ROZSUDEK SOUDU (třetího rozšířeného senátu)

18. prosince 2008 [1]

Ve věcech T-211/04 a T-215/04,

Government of Gibraltar, zastoupená M. Llamasem, barrister, J. Templem Langem, solicitor, jakož i původně A. Petersenem a K. Nordlanderem, poté K. Karlem, avocats,

žalobkyně ve věci T-211/04,

podporovaná

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, původně zastoupeným M. Bethellem, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Andersonem, QC, a H. Davies, barrister, poté E. Jenkinson a E. O'Neill, jako zmocněnkyněmi,

vedlejším účastníkem,

Spojené království Velké Británie a Severního Irska, původně zastoupené M. Bethellem, E. Jenkinson, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Andersonem, QC,

1 — Jednací jazyk: angličtina.

a H. Davies, barrister, poté E. Jenkinson, E. O'Neill a S. Behzadi-Spencer, jako zmocněnkyněmi,

žalobce ve věci T-215/04,

proti

Komisi Evropských společenství, zastoupené N. Khanem a V. Di Buccim, jako zmocněnci,

žalované,

podporované

Španělským královstvím, zastoupeným N. Díaz Abad, abogado del Estado,

vedlejším účastníkem,

jejichž předmětem je návrh na zrušení rozhodnutí Komise 2005/261/ES ze dne 30. března 2004 o režimu podpory, kterou plánuje zavést Spojené království v souvislosti s reformou korporační daně vlády Gibraltaru (Úř. věst. 2005, L 85, s. 1),

SOUD PRVNÍHO STUPNĚ
EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ (třetí rozšířený senát),

ve složení M. Jaeger, předseda, V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (zpravodaj) a O. Czúcz, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: C. Kantza, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. března 2007,

vydává tento

Rozsudek

Právní rámec

I – *Právní úprava Společenství*

1 Článek 87 odst. 1 ES stanoví:

„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky

nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li tato smlouva jinak.“

2 Sdělení Komise 98/C 384/03 o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. 1998, C 384, s. 3, dále jen „sdělení o státních podporách v oblasti přímého zdanění podnikatelské činnosti“) upřesňuje v bodě 2, že se Komise zavazuje objasnit kvalifikaci podpory podle čl. 87 odst. 1 ES v případě daňových opatření.

3 Podle bodu 16 sdělení o státních podporách v oblasti přímého zdanění podnikatelské činnosti:

„Hlavním kritériem pro použití čl. [87] odst. 1 [ES] v případě daňového opatření je, že toto opatření zavádí ve prospěch některých podniků členských států výjimku v použití daňového systému. Je tedy vhodné nejprve stanovit společný použitelný daňový systém. Poté je nezbytné přezkoumat, zda výjimka nebo rozlišování uvnitř tohoto systému jsou odůvodněné ‚povahou nebo vnitřním uspořádáním daňového systému‘, tedy zda vyplývají přímo ze základních nebo řídících zásad daňového systému dotyčného členského státu. Není-li tomu tak, jedná se o státní podporu.“

4 Článek 299 odst. 4 ES stanoví, že ustanovení Smlouvy se vztahují i na evropská území, za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát.

II – *Postavení Gibraltaru*

5 Gibraltar je kolonií (nebo zámořským územím) britské koruny od roku 1713 a Spojené království Velké Británie a Severního Irska je odpovědné za jeho zahraniční vztahy. Gibraltar není součástí Spojeného království.

6 V rozhodné době předpisy, které se týkaly organizace veřejné moci v Gibraltaru, byly Gibraltar Constitution Order 1969 (Ústavní nařízení z roku 1969, dále jen „Ústava z roku 1969“) a Accompanying Despatch (Doprovodná depeše) ze dne 23. května 1969.

7 Výkonná moc je v Gibraltaru vykonávána guvernérem, kterého jmenuje královna, jejíž je zástupcem, a v určitých vnitřních záležitostech Radou ministrů Gibraltaru. Rada ministrů je složena z premiéra a ministrů, které jmenuje guvernér ze zvolených členů House of Assembly.

8 Zákonodárná moc je rozdělena mezi House of Assembly a guvernéra. House of Assembly je složen ze Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary a patnácti zvolených členů. Volby do House of Assembly se konají v zásadě každé čtyři roky.

9 Gibraltar má vlastní soudy. Nicméně proti rozsudkům nejvyššího soudu Gibraltaru existuje možnost opravného prostředku k Judicial Committee of the Privy Council (soudní komise královské tajné rady) Spojeného království.

10 Jelikož je území Gibraltaru evropským územím podle čl. 299 odst. 4 ES, za jehož zahraniční vztahy převzalo Spojené království odpovědnost, vztahují se na něj ustanovení Smlouvy. Zatímco podle článku 28 Aktu o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska k Evropským společenstvím, který je připojen ke Smlouvě o přistoupení těchto států (Úř. věst. 1972, L 73, s. 5), akty o orgánech Společenství týkající se zejména „harmonizace právních předpisů členských států v oblasti daní z obratu nejsou použitelné na Gibraltar", nestanoví-li Rada jinak, pravidla práva Společenství v oblasti hospodářské soutěže, včetně pravidel v oblasti podpor poskytnutých členskými státy, se na Gibraltar použijí.

Skutkový základ sporu

I – *Skutečnosti předcházející reformě korporační daně uskutečněné vládou Gibraltaru*

11 Dne 11. července 2001 rozhodla Komise zahájit formální vyšetřovací řízení podle čl. 88 odst. 2 ES proti dvěma právním předpisům o korporační dani použitelným v Gibraltaru, které se týkaly „společností osvobozených od daně" (Úř. věst. 2002, C 26, s. 13) a „společností s podmíněným zdaněním" (Úř. věst. 2002, C 26, s. 9).

12 Společnosti osvobozené od daně nebyly přítomny v Gibraltaru, zatímco společnosti s podmíněným zdaněním zde měly provoz (a bricks and mortar presence) a vyvíjely činnost v různých odvětvích.

13 Aby měla společnost postavení společnosti osvobozené od daně, musela splnit několik podmínek; tyto podmínky zahrnovaly zákaz výkonu obchodní činnosti nebo jakékoli jiné činnosti v Gibraltaru kromě činností uskutečňovaných s dalšími společnostmi osvobozenými od daně a společnostmi s podmíněným zdaněním. Státní příslušníci Gibraltaru a rezidenti nemohli vlastnit podíl ve společnosti osvobozené od daně nebo mít prospěch z podílu v takové společnosti, s výjimkou podílu v akciové společnosti a jako akcionář této společnosti. S výhradou několika omezených výjimek byla společnost osvobozená od daně osvobozena od daně z příjmů v Gibraltaru a byla povinna zaplatit pouze roční paušální poplatek ve výši 225 liber šterlinků (GBP).

14 Podmínky pro postavení společnosti s podmíněným zdaněním byly v zásadě totožné s podmínkami nezbytnými pro postavení společnosti osvobozené od daně. Společnosti s podmíněným zdaněním platily daň ve výši, která byla vyjednána s daňovou správou Gibraltaru a která se pohybovala mezi 2 a 10 % z jejich zisků.

15 Rozsudkem ze dne 30. dubna 2002, Government of Gibraltar v. Komise (T-195/01 a T-207/01, Recueil, s. II-2309), Soud jednak zrušil rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se společností osvobozených od daně, a jednak zamítl návrh na neplatnost podaný proti rozhodnutí o zahájení řízení týkajícího se společností s podmíněným zdaněním.

16 Dne 27. dubna 2002, aniž tím byla dotčena otázka, zda daňové režimy týkající se společností osvobozených od daně a společností s podmíněným zdaněním představují státní podpory, či nikoli, oznámila vláda Gibraltaru svůj záměr zrušit veškeré právní předpisy v oblasti zdanění podniků a zavést zcela nový daňový režim pro všechny společnosti Gibraltaru. Tato reforma korporační daně provedená vládou Gibraltaru je předmětem tohoto sporu.

II – *Reforma korporační daně provedená vládou Gibraltaru*

17 Dopisem ze dne 12. srpna 2002 Spojené království oznámilo Komisi podle čl. 88 odst. 3 ES reformu vlády Gibraltaru týkající se korporační daně.

18 Tato daňová reforma zahrnuje systém zdanění použitelný na všechny společnosti usazené v Gibraltaru a dorovnávací daň (neboli penalizační daň) (top-up tax), použitelnou pouze na společnosti poskytující finanční služby a síťové podniky, přičemž posledně uvedené zahrnují podniky činné v oblasti telekomunikací, elektřiny a vody.

19 Daňová reforma bude provedena prostřednictvím:

– Companies (Payroll Tax) Ordinance [vládní nařízení o podnicích (daň ze mzdy)];

– Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [vládní nařízení o podnicích (roční registrační poplatek)];

– Rates Ordinance (vládní nařízení o sazbách);

– Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [vládní nařízení o podnicích (zdanění vymezených činností)].

20 Právní úprava v oblasti daňové reformy bude uplatněna vládou Gibraltaru poté, co bude schválena House of Assembly. V rámci této reformy budou s okamžitou platností zrušeny právní předpisy týkající se společností osvobozených od daně a společností s podmíněným zdaněním.

A – *Systém zdanění zavedený daňovou reformou*

21 Systém zdanění zavedený daňovou reformou a použitelný na všechny společnosti usazené v Gibraltaru se skládá z daně ze mzdy (payroll tax), z daně z užívání majetku pro účely podnikání (business property occupation tax) a z registračního poplatku (registration fee):

– daň ze mzdy: všechny společnosti Gibraltaru budou každoročně povinny odvádět částku daně ve výši 3000 GBP za každého svého zaměstnance; každý „zaměstnavatel" v Gibraltaru bude povinen odvést daň ze mzdy za celkový počet svých „zaměstnanců", kteří jsou „zaměstnáni v Gibraltaru", a to na plný nebo částečný úvazek; právní předpisy týkající se daňové reformy obsahují definice výše uvedených pojmů;

– daň z užívání majetku pro účely podnikání (Business Property Occupation Tax, dále jen „BPOT"):všechny společnosti, které mají v Gibraltaru v užívání majetek pro

účely podnikání, budou platit daň z užívání uvedeného majetku v sazbě odpovídající procentu jejich daňové povinnosti podle obecné daňové sazby z nemovitého majetku v Gibraltaru;

– registrační poplatek: všechny společnosti v Gibraltaru budou platit roční registrační poplatek, jehož výše činí150 GBP ročně pro společnosti, které nejsou určeny k vytvoření příjmu, a ve výši 300 GBP ročně pro společnosti, které jsou určeny k vytvoření příjmu.

