorstwa z opłat, które zwykle obciążałyby ich budżet w trakcie prowadzenia normalnej działalności. Zwolnienie to nie jest związane z inwestycją lub tworzeniem miejsc pracy i w związku z tym stanowi pomoc operacyjną, której korzyści przestaną istnieć w momencie jej wycofania. Zgodnie z ciągłą praktyką Komisji pomoc taka nie może zostać uznana za ułatwiającą rozwój określonej działalności gospodarczej lub określonych obszarów gospodarczych. Ponadto Gibraltar nie jest ujęty na mapie pomocy regionalnej dla Zjednoczonego Królestwa<sup>(44)</sup>.

## VII. WNIOSKI

- (163) Komisja stwierdza, że reforma stanowi system pomocy państwa w znaczeniu art. 87 ust. 1 Traktatu WE. Nie stosuje się żadne z odstępstw przewidzianych w art. 87 ust. 2 lub art. 87 ust. 3. W związku z tym Zjednoczone Królestwo nie jest upoważnione do wprowadzenia w życie tej reformy,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

### Artykuł 1

Propozycje zgłoszone przez Zjednoczone Królestwo w odniesieniu do reformy systemu opodatkowania firm w Gibraltarze stanowią system pomocy państwa, który jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Stosownie, propozycje te nie mogą zostać wprowadzone w życie.

<sup>(43)</sup> Dz.U. C 272 z 23.9.2000, str. 43.

<sup>(44)</sup> Patrz: poprzedni przypis.

*Artykuł 2*

Niniejsza decyzja skierowana jest do Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Sporządzono w Brukseli, dnia 30 marca 2004 r.

*W imieniu Komisji*  
Mario MONTI  
*Członek Komisji*

---