22 Povinnost platit daň ze mzdy a BPOT bude omezena výší 15 % ze zisku. Ze zavedení tohoto omezení vyplývá, že společnosti zaplatí daň ze mzdy a BPOT pouze tehdy, pokud vytvoří zisk, a že částka daně nepřesáhne 15 % uvedeného zisku.

B – *Dorovnávací daň (neboli penalizační daň)*

23 Určité vymezené činnosti, a to finanční a síťové služby, budou podléhat dorovnávací (neboli penalizační) dani ze zisků vytvořených těmito činnostmi. Příslušná dorovnávací daň bude uplatněna pouze na zisky, které lze přičíst těmto vymezeným činnostem.

24 Společnosti poskytující finanční služby budou vedle daně ze mzdy a BPOT odvádět také dorovnávací (neboli penalizační) daň ze zisku z finančních služeb ve výši mezi 4 a 6 % ze

zisku (vypočteného podle mezinárodně uznávaných účetních norem); celková roční povinnost těchto podniků odvádět daň (daň ze mzdy, BPOT a dorovnávací daň) bude omezena na výši 15 % ze zisku.

25 Podniky poskytující síťové služby budou vedle daně ze mzdy a BPOT odvádět také dorovnávací (neboli penalizační) daň ze zisku ze své činnosti, která bude činit 35 % zisku (vypočteného podle mezinárodně uznávaných účetních norem). Tyto podniky budou mít možnost odečíst si daň ze mzdy a BPOT ze své dorovnávací daně. Přestože celkové roční daňové zatížení síťových podniků (daň ze mzdy a BPOT) bude rovněž omezeno na výši 15 % zisku, fungování dorovnávací daně v případě síťových podniků zajistí, aby tyto podniky vždy zaplatily daň ve výši 35 % zisku.

III – *Správní řízení a napadené rozhodnutí*

26 Dopisem ze dne 16. října 2002 Komise informovala orgány Spojeného království o svém rozhodnutí zahájit řízení podle čl. 88 odst. 2 ES týkající se daňové reformy a vyzvala zúčastněné strany, aby předložily svá vyjádření (Úř. věst. C 300, s. 2). Spojené království předložilo své vyjádření dopisem ze dne 13. prosince 2002.

27 Komise obdržela vyjádření Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Španělská konfederace obchodních organizací), Ålands Landskapsstyrelse (Výbor souostroví Ålandy ve Finsku), Španělského království a vlády Gibraltaru. Komise předala tato vyjádření Spojenému království, které se k nim vyjádřilo dopisem ze dne 13. února 2003.

28 Dne 30. března 2004 Komise přijala rozhodnutí 2005/261/ES o režimu podpor, který plánuje provést Spojené království v souvislosti s reformou korporační daně vlády Gibraltaru (Úř. věst. 2005, L 85, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“).

29 Výrok napadeného rozhodnutí je následující:

„*Článek 1*

Návrhy reformy systému zdanění korporací v Gibraltaru oznámené Spojeným královstvím představují režim státní podpory, který není slučitelný se společným trhem.

Tyto návrhy proto nelze provést.

Článek 2

Toto rozhodnutí je určeno Spojenému království Velké Británie a Severního Irska.“

30 Na podporu svého závěru o selektivní povaze daňové reformy Komise v podstatě uvádí v bodech 98 až 152 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že uvedená reforma je

selektivní jak z hlediska regionálního, tak i věcného. Z regionálního hlediska je selektivní v rozsahu, v němž stanoví systém korporační daně, podle kterého společnosti v Gibraltaru podléhají obecně nižší dani než společnosti ve Spojeném království (bod 127 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise se domnívá, že následující prvky daňové reformy jsou selektivní z věcného hlediska: zaprvé, podmínka vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT, jelikož tato podmínka zvýhodňuje podniky, které nevytvářejí zisk (body 128 až 133 odůvodnění napadeného rozhodnutí); zadruhé, omezení povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT na 15 %, jelikož toto omezení zvýhodňuje podniky, které mají v dotčeném daňovém roce nízké zisky v poměru k počtu svých zaměstnanců a užívání majetku pro účely podnikání (body 134 až 141 odůvodnění napadeného rozhodnutí); zatřetí, daň ze mzdy a BPOT, jelikož tyto dvě daně zvýhodňují svou povahou podniky, které fyzicky nesídlí v Gibraltaru, a které jsou v důsledku této skutečnosti zproštěny povinnosti odvodu korporační daně (body 142 až 144 a 150 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise z toho vyvozuje, že „[o]hlášená opatření tedy zahrnují regionální i materiální selektivitu a [že] druhý jmenovaný typ pramení jak z několika specifických prvků navrženého systému, tak z analýzy tohoto systému jako celku“ (bod 152 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

31 Návrhy došlými kanceláři Soudu dne 9. června 2004 vláda Gibraltaru, žalobkyně ve věci T-211/04, a Spojené království, žalobce ve věci T-215/04, podaly projednávané žaloby, kterými se domáhají, aby bylo zrušeno napadené rozhodnutí.

32 Podáním došlým kanceláři Soudu dne 4. října 2004 Spojené království podalo návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání žalobkyně ve věci T-211/04.

33 Podáními došlými kanceláři Soudu dne 7. října 2004 podalo Španělské království návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Komise ve věcech T-211/04 a T-215/04.

34 Podáními došlými kanceláři Soudu dne 1. prosince 2004 žalobkyně ve věci T-211/04 podala žádost podle čl. 116 odst. 2 jednacího řádu Soudu o důvěrné zacházení s přílohou A 2 žaloby s ohledem na vedlejší účastníky řízení. Tuto žádost vzala zpět podáním došlým kanceláři Soudu dne 26. dubna 2005.

35 Usnesením předsedy třetího senátu Soudu ze dne 14. prosince 2004 a 15. února 2005 bylo vyhověno návrhům na vedlejší účastenství ve věcech T-211/04 a T-215/04.

36 Podáním došlým kanceláři Soudu dne 8. března 2005 požádalo Spojené království o spojení věcí T-211/04 a T-215/04 pro účely ústní části řízení a rozsudku podle článku 50 jednacího řádu. Dotyční účastníci řízení předložili svá vyjádření k této žádosti ve stanovené lhůtě.

37 Podáními došlými kanceláři Soudu dne 16. března 2005 a 15. dubna 2005 požádali žalobci ve věcech T-211/04 a T-215/04 o přednostní projednání těchto věcí podle čl. 55 odst. 2 jednacího řádu.

38 Španělské království předložilo svůj spis vedlejšího účastníka dne 29. dubna 2005 ve věci T-215/04 a dne 20. června 2005 ve věci T-211/04. Hlavní účastníci řízení v těchto věcech předložili svá vyjádření k těmto spisům vedlejšího účastníka ve stanovených lhůtách. Spojené království nepředložilo svůj spis vedlejšího účastníka ve věci T-211/04.

39 Rozhodnutími ze dne 12. května 2005 a 13. prosince 2006 rozhodl Soud na základě čl. 55 odst. 2 jednacího řádu vyhovět žádosti o přednostní projednání věcí T-211/04 a T-215/04.

40 Dne 6. června 2005 rozhodl Soud přidělit věci T-211/04 a T-215/04 třetímu rozšířenému senátu.

41 Usnesením ze dne 18. prosince 2006 byly věci T-211/04 a T-215/04 spojeny pro účely ústní části řízení.

42 Na základě zprávy soudce zpravodaje rozhodl Soud (třetí rozšířený senát) zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 64 jednacího řádu vyzval účastníky řízení ve věcech T-211/04 a T-215/04, aby předložili svá písemná vyjádření o důsledcích, které je třeba vyvodit z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, dále jen „rozsudek o daňovém režimu Azor“), s ohledem na projednávané věci. Účastníci řízení vyhověli této žádosti ve stanovené lhůtě.

43 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky položené Soudem byly vyslechnuty na jednání konaném dne 14. března 2007.

44 Soud se domnívá, že je třeba spojit tyto dvě věci pro účely rozsudku, přičemž účastníci řízení s tím vyjádřili na jednání svůj souhlas.

45 Žalobkyně ve věci T-211/04 navrhuje, aby Soud:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi a Španělskému království náhradu nákladů řízení.

46 Žalobce ve věci T-215/04 navrhuje, aby Soud:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

47 Ve věcech T-211/04 a T-215/04 Komise navrhuje, aby Soud:

– zamítl žalobu;

– uložil žalobcům náhradu nákladů řízení.

48 Ve věcech T-211/04 a T-215/04 Španělské království navrhuje, aby Soud:

– zamítl žalobu;

– uložil žalobcům náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

49 Žalobci uplatňují v podstatě tři žalobní důvody. První žalobní důvod vychází z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria regionální selektivity, druhý žalobní důvod z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria věcné selektivity a třetí žalobní důvod z porušení podstatných formálních náležitostí v rámci přezkumu třetího aspektu daňové reformy, který byl kvalifikován jako selektivní z věcného hlediska, tedy podstaty

daně ze mzdy a BPOT. Poslední žalobní důvod se dělí do dvou částí, přičemž první část se týká porušení práva být vyslechnut a druhá část povinnosti odůvodnění.

I – *K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria regionální selektivity*

A – *Argumenty účastníků řízení*

50 Žalobci tvrdí, že Komise použila v projednávaném případě nesprávně kritérium regionální selektivity, když považovala území Spojeného království a jeho korporační daňový režim za vhodný referenční rámec pro posouzení daňové reformy Gibraltaru. Na podporu svého tvrzení uplatňují v podstatě čtyři skutečnosti.

51 Zaprvé argumentují tím, že kritérium regionální selektivity se nemůže v projednávaném případě použít tak, jak jej Komise použila, jelikož Gibraltar není součástí Spojeného království ani podle vnitrostátního práva, ani podle mezinárodního práva, ani podle práva Společenství. Judikatura, sdělení o státních podporách v oblasti přímého zdanění podnikatelské činnosti a odůvodnění, o které se Komise opírá v napadeném rozhodnutí, se týkají všech daňových opatření použitelných na územní entitu, která je součástí členského státu. Gibraltar nemůže být za takovou entitu pokládán.

52 Zadruhé žalobci argumentují tím, že i kdyby Gibraltar musel být považován za součást Spojeného království pro účely použití pravidel Společenství v oblasti státních podpor, Spojené království nemůže představovat vhodný referenční rámec vzhledem k tomu, že

mezi těmito dvěma entitami neexistuje společný daňový systém. Daňová reforma Gibraltaru není „odchylkou“, „výjimkou“ nebo „omezením“ korporačního daňového režimu Spojeného království; tento posledně uvedený daňový režim není „obvyklým“ daňovým systémem, který se použije v Gibraltaru v případě, že by neexistovala sporná daňová reforma. V důsledku toho nemůže být kritérium regionální selektivity použito.

53 V tomto ohledu žalobci zaprvé tvrdí, že veřejná moc Spojeného království není významná při určení politického a hospodářského prostředí v Gibraltaru. Z politického hlediska zahrnuje veřejná moc Gibraltaru výkonnou, zákonodárnou a soudní moc, která je mu vlastní a odlišuje se od takových mocí Spojeného království. Z hospodářského hlediska není Gibraltar příjemcem žádné dotace ani jakékoli finanční pomoci od Spojeného království. Jeho příjmy pocházejí výhradně z daní, které sám stanoví. Přijímá hospodářskou politiku, kterou považuje za nejvhodnější na svém území, aniž by zohledňoval hospodářskou politiku Spojeného království. Vydává a tiskne vlastní měnu, určuje vlastní objem peněz a rozhoduje sám o svých půjčkách a výdajích. Napadené rozhodnutí obsahuje nesprávného posouzení skutkového stavu týkající se významu, jaký má pro Gibraltar výkon ústřední moci ve Spojeném království.

54 Žalobci zadruhé tvrdí, že Gibraltar a Spojené království představují dvě zcela oddělená a odlišná daňová území. Vláda Gibraltaru a House of Assembly stanoví daňový systém, který je použitelný na tomto území, a zohledňují pouze zvláštní podmínky, které jsou charakteristické pro hospodářství tohoto území bez jakéhokoli vlivu nebo omezení právními předpisy nebo daňovými politikami přijatými ve Spojeném království. Daňové právní předpisy Spojeného království nebyly nikdy použitelné v Gibraltaru a nepoužijí se ani v případě, kdyby neexistovaly daňové právní předpisy Gibraltaru. Neexistuje tedy žádná norma, se kterou by daně použitelné v Gibraltaru mohly být srovnány nebo od které by se mohly odklonit. Napadené rozhodnutí obsahuje nesprávné posouzení skutkového stavu, pokud jde o popis Gibraltaru jako místa, kde jsou daňové pravomoci decentralizované, avšak kde ústřední referenční systém zůstává v platnosti (bod 121 odůvodnění napadeného rozhodnutí), popis daňové reformy jako snížení odváděné daně na vnitrostátní úrovni (bod 109 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a tvrzení Komise, že „daňový systém současně platný v Gibraltaru se do značné míry podobá

modelu [Spojeného království], s výjimkou výhod poskytnutých příbřežní ekonomice“ (bod 112 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

55 Podle vlády Gibraltaru kritérium selektivity znamená, že sporné daňové opatření by mohlo být srovnáno s obvyklou sazbou daně, která se v případě neexistence tohoto opatření použije na uvedenou činnost v dotčené oblasti. To by nezbytně znamenalo, že použitý srovnávací prvek musí být sazba nebo jiné opatření použitelné ve stejné daňové oblasti. V projednávaném případě však Gibraltar a Spojené království představují dvě odlišné daňové oblasti; dokonce v případě neexistence zvláštního režimu zdanění společností v Gibraltaru se zde nepoužije daňový systém Spojeného království. Toto nepoužití nevyplývá z toho, že se Spojené království rozhodlo převést své daňové pravomoci na Gibraltar nebo se jich vzdát, jak Komise tvrdila v bodě 114 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Spojené království si totiž nemůže zvolit, že použije vlastní daňové zákony na svých koloniálních územích, a nikdy nevykonávalo daňovou pravomoc nad Gibraltarem.

56 Žalobci zatřetí uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise v napadeném rozhodnutí, představuje politická a daňová autonomie, kterou má entita působící pod úrovní státu, rozhodné kritérium pro posouzení selektivní povahy daňového opatření přijatého touto entitou v rozsahu, v němž tato politická a daňová autonomie umožňuje považovat tuto dotčenou entitu působící pod úrovní státu za vhodný referenční rámec.

57 Zatřetí ve svých písemných vyjádřeních ohledně důsledků, které je třeba vyvodit z rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, žalobci, trvajíce na tom, že kritérium regionální selektivity nemohlo být v projednávaném případě použito, jelikož Gibraltar není součástí Spojeného království, a že neexistuje společný daňový režim mezi těmito dvěma entitami, podpůrně tvrdí, že referenčním rámcem v projednávaném případě je území Gibraltaru podle metody definice tohoto rámce, která je uvedena v bodech 67 a 68 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše.

58 Začtvrté žalobci uvádí, že i kdyby se ukázalo, že daňová reforma je regionálně selektivní, byla by odůvodněná svou povahou nebo svou obecnou strukturou.

59 Komise tvrdí, že v projednávaném případě není rozhodnou otázkou, zda je Gibraltar součástí Spojeného království, či nikoli pro účely použití vnitrostátního práva nebo mezinárodního práva, avšak zda je součástí Spojeného království pro účely použití práva Společenství, které vytváří svůj vlastní právní řád. Podle Komise tomu tak v projednávaném případě je.

60 Tvrdí rovněž, že hospodářské oddělení Gibraltaru od Spojeného království není v projednávaném případě důležité. Tento typ úvahy nebyl nikdy zohledněn v rozhodnutích v oblasti státních podpor, jelikož i když existuje věrohodné hospodářské oddělení ústřední moci od autonomní oblasti, pravidla o regionálních státních podporách se použijí výhradně na základě požadavku výhody svěřené určitým podnikům podle jejich usazení nebo jejich činnosti v části členského státu.

61 Komise zpochybňuje v každém případě hospodářskou a daňovou autonomii Gibraltaru ve vztahu ke Spojenému království, kterou uplatnili žalobci, a předkládá příklady finanční podpory, kterou Spojené království poskytlo Gibraltaru.

62 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci, Komise rovněž uvádí, že ústřední orgány Spojeného království mají významnou roli při určení politického a hospodářského prostředí v Gibraltaru zejména vzhledem k tomu, že Spojené království je odpovědné za použití práva Společenství v Gibraltaru, a vzhledem k tomu, že měnová stabilita Gibraltaru zcela závisí na Spojeném království (deviza Gibraltaru není nic jiného než libra šterlinků pod jiným jménem). Ve stejné myšlenkové linii Komise tvrdí, že pojem „určité vnitřní

záležitosti“, do nichž spadá podle žalobců daňová oblast, má pouze malý význam v kontextu práva Společenství, zejména ze dvou důvodů: zaprvé Ústava z roku 1969 stanoví, že ústřední orgány (v osobě guvernéra) mohou zasáhnout, aby zejména zaručily splnění mezinárodních povinností v Gibraltaru, a zadruhé na rozdíl od Spojeného království se Gibraltar neúčastní přijetí aktů Společenství, které se dotýkají jeho určitých vnitřních záležitostí a které musí být provedeny na jeho území.

63 Co se týče argumentů žalobců, které se týkají neexistence společného daňového režimu Gibraltaru a Spojeného království, má Komise v podstatě za to, že od okamžiku, kdy je prokázáno, že Gibraltar je součástí Spojeného království pro účely použití ustanovení Společenství v oblasti státních podpor, může být vhodným referenčním rámcem pouze ten, jenž představuje daňový režim Spojeného království.

64 Komise poznamenává, že článek 87 ES odkazuje na podpory „poskytnuté státy“, které ovlivňují obchod mezi členskými státy. Uvádí, že rozhodující otázkou není, zda je Spojené království a Gibraltar součástí stejného daňového území, avšak zda daňový režim použitelný v Gibraltaru může představovat podporu poskytnutou členským státem. Komise se domnívá, že odpověď na tuto otázku musí být kladná vzhledem k tomu, že pravidla Společenství týkající se státních podpor se v plném rozsahu použijí v Gibraltaru, jak uznala samotná vláda Gibraltaru. Členský stát, který zamýšlí poskytnout podpory na území Gibraltaru, může být pouze Spojené království a otázku, zda je režim podpor selektivní z regionálního hlediska, lze považovat pouze za odkaz na Spojené království jako členský stát, který je odpovědný za dodržování práva Společenství v Gibraltaru.

65 Komise rovněž uvádí, že neexistence obecného (nebo obvyklého) daňového systému, které se použije v Gibraltaru v případě neexistence gibraltarského daňového režimu, nevylučuje použití kritéria regionální selektivity. Tato neexistence obecného daňového systému je výsledkem volby, kterou provedlo Spojené království. Spojené království se rozhodlo založit zvláštní ústavní vztah s Gibraltarem a rozhodlo se Gibraltar podrobit,

na základě jeho aktu o přidružení ke Společenství, právní úpravě týkající se státních podpor. Spojené království si rovněž ponechává dostatečné pravomoci v Gibraltaru, aby zaručilo, že posledně uvedený přijme režim korporační daně, který je v souladu se Smlouvou. Z toho vyplývá, že referenčním rámcem může být pouze rámec, který představuje Spojené království.

66 Komise zpochybňuje krom toho význam stupně daňové autonomie entity působící pod úrovní státu pro účely použití pojmu „státní podpora“. Domnívá se, že tento argument je rovněž založen na přijetí předpokladu, že Gibraltar je součástí Spojeného království. Vzhledem k tomuto předpokladu je tvrzení, podle kterého použití pravidel týkajících se státních podpor závisí na stupni autonomie, kterou má dotčená oblast, zcela neopodstatněné (kromě případu symetrického přenesení daňových pravomocí uvedených v bodě 115 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

67 Ve svých písemných vyjádřeních k důsledkům, které je třeba vyvodit z rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, má Komise za to, že Soudní dvůr v něm přijímá její názor, že kritériem, které umožňuje určit referenční rámec pro posouzení regionální selektivity, je entita, která má základní roli při určení politického a hospodářského prostředí, v němž podniky působí, avšak odmítá její názor, podle kterého může být touto entitou pouze členský stát.

68 Podle Komise otázka, zda může být v projednávaném případě referenčním rámcem Gibraltar, nebo nikoli, závisí na podmínkách uvedených v rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, a nikoli na ústavním postavení Gibraltaru podle vnitrostátního práva.

69 Komise uvádí, že požadavek, aby oblast „hrála základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém působí podniky přítomné na území spadající do jeho pravomoci“, uvedený v bodě 66 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, podepírá čtvrtou podmínku, která je předchozí a odlišná od třech podmínek uvedených v bodě 67 výše uvedeného rozsudku pro účely stanovení vhodného referenčního rámce.

70 Tato čtvrtá podmínka vyžaduje, aby dotčená oblast měla, pokud jde o politické a hospodářské prostředí, ve kterém působí podniky usazené na jejím území, stupeň pravomoci, který je srovnatelný s vlivem, který má ústřední vláda členského státu, jehož ústava nepočítá s oblastní autonomií. Komise vysvětluje, že logika, která podepírá tento požadavek ve světle ustanovení Smlouvy v oblasti státních podpor, je, že pro účely stanovení, zda jsou některé podniky zvýhodněny, je nezbytné srovnat jejich situaci se situací ostatních podniků, které působí ve stejném politickém a hospodářském prostředí.

71 Komise se domnívá, že vláda Gibraltaru nemá významnou roli při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém podniky usazené v Gibraltaru působí, a že v důsledku toho nemůže území Gibraltaru představovat vhodný referenční rámec. V okamžiku, kdy tento předchozí požadavek není splněn, je zbytečné zohledňovat tři kritéria uvedená v bodě 67 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše.

72 Komise podpůrně přezkoumává tři výše uvedená kritéria a uvádí, že Gibraltar nesplňuje dvě z nich, a to kritérium týkající se pravomoci vlády Spojeného království zasáhnout přímo v oblasti daňových opatření přijatých orgány Gibraltaru a kritérium týkající se

existence dotací, které kompenzují finanční důsledky jeho daňového režimu pro Gibraltar. V důsledku toho nepředstavuje území Gibraltaru vhodný referenční rámec.

73 Španělské království zdůrazňuje, že jeho vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání Komise nelze vykládat, výslovně ani implicitně, jako výraz podpory důvodů napadeného rozhodnutí, které se týkají regionální selektivity. Má za to, že je třeba rozlišovat případ Gibraltaru od případů týkajících se daňového režimu samosprávných území Baskicko a Navarra, jelikož na těchto územích existuje rámec daňové harmonizace.

74 Španělské království se současně domnívá, že v Gibraltaru není možné použít daňový režim, který je zcela odlišný od daňového režimu Spojeného království bez jakéhokoli omezení nebo koordinačního pravidla, jelikož by to znamenalo, že v oblasti státních podpor je území Gibraltaru považováno za odlišný členský stát, což Španělské království považuje za podstatný zásah do mezinárodního postavení uvedeného území.

75 Ve svých písemných vyjádřeních ohledně důsledků, které je třeba vyvodit z rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, Španělské království uvádí, že čtvrtou podmínku je třeba přidat ke třem podmínkám, které Soudní dvůr již stanovil ve výše uvedeném rozsudku za účelem určení, zda entita působící pod úrovní státu představuje vhodný referenční rámec pro posouzení daňových opatření přijatých touto entitou. Podle této čtvrté podmínky není dotčené daňové opatření selektivní, pokud je vymezeno řadou harmonizačních kritérií obdobných těm, která se podle práva Společenství použijí na daňová opatření přijatá členským státem, na němž závisí entita působící pod úrovní státu, a jejichž cílem je chránit volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb a zamezit narušení vnitřního trhu.

B – *Závěry Soudu*

76 Je třeba připomenout, že pravidla práva Společenství týkající se podpor poskytnutých členskými státy se použijí na Gibraltar (rozsudek Government of Gibraltar v. Komise, bod 15 výše, bod 12). Článek 87 odst. 1 ES tedy představuje výchozí bod pro přezkum Soudu.

77 Tento článek zakazuje státní podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise, C-66/02, Sb. rozh. s. I-10901, bod 94).

78 Co se týče posouzení podmínky selektivity, z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 41; ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 68, a ze dne 3. března 2005, Heiser, C-172/03, Sb. rozh. s. I-,1627, bod 40).

79 Taková analýza je rovněž nutná, pokud jde o opatření přijaté nikoliv vnitrostátním zákonodárcem, ale orgánem působícím pod úrovní státu, jelikož opatření přijaté územně správním celkem a nikoliv ústřední mocí může představovat podporu, pokud jsou splněny podmínky stanovené v čl. 87 odst. 1 ES (viz rozsudek ze dne 14. října 1987, Německo v. Komise, 248/84, Recueil, s. 4013, bod 17).

80 Z předcházejícího vyplývá, že pro účely posouzení selektivnosti dotčeného opatření je třeba zkoumat, zda v rámci daného právního režimu uvedené opatření zvýhodňuje určité podniky vůči jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Určení referenčního rámce je zvláště důležité v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému" zdanění. Obvyklá daňová sazba je sazba platná v zeměpisné oblasti, která je referenčním rámcem (rozsudek o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, bod 56).

81 V projednávaném případě je třeba přezkoumat, zda území Spojeného království představuje vhodný referenční rámec pro posouzení regionální selektivity daňové reformy. Záporná odpověď na tuto otázku by nezbytně znamenala, že území Gibraltaru představuje vhodný referenční rámec pro posouzení daňové reformy, a vyvrátila by jakýkoli závěr o regionální selektivitě této reformy.

82 Z bodů 104 a 125 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se Komise opírala o dvě skutečnosti za účelem přijetí závěru, že území Spojeného království představuje vhodný referenční rámec pro posouzení regionálně selektivní povahy daňové reformy: zaprvé měla v podstatě za to, že referenčním rámcem mohl být pouze referenční rámec území dotyčného členského státu vzhledem k obecné struktuře Smlouvy, a obzvláště ustanovením v oblasti státních podpor, a že stupeň autonomie entity působící pod úrovní státu vůči ústřední vládě není významný pro účely stanovení uvedeného rámce; zadruhé založila svůj závěr na roli, kterou mají orgány Spojeného království při určení politického a hospodářského prostředí, v němž podniky v Gibraltaru působí.

1. K významu stupně autonomie entity působící pod úrovní státu vůči ústřední vládě dotyčného členského státu pro účely stanovení vhodného referenčního rámce

83 Co se týče první skutečnosti, na které Komise založila svůj závěr týkající se stanovení území Spojeného království jako vhodného referenčního rámce v projednávaném případě (viz bod 82 výše), je nutno konstatovat, že jak Komise uznala ve svých písemných vyjádřeních ohledně důsledků, které je třeba vyvodit z rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, Soudní dvůr odmítl její analýzu v bodech 57 a 58 uvedeného rozsudku následovně:

„57 […] nemusí být referenční rámec nezbytně vymezen hranicemi území dotyčného členského státu, takže zvýhodňující opatření uplatňující se pouze v jedné části vnitrostátního území není pouze z tohoto jediného důvodu selektivní ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

58 Není možno vyloučit, že entita [působící pod úrovní státu] má právně a ve skutečnosti takový status, který ji činí ve vztahu k ústřední vládě členského státu autonomní natolik, aby to byla tato entita, a nikoliv ústřední vláda, kdo hraje přijímáním opatření základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém podniky působí. V takovém případě je to území, ve kterém entita [působící pod úrovní státu], autor opatření, vykonává svou pravomoc, a nikoliv celé území státu, které představuje relevantní kontext pro prošetření, zda opatření přijaté takovou entitou zvýhodňuje určité podniky vůči ostatním podnikům, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný dotyčným opatřením nebo právním režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci.“

84 Postačí tedy přezkoumat opodstatněnost druhé skutečnosti uvedené na podporu závěru Komise, který se týká definice Spojeného království jako referenčního rámce,

a to roli, kterou mají orgány Spojeného království při určení politického a hospodářského prostředí, v němž podniky v Gibraltaru působí (viz bod 82 výše).

2. K roli Spojeného království při určení politického a hospodářského prostředí v Gibraltaru jako kritéria pro určení referenčního rámce v projednávaném případě

a) Rozsudek o daňovém režimu Azor

85 V rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše (bod 65), Soudní dvůr, pokud jde o situaci, v níž regionální nebo místní orgán stanoví při výkonu pravomocí dostatečně autonomních vůči ústřední moci, sazbu daně, která je nižší než vnitrostátní sazba a která je použitelná pouze na podniky, které se nacházejí na území spadající do jeho pravomoci, zejména konstatoval následující:

„66 V této […] situaci by se relevantní právní rámec pro posouzení selektivnosti daňového opatření mohl omezit na dotyčnou zeměpisnou oblast v případě, kdy entita [působící pod úrovní státu], zejména z důvodu svého statutu a pravomocí, hraje základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém působí podniky přítomné na území spadající do jeho pravomoci.

67 Aby rozhodnutí přijaté za takových okolností mohlo být považováno za přijaté při výkonu dostatečně autonomních pravomocí, je třeba zaprvé, jak uvedl generální advokát v bodě 54 svého stanoviska, aby bylo přijato regionálním nebo místním orgánem, který má na ústavní úrovni status politicky a správně odlišný od statusu ústřední vlády. Dále musí být přijato bez toho, aby ústřední vláda mohla přímo zasahovat do jeho obsahu. Konečně nesmí být finanční důsledky snížení celostátní daňové sazby použitelné na podniky v dané oblasti kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády.

68 Z předcházejícího vyplývá, že politická a daňová autonomie ve vztahu k ústřední vládě, která je dostatečná, pokud jde o uplatnění pravidel Společenství v oblasti státních podpor, předpokládá, jak uvedla vláda Spojeného království, že entita [působící pod úrovní státu] má nejen pravomoc přijmout na území, které patří do její pravomoci, opatření snížení daňové sazby nezávisle na jakémkoliv uvážení souvisejícím s působením státu, ale že krom toho nese politické a finanční důsledky takového opatření."

86 V projednávaném případě je tedy třeba přezkoumat, zda daňová reforma splňuje tři podmínky uvedené v bodě 67 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše. Je tedy nutno zaprvé přezkoumat, zda daňová reforma byla vytvořena regionálním nebo místním orgánem, který má na ústavní úrovni status politicky a správně odlišný od statusu ústřední vlády Spojeného království, zadruhé, zda byla daňová reforma vytvořena, aniž by ústřední vláda Spojeného království mohla přímo zasahovat do jejího obsahu, a zatřetí, zda finanční důsledky zavedení daňové reformy pro Gibraltar nejsou kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády Spojeného království.

87 Tvrzení Komise, podle kterého bod 66 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, obsahuje čtvrtou podmínku, která je předchozí a odlišná od tří podmínek uvedených v bodě 67, a to podmínku, aby entita působící pod úrovní státu měla zásadní roli při určení politického a hospodářského prostředí, v němž podniky působí na území spadajícím do její pravomoci, nelze přijmout. Toto tvrzení totiž nenachází oporu ani v rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, ani ve stanovisku generálního advokáta Geelhoeda předcházejícím tomuto rozsudku (Sb. rozh. s. I-7119, body 54 a 55).

88 Stejně tak Soud nemůže přijmout tvrzení předložené Španělským královstvím ohledně existence čtvrté podmínky, která se připojuje ke třem podmínkám stanoveným Soudním dvorem v rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, které spočívá v tom, že sporné daňové opatření je vymezeno kritérii harmonizace, která jsou závazná podle práva Společenství pro daňová opatření přijatá členským státem, na němž závisí dotčená entita působící pod úrovní státu. Kromě jeho nejasné povahy, pokud jde o identifikaci a obsah uplatněných kritérií harmonizace, nenachází toto tvrzení oporu v rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, a musí být tedy rovněž odmítnuto.

b) K použití první a druhé podmínky uvedené v rozsudku o daňovém režimu Azor

89 Pokud jde o první podmínku rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, postačí konstatovat, že jak uznávají hlavní účastníci řízení, příslušné orgány Gibraltaru, které vytvořily daňovou reformu, mají na ústavní úrovni status politicky a správně odlišný od statusu ústřední vlády Spojeného království, a že tedy první podmínka je splněna.

90 Co se týče druhé podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor, je třeba v projednávaném případě přezkoumat, zda daňová reforma byla vytvořena, aniž by ústřední vláda Spojeného království mohla přímo zasahovat do jejího obsahu.

91 Komise tvrdí, že v projednávaném případě není tato podmínka splněna, jelikož podle článků 33 a 34 Ústavy z roku 1969 má Spojené království pravomoc zasáhnout přímo, prostřednictvím guvernéra, pokud jde zejména o záležitosti spojené s „finanční a hospodářskou stabilitou", do nichž je třeba zařadit daňový systém.

92 Pokud jde o tvrzení žalobců, podle kterého zbývající pravomoc Spojeného království přijímat zákony pro Gibraltar nebyla v daňové oblasti nikdy uplatněna, Komise odpovídá, že druhá podmínka rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, klade otázku, zda ústřední orgány členského státu mohou zasáhnout, a nikoli otázku, zda tak ve skutečnosti činí.

93 Je třeba zaprvé připomenout, že jak vyplývá ze spisů v projednávaném případě a rozsudku Government of Gibraltar v. Komise, bod 15 výše (bod 53), zdanění podniků náleží do kategorie určitých vnitřních záležitostí. Je nesporné, že výkonná pravomoc pro tyto záležitosti přísluší Radě ministrů Gibraltaru. Tato Rada ministrů má pravomoc vypracovávat a předkládat zákonodárné moci Gibraltaru k přijetí daňová opatření použitelná na území Gibraltaru.

94 Zadruhé je třeba uvést, že podle článku 32 Ústavy z roku 1969 a s určitými výhradami má zákonodárná moc Gibraltaru pravomoc přijímat zákony „pro mír, veřejný pořádek a řádnou správu Gibraltaru". Je nesporné, že tato pravomoc zahrnuje přijetí daňových opatření. Podle čl. 33 odst. 1 Ústavy z roku 1969 se uskutečňuje výkon zákonodárné moci v zásadě hlasováním o návrzích zákona prostřednictvím House of Assembly se souhlasem královny nebo guvernéra nebo jménem královny. Je nesporné, že členové

House of Assembly jsou voleni demokraticky občany Gibraltaru a zastupují pouze je. Článek 33 odst. 2 Ústavy z roku 1969 počítá rovněž s možností guvernéra odmítnout dát svůj souhlas s uvedenými návrhy zákona nebo vyhradit přijetí některých návrhů zákonů volnému uvážení královny. Krom toho čl. 34 odst. 2 Ústavy z roku 1969 stanoví, že guvernér může House of Assembly předložit za určitých podmínek návrhy zákona a přijmout za určitých podmínek uvedené návrhy tím, že jim udělí souhlas v oblastech, které spadají do určitých vnitřních záležitostí, a to v zájmu udržení finanční a hospodářské stability Gibraltaru.

95 Zatřetí ze spisů vyplývá, že si Spojené království ponechává v poslední instanci zbývající pravomoc přijímat zákony pro Gibraltar, avšak že je tato pravomoc vykonávána pouze výjimečně a nikdy v daňové oblasti. Žádné daňové předpisy Spojeného království se v Gibraltaru nepoužijí a nikdy nebyly použity.

96 Komise konečně nepopírá, že v projednávaném případě byla daňová reforma Gibraltaru stanovena orgány Gibraltaru bez zásahu orgánů Spojeného království.

97 Je třeba se domnívat, že pravomoci přiznané guvernérovi na základě článků 33 a 34 Ústavy z roku 1969, které ostatně nikdy nebyly v daňové oblasti uplatněny, neprokazují, že „ústřední vláda“ Spojeného království může „přímo“ zasáhnout do obsahu daňové reformy ve smyslu druhé podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše. I přes skutečnost, že guvernér Gibraltaru je jmenován královnou – jednající jako královna Gibraltaru – a že je jejím zástupcem v Gibraltaru (článek 18 Ústavy z roku 1969), ze spisů nevyplývá, že může být pokládán za ústřední vládu Spojeného království

a že jeho způsobilost zasáhnout do zákonodárném procesu Gibraltaru lze kvalifikovat jako „přímý“ zásah „ústřední vlády“ Spojeného království ve smyslu bodu 67 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše.

98 Navíc je třeba mít za to, že zbývající pravomoc, kterou si Spojené království ponechává v oblasti přijímání zákonů pro Gibraltar, a různé pravomoci účastnit se zákonodárného procesu, které jsou svěřeny guvernérovi podle Ústavy z roku 1969, musí být vykládány ve světle postavení Gibraltaru jako kolonie nebo „nesamosprávného území“ s ohledem na kapitolu XI, článek 73 Charty Spojených národů, za jehož vnější vztahy převzalo Spojené království odpovědnost jako „spravující moc“ ve smyslu tohoto ustanovení. Povinnosti Spojeného království jako spravující moci Gibraltaru jsou zmíněny ve výše uvedeném článku 73, který stanoví ve své hlavní části:

„Členové Organizace spojených národů, kteří mají nebo přejímají odpovědnost za správu území, jejichž lid ještě nedosáhl v plné míře samosprávy, uznávají zásadu, že zájmy obyvatel těchto zemí jsou nejpřednější, a přijímají za svou svatou povinnost závazek, že budou v rámci soustavy mezinárodního míru a bezpečnosti, zřízené touto Chartou, co nejvíce podporovat jejich blahobyt a že za tím účelem:

a) zajistí, náležitě dbajíce kultury lidu, o nějž jde, jeho politické, hospodářské, sociální a výchovné povznesení, spravedlivé zacházení s ním a jeho ochranu před zneužíváním;

b) budou rozvíjet samosprávu, náležitě přihlížet k politickým tužbám lidu a pomáhat mu v postupném rozvíjení jeho svobodných politických institucí, a to podle zvláštních poměrů každého území a jeho lidu i jejich různých stupňů rozvoje;

[…]“

99 Ve světle výše uvedeného musí být zbývající pravomoc Spojeného království přijímat zákony pro Gibraltar a různé pravomoci přiznané guvernérovi vykládány jako prostředky, které umožňují Spojenému království, aby převzalo svou odpovědnost vůči obyvatelstvu Gibraltaru a splnilo své povinnosti, které spadají do mezinárodního práva, a nikoli jako prostředky, které přiznávají způsobilost zasáhnout přímo do obsahu daňového opatření přijatého orgány Gibraltaru, a to tím spíše, že tyto zbývající pravomoci nebyly nikdy v daňové oblasti uplatněny.

100 Je tedy třeba mít za to, že druhá podmínka rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, byla v projednávaném případě splněna.

c) K použití třetí podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor

101 Co se týče třetí podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, je třeba v projednávaném případě přezkoumat, zda případné finanční důsledky vyplývající pro Gibraltar ze zavedení daňové reformy nejsou kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády Spojeného království.

102 Komise uvádí, že tato podmínka znamená, že žádná podpora nemůže být, dokonce ani potenciálně, poskytnuta entitě působící pod úrovní státu, aby kompenzovala účinky rozhodnutí, která přijala tato entita v daňové oblasti. Zpochybňuje v důsledku toho, že tato podmínka vyžaduje existenci vztahu mezi jednak jakýmkoli regionálním opatřením snížení daně, a jednak jakoukoli podporou od ústřední vlády nebo jiného

regionu. Podle Komise není tento výklad v souladu s údajnou čtvrtou podmínkou, podle které entita působící pod úrovní státu musí mít rozhodující roli při určení politického a hospodářského prostředí, v němž podniky, které se nacházejí na jejím území, působí. Pro posouzení, zda je tato podmínka splněna, je totiž třeba zohlednit všechny zdroje financování pocházející od ústřední vlády vzhledem k tomu, že peníze jsou zastupitelné a že platba, která zprostí Gibraltar od veřejného výdaje, mu umožní věnovat více peněžních prostředků na jiný projekt nebo snížit daně. Ve světle tohoto výkladu Komise popírá, že třetí podmínka je v projednávaném případě splněna z důvodu údajných finančních podpor, které poskytlo Spojené království Gibraltaru.

103 V tomto ohledu Komise uplatňuje zejména financování Spojeným královstvím fondů sociálního zabezpečení Gibraltaru, aby posledně jmenovaný mohl zaplatit důchody španělských státních příslušníků, kteří mají své bydliště v současnosti ve Španělsku a kteří pracovali v Gibraltaru před tím, než španělské orgány rozhodly uzavřít hranici mezi Gibraltarem a Španělskem v roce 1969. Uplatňuje krom toho podpory na rozvoj, které poskytlo Spojené království Gibraltaru při různých příležitostech od okamžiku přistoupení Spojeného království ke Společenství, financování Spojeným královstvím režimu poskytování rizikového kapitálu malým a středním podnikům se sídlem ve Spojeném království a v Gibraltaru a podporu na provoz letiště v Gibraltaru ministerstvem obrany Spojeného království.

104 Tato argumentace nemůže být přijata.

105 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že tvrzení existence čtvrté podmínky obsažené v bodě 66 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, není opodstatněné (viz bod 87 výše). Komise ji tedy nesprávně uplatňuje na podporu své argumentace.

106 Je třeba dále připomenout, že použití slovesa „kompenzovat“ Soudním dvorem v bodě 67 rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, implikuje nezbytnost existence příčinné souvislosti mezi sporným daňovým opatřením přijatým entitou působící pod úrovní státu a finančními podporami pocházejícími od ostatních regionů nebo ústřední vlády dotyčného členského státu. Výklad, který navrhla Komise, by učinil třetí podmínku rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, neplatnou, jelikož by bylo velmi obtížné představit si entitu působící pod úrovní státu, která nepřijme jakoukoli finanční podporu v jakékoli formě od ústřední vlády.

107 Je nutno konstatovat, že finanční podpory Spojeného království Gibraltaru uplatněné Komisí souvisí se zvláštními okolnostmi a nemají žádnou dotčenou příčinnou souvislost s daňovou reformou.

108 Zaprvé, jak vyplývá ze spisů, financování fondu sociálního zabezpečení Gibraltaru Spojeným královstvím od roku 1985 se totiž týká platby důchodů španělských státních příslušníků, kteří pracovali v Gibraltaru před tím, než španělské orgány uzavřely hranici mezi Španělskem a Gibraltarem mezi roky 1969 a 1985.

109 Zadruhé, jak vyplývá z dokumentu, který uplatnila Komise na podporu svého tvrzení, podpory na rozvoj poskytnuté Spojeným královstvím Gibraltaru se týkaly období mezi rokem 1978 a 1986 a týkaly se projektů na rozvoj infrastruktury v Gibraltaru, vzdělávacích projektů a urbanistických projektů.

110 Zatřetí, jak vyplývá z rozhodnutí Komise ze dne 4. února 2003 o fondu rizikového kapitálu a půjčkách určených malým a středním podnikům (podpora N 620/2002,

Úř. věst. C 110, s. 14), financování Spojeným královstvím režimu poskytnutí rizikového kapitálu malým a středním podnikům se sídlem ve Spojeném království a v Gibraltaru, oznámené Spojeným královstvím dne 11. září 2002, zvýhodňuje výše uvedené malé a střední podniky a dotyčné investory.

111 Konečně, co se týče podpory na provoz letiště v Gibraltaru, žalobci na jednání tvrdili, aniž by to Komise zpochybnila, že toto letiště vybudovala armáda Spojeného království během druhé světové války a bylo vždy vojenským letištěm Spojeného království, přičemž bylo rovněž k dispozici civilním uživatelům.

112 S ohledem na výše uvedené úvahy a nepředložení důkazu o opaku Komisí je nutno konstatovat, že žádné z výše uvedených financování neslouží ke kompenzaci případných finančních důsledků, které má daňová reforma pro Gibraltar ve smyslu třetí podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše.

113 V důsledku toho, vzhledem k tomu, že neexistuje skutečnost, která může vyvrátit tvrzení žalobců, že Gibraltar nepobírá žádnou finanční podporu Spojeného království, která kompenzuje finanční důsledky daňové reformy, je třeba mít za to, že třetí podmínka rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, je v projednávaném případě splněna.

114 Vzhledem k tomu, že byly splněny tři podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, je třeba dospět k závěru, že role, kterou má Spojené království při určení

politického a hospodářského prostředí, v němž podniky v Gibraltaru působí, nepostačuje k tomu, aby bylo možno území Spojeného království považovat za území, které představuje v projednávaném případě vhodný referenční rámec. Druhá skutečnost uvedená na podporu závěru Komise týkajícího se definice referenčního rámce jako území Spojeného království (viz bod 84 výše) tak rovněž není opodstatněná.

115 Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že tento referenční rámec odpovídá výhradně zeměpisnému vymezení území Gibraltaru, aniž by bylo třeba přezkoumat argumenty žalobců, které se týkají otázky, zda je Gibraltar součástí Spojeného království, a neexistence společného daňového systému mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím. Toto vymezení referenčního rámce znamená, že nemůže být provedeno žádné srovnání mezi daňovým režimem použitelným na podniky se sídlem v Gibraltaru a daňovým režimem použitelným na podniky se sídlem ve Spojeném království pro účely prokázání existence selektivní výhody ve prospěch prvně uvedených podniků.

116 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že závěr Komise v napadeném rozhodnutí, který se týká regionální selektivity daňové reformy, je postižený vadou spočívající v právním omylu a nesprávném právním posouzení.

117 První žalobní důvod musí být v důsledku toho přijat.

II – *K druhému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria věcné selektivity*

A – *Argumenty účastníků řízení*

118 Žalobci zpochybňují legalitu závěrů Komise v napadeném rozhodnutí, které se týkají věcné selektivity tří stránek daňového systému, který zavedla reforma, jimiž jsou zaprvé podmínka vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT (bod 128 až 133 odůvodnění napadeného rozhodnutí); zadruhé omezení povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT na 15 % (bod 134 až 141 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a zatřetí vlastní povaha daně ze mzdy a BPOT (bod 142 až 144 a 150 napadeného rozhodnutí).

119 Vláda Gibraltaru má za to, že tři výše uvedené sporné aspekty se v Gibraltaru použijí obecně a nezvýhodňují ani určité podniky, ani výrobu určitých výrobků. Podle vlády Gibraltaru představuje reforma komplexní daňový režim, který je založen na kritériích zaměstnání a užívání majetku a nepředstavuje odchylku od jakéhokoli daňového režimu založeného na zisku. Komise nevymezila referenční bod, ve srovnání s kterým reforma přiznává selektivní výhodu. Zaměnila a zkreslila dva prvky reformy, tj. jednak daň ze mzdy a BPOT, a jednak omezení 15 %, tím, že považovala jeden prvek, jako kdyby byl obecným pravidlem, a druhý prvek, jako kdyby se jednalo o výjimku z tohoto obecného pravidla, nebo naopak, a tím, že je nepovažovala za dva prvky, které jsou stejně významné pro fungování daňového mechanismu, který Gibraltar navrhl. Ve stejném smyslu Spojené království uvádí, že podle daňového systému zavedeného reformou je událostí zakládající povinnost zaplatit daň výdělečná činnost zaměstnance a výdělečné užívání nemovitého majetku.

120 Co se týče podmínky vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT, žalobci zpochybňují její selektivní charakter z věcného hlediska a tvrdí, že společnosti, které vytvářejí zisk, nejsou osvobozeny od žádné daňové povinnosti, která se běžně uplatňuje. Požadavek zisku nepředstavuje osvobození nebo odchylku od obecného systému zdanění, a nelze jej tedy považovat za selektivní.

121 Žalobci krom toho Komisi vytýkají, že neidentifikovala subjekty, které zvýhodňuje dotčené daňové opatření, v souladu s požadavky čl. 87 odst. 1 ES. V projednávaném případě podniky, které zvýhodňuje podmínka vytvoření zisku, a to ty podniky, které nevytvářejí zisk během daného roku, mohou být identifikovány pouze podle dočasných okolností, kterým čelí, nebo podle svého současného výkonu, což vytváří proměnlivou skupinu společností, která se může významně měnit rok od roku. Aby však toto opatření spadalo do působnosti čl. 87 odst. 1 ES, judikatura vyžaduje, aby takovým obecným daňovým opatřením, jako je požadavek vytvářet zisk, byla zvýhodněna dostatečně vymezitelná a předvídatelná skupina podniků

122 Žalobci podpůrně tvrdí, že podmínka vytvoření zisku je odůvodněna povahou a obecnou strukturou daňové reformy, a vymyká se tedy kvalifikaci jako státní podpora. Daňová reforma je přesněji založena na zásadě, že daň musí být zaplacena z příjmů, a nikoli z kapitálu společnosti. Zdanění společností, které nevytvářejí zisk, by vedlo ke zdanění kapitálu v rozporu se základní zásadou daňové reformy.

123 Co se týče omezení povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT na 15 %, žalobci tvrdí, že není selektivní, jelikož nezvýhodňuje ani určité kategorie podniků, ani určitá odvětví výroby. Toto omezení se použije obecně na všechny podniky Gibraltaru. V tomto ohledu rovněž není možné stanovit předem, zda některé podniky budou zvýhodněny tímto omezením, a v případě, že ano, které podniky to budou. Toto omezení je součástí

běžného daňového režimu stejně tak jako zaměstnání zaměstnanců a užívání majetku pro účely podnikání a nepředstavuje odchylku od uvedeného režimu.

124 Podpůrně žalobci tvrdí, že omezení 15 % ze zisku je odůvodněno povahou a obecným uspořádáním systému. Domnívají se, že toto omezení je totiž faktorem regresivnosti systému, který zavedla daňová reforma, a tvrdí, že Komise neměla kvalifikovat jako státní podporu daňové osvobození vztahující se na částku daně, která přesahuje uvedené omezení. Vláda Gibraltaru odůvodňuje rovněž zavedení omezení tím, že bylo nezbytné zamezit nepřiměřenému zdanění společností, které by mohlo způsobit propouštění nebo nestabilitu v dobách periodických výkyvů trhu nebo ekonomické krize.

125 Co se týče konečně daně ze mzdy a BPOT, žalobci tvrdí, že Komise tím, že kritizuje volbu základů daně učiněnou vládou Gibraltaru, a to zaměstnání a užívání majetku, zpochybňuje ve skutečnosti samotnou povahu obecného daňového režimu, který vytvořila vláda Gibraltaru, a porušuje tak výsady členských států stanovit daňovou politiku, kterou považují za nejlepší. Skutečnost, že společnosti, které nezaměstnávají zaměstnance a neužívají prostory pro účely podnikání v Gibraltaru, nepodléhají dani, nepředstavuje odchylku od „obvyklé" daně; tato situace vyplývá pouze z povahy obecného daňového režimu Gibraltaru.

126 Podle žalobců z napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle Komise je jedinou metodou zdanění společností, která by mohla být platně považována za obecnou, systém založený na zdanění zisku společností. Zdá se, že Komise zamýšlela založit „obvyklý" režim zdanění z pohledu Společenství, a to režim založený na zdanění zisků, aby dospěla k závěru, že jakékoli odklonění se od tohoto režimu může být považováno za státní

podporu. Tento přístup Komise zpochybňuje pravomoci členských států v daňové oblasti a je postižen vadou spočívající v nesprávném právním posouzení a nedostatku odůvodnění.

127 Žalobci podpůrně uvádějí, že použití zaměstnání a užívání majetku pro účely podnikání jako základu daně je odůvodněno povahou a obecným uspořádáním daňového systému, který vláda Gibraltaru zamýšlí zavést. V tomto ohledu Spojené království zdůrazňuje, že pro Gibraltar je nezbytné zavést jednoduchou daň, kterou daňová správa s omezenými personálními možnostmi vybere jednoduše a bez obtíží, zatímco vláda Gibraltaru uvádí zvláštní charakteristiky hospodářství Gibraltaru, a to omezené zdroje pracovních sil, značnou závislost s ohledem na zaměstnance cestující denně ze Španělska a omezený územní rozsah.

128 Komise úvodem uvádí, že potenciálně široké použití kritéria věcné selektivity tak, jak je použito v napadeném rozhodnutí, je odůvodněno ve světle judikatury, z níž vyplývá, že opatření přístupná zdánlivě všem hospodářským subjektům daného území mají nicméně selektivní povahu, když *de facto* zvýhodňují některé z těchto subjektů nebo zvláštní kategorii těchto subjektů. Komise rovněž s ohledem na judikaturu zpochybňuje, že je údajně nezbytné identifikovat přesně a předvídatelným způsobem subjekty, které zvýhodňuje daňová reforma.

129 Co se týče selektivní povahy podmínky vytvoření zisku a omezení 15 % ze zisku, Komise zpochybňuje argument žalobců, podle kterého přiznala jednomu z prvků daňové reformy větší význam než druhému. Domnívá se naopak, že tato reforma zavádí hybridní systém v tom smyslu, že zisk dosažený společností je rozhodujícím prvkem při použití toho, co je zdánlivě daň ze mzdy a BPOT.

130 Komise uvádí, že každý prvek uvedeného systému způsobuje to, že některé podniky jsou osvobozeny od povinnosti platit daně, která by obvykle vznikla na základě jiné skutečnosti. Přesněji, společnost by mohla dosáhnout velkých zisků, avšak pokud přijala formu, která je v současnosti nazývána „společnost osvobozená od daně“, nepotřebovala by ani prostory, ani zaměstnance, a nepodléhala by tedy ve skutečnosti povinnosti platit daň. Naopak společnost by mohla mít zaměstnance a užívat majetek, avšak pokud nedosáhla zisku, daňová reforma by jí rovněž umožnila neplatit daně.

131 Hybridní povaha daňové reformy činí povahu a obecnou strukturu daňové reformy nerozlišitelnou. Pokud podle žalobců pracovní síla a půda jsou dvěma neobvyklými výrobními faktory v Gibraltaru, je třeba dospět k závěru, že tyto omezené zdroje musí být zdaněny bez výjimek či omezení tak, aby bylo zaručeno, že jsou určeny k co nejúčinnějšímu využití. V souladu s touto údajnou logikou daňové reformy není podmínka vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně a podmínka omezení 15 % ze zisku pochopitelná, a selektivní povahu těchto dvou aspektů daňové reformy tedy nelze odůvodnit povahou a obecnou strukturou uvedené reformy.

132 Komise rovněž zpochybňuje, že omezení 15 % ze zisku by mohlo být odůvodněno jako technická změna, která je určena k zajištění regresivní povahy daně ze mzdy a BPOT.

133 Komise krom toho popírá jak odůvodnění, že je údajně nezbytné, aby byla daň vybírána z příjmu, a nikoli z kapitálu společnosti, tak i odůvodnění, že je údajně nezbytné, že úroveň zdanění by neměla převyšovat ochotu daňového poplatníka zaplatit.

134 Co se týče prvního z těchto odůvodnění, Komise uvádí, že nemůže pochopit, z jakého důvodu přijala vláda Gibraltaru řešení týkající se daně ze mzdy a BPOT, která podléhá omezení 15 % ze zisku. Tyto daně mají svou povahou omezenou působnost a jejich způsobilost přispět k daňovým příjmům, které byly získány od gibraltarských podniků, je ještě omezena pravidlem 15 %.

135 Co se týče druhého z těchto odůvodnění, Komise uvádí, že omezení uložená na vybírání daňových příjmů, která souvisí s omezenou ochotou daňových poplatníků zaplatit daň, jsou zmírněna úrovní, na které jsou daně stanoveny. Pokud částka 3000 GBP za rok a za zaměstnance je považována za přiměřenou úroveň pro zdanění vzácného zdroje, který představuje pracovní síla v Gibraltaru, žádná skutečnost v oznámení daňové reformy nevysvětluje, z jakého důvodu by měl být zaměstnavatel, který využívá zaměstnance neefektivně, zvýhodněn skutečným osvobozením od daně ze mzdy výměnou za daň 15 % ze zisku.

136 Co se týče selektivního charakteru vlastní povahy daně ze mzdy a BPOT, Komise poznamenává, že argument, podle kterého se snaží o zpochybnění samotné povahy daňového režimu, který vláda Gibraltaru zamýšlí provést, pouze v projednávaném případě vznáší základní otázku, zda je daňová reforma skutečně obecným režimem zdanění. Připomíná, že podle napadeného rozhodnutí je daňová reforma věcně selektivní svou povahou, jelikož používá daň ze mzdy a BPOT jako základ korporační daně v takovém hospodářství, jakým je hospodářství Gibraltaru, které zahrnuje důležité příbřežní odvětví složené ze společností bez zaměstnanců či majetku.

137 Je nepřesné mít za to, že takové společnosti jsou identifikovatelné pouze kvůli dočasným okolnostem nebo riziku konjunkturního cyklu. Komise uvádí, že i když v důsledku daňové reformy musí postavení společnosti osvobozené od daně zaniknout, tato reforma si zachovává stejné charakteristické rysy, které činí v současnosti založení

společnosti osvobozené od daně atraktivní. Podle Komise není nic dočasného na postavení společností, které svou povahou fungují bez fyzické existence a bez zaměstnanců.

138 Komise se krom toho domnívá, že výhody režimu nejsou skutečně k dispozici všem podnikům rovnocenně, a zpochybňuje odůvodnění vycházející z povahy a obecného uspořádání systému. Upřesňuje, že toto údajné odůvodnění nemohlo být přezkoumáno v napadeném rozhodnutí vzhledem ke zjištění v tomto rozhodnutí, že existence obecného režimu nemohla být odhalena kvůli hybridní povaze daňové reformy. Domnívá se, že skutečnost, že reforma vede ke stanovení různých sazeb daně pro různé typy podniků, brání možnosti, aby reforma mohla být odůvodněna vzhledem ke své povaze a své obecné struktuře. Komise rovněž popírá další argumenty, které předložili žalobci na podporu tohoto odůvodnění, a přijímá závěr, že žádná skutečnost v povaze a obecné struktuře daňové reformy neodůvodňuje selektivní osvobození od korporační daně tak velkého počtu společností, které mají sídlo v Gibraltaru.

139 Španělské království podporuje názor Komise, podle kterého reforma navržená Gibraltarem je selektivní z věcného hlediska. Považuje v podstatě za selektivní skutečnost, že různé charakteristické rysy daňové reformy se nepoužijí stejným způsobem na všechna odvětví hospodářské činnosti, což vede k tomu, že některá, *a priori* identifikovatelná odvětví podléhají celkovým sazbám daně, které jsou nižší než ostatní sazby.

140 Španělské království rovněž tvrdí, že podmínka vytvoření zisku je prvek, který je cizí povaze daně ze mzdy a BPOT, což vede k závěru, že cílem této podmínky je zavést prvek věcné selektivity do daňového systému navrženého Gibraltarem. Zpochybňuje rovněž odůvodnění údajné selektivní povahy daňové reformy povahou a uspořádáním systému.

B – *Závěry Soudu*

141 Co se týče podmínky týkající se selektivní povahy výhody, kterou přiznává sporné daňové opatření, je třeba připomenout, že čl. 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve srovnání s ostatními, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz judikatura uvedená v bodě 78 výše).

142 Soudní přezkum posouzení Komise je v tomto ohledu v zásadě úplným přezkumem vzhledem k tomu, že pojem „podpora“, tak jak je definován ve Smlouvě, jehož podmínka selektivity je zakládajícím znakem, má právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností (viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ze dne 16. května 2000, Francie v. Ladbroke Racing a Komise, C-83/98 P, Recueil, s. I-3271, bod 25; rozsudky Soudu ze dne 12. prosince 2000, Alitalia v. Komise, T-296/97, Recueil, s. II-3871, bod 95, a ze dne 17. října 2002, Linde v. Komise, T-98/00, Recueil, s. II-3961, bod 40).

143 Jak přitom uvádí sama Komise v bodě 16 sdělení o státních podporách v oblasti přímého zdanění podnikatelské činnosti, kvalifikace daňového opatření jako selektivního Komisí nezbytně předpokládá zaprvé předchozí identifikaci a přezkum Komisí obecného nebo „obvyklého“ režimu daňového systému, který je použitelný v zeměpisné oblasti, která představuje rozhodný referenční rámec. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem musí Komise zadruhé posoudit a prokázat případnou selektivní povahu výhody, kterou přiznává dotčené daňové opatření, tak, že prokáže, že toto opatření se odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňového systému dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora Itálie v. Komise, bod 77 výše, bod 100; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh.

s. I-5479, bod 120, a rozsudek o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, bod 56; stanovisko generálního advokáta M. Darmona předcházející rozsudku Soudního dvora ze dne 17. března 1993, Sloman Neptun, C-72/91 a C-73/91, Recueil, s. I-887, I-903, body 50 až 72).

144 V případě, kdy Komise přezkoumala a prokázala v rámci dvou prvních etap svého posouzení, které jsou uvedeny v bodě 143 výše, že existují odchylky od obecného nebo „obvyklého" daňového režimu, které způsobují rozlišování mezi podniky, z ustálené judikatury vyplývá, že takové rozlišování není nicméně selektivní, pokud vyplývá z povahy nebo uspořádání systému finančních odvodů, v němž je začleněno. V tomto případě totiž Komise musí zatřetí ověřit, zda dotčené státní opatření nemá selektivní povahu, ačkoli zvýhodňuje podniky, které jej mohou využít (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 78 výše, bod 42; ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise, C-409/00, Recueil, s. I-1487, bod 52, a rozsudek o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, bod 52). V tomto ohledu, vzhledem k odchylující se a *a priori* selektivní povaze stanovených rozlišování vůči obecnému nebo „obvyklému" daňovému režimu, přísluší členskému státu, aby prokázal, že tato rozlišování jsou odůvodněná povahou nebo uspořádáním jeho daňového systému v rozsahu, v němž vyplývají přímo ze základních nebo řídících zásad uvedeného daňového systému. V této souvislosti je nutno rozlišit mezi jednak cíli určitého daňového systému, které jsou mu nevlastní, a jednak mechanismy vlastními samotnému daňovému systému, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů (viz v tomto smyslu rozsudek o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, bod 81).

145 Je však třeba dodat, že v případě, kdy Komise neprovedla první a druhou etapu přezkumu selektivní povahy opatření (viz bod 143 výše), nemůže přistoupit ke třetí a poslední etapě svého posouzení, aniž by překročila meze tohoto přezkumu. Takový přístup by totiž mohl jednak umožnit Komisi, aby nahradila členský stát, pokud jde o stanovení jeho daňového systému a jeho obecného nebo „obvyklého" režimu, včetně co se týče jeho cílů, jeho vlastních mechanismů, které jsou nezbytné pro dosažení těchto cílů, a jeho daňových základů, a jednak znemožnit tak členskému státu, aby odůvodnil

dotčená rozlišování povahou a uspořádáním oznámeného daňového systému, jelikož Komise by nejprve ani neidentifikovala jeho obecný nebo „obvyklý“ režim, ani neprokázala, že tato rozlišování představují odchylky.

146 Co se týče stanovení dotčeného daňového systému, je nutno konstatovat, že za současného stavu vývoje práva Společenství spadají přímé daně do pravomocí členských států. Pouze tyto členské státy a entity působící pod úrovní státu, které disponují dostatečnou autonomií ve vztahu k ústřední vládě, tak jak je definováno v rozsudku o daňovém režimu Azor, bod 42 výše, tak mají pravomoc stanovit systémy korporační daně, které považují za nejlépe vyhovující potřebám jejich hospodářství (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 23, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 50; rozsudek Soudu ze dne 27. ledna 1998, Ladbroke Racing v. Komise, T-67/94, Recueil, s. II-1, bod 54; viz rovněž stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura předcházející rozsudku Soudního dvora ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, I-10839, body 23 a 24). Jak ostatně rovněž vyplývá v podstatě z bodu 13 sdělení o státních podporách v oblasti přímého zdanění podnikatelské činnosti, použití pravidel Společenství týkajících se státních podpor se nedotýká pravomoci členských států zvolit si svou hospodářskou politiku, a tedy daňový režim a jeho obecný nebo „obvyklý“ režim, který považují za nejvhodnější, a především rozdělit podle svých představ daňové zatížení různých faktorů výroby a hospodářských odvětví.

147 Nyní je třeba ověřit, zda v projednávaném případě jednala Komise v souladu s těmito zásadami, když posuzovala selektivní povahu dotčeného opatření.

1. Rozhodné body odůvodnění napadeného rozhodnutí

148 Je třeba připomenout, že v napadeném rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že tři aspekty daňového systému zavedeného reformou obsahují selektivní výhody pro podniky, které jsou jejich příjemci, a mohou tedy představovat státní podpory, a to zaprvé podmínka vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT, zadruhé omezení povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT na 15 % a zatřetí daň ze mzdy a BPOT svou samotnou povahou.

149 Co se týče zaprvé podmínky vytvoření zisku v bodě 128 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise uvedla, že tato podmínka „v praxi funguje jako osvobození od daně pro podniky nevytvářející zisk a vytváří výhodu, na jejímž základě jsou tyto společnosti zproštěny povinnosti odvodu daně [ze mzdy] a daně [BPOT], jež by normálně odváděly ze svých rozpočtů“.

150 Komise dodala, že toto osvobození od odvodu daně ze mzdy a BPOT má selektivní povahu a platí pouze pro ty podniky, které nevytvoří zisk (bod 129 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

151 V odpovědi na argument Spojeného království, podle kterého i kdyby osvobození podniků nevytvářejících zisk od daně bylo selektivní, je odůvodněno povahou a obecným uspořádáním systému, Komise v bodě 131 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila:

„Třebaže osvobození od daně neziskových společností je inherentním rysem systému založeného na zdanění zisků, v tomto případě se o takový systém nejedná, poněvadž daň se vyměřuje podle počtu zaměstnanců nebo obchodního využívání majetku. Tyto

systémy jsou vytvořeny způsobem, který stanoví zcela jiný základ pro zdanění právnických osob. Je například součástí vnitřní logiky systému daně [ze mzdy], že každý jednotlivý zaměstnanec příslušného podniku by měl být zahrnut do odpovídající povinnosti odvodu daně [ze mzdy]. […] I kdyby daň [ze mzdy] byla zavedena jako zástupce daně ze zisku (což není argument podaný Spojeným královstvím), přesto by spadalo do logiky daňového systému založeného na počtu zaměstnanců, aby neziskové společnosti této dani podléhaly. Použití principu [počtu zaměstnanců] náhradou za ziskovost vylučuje potřebu zjišťovat zisk či [překonává obtíže s tím spojené]. To ovšem není situace v Gibraltaru, kde při platnosti reformy je měřítko zisku podniku prvkem zahrnutým do pravidel výpočtu jak daně [ze mzdy], tak dorovnávací daně."

152 Krom toho v odpovědi na tvrzení Spojeného království, podle kterého je daňový systém zavedený reformou založen na výdělečném užívání pracovní síly, a je tedy koherentní, Komise v bodě 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla:

„To nasvědčuje existenci hybridního systému, v němž jsou použity dva různé daňové základy podle situace podniků. Za těchto okolností se stává nemožným odhalit charakter a celkovou koncepci systému a uplatnit toto zdůvodnění. Zejména nelze brát v úvahu, že kterýkoli daný prvek takového systému je součástí jeho celkové koncepce, poněvadž to by se rovnalo přijetí automatického zdůvodnění daného systému."

153 Zadruhé, co se týče omezení povinnosti odvodu daně ze mzdy a BPOT na 15 % ze zisku, Komise uvedla, že důsledkem jeho zavedení „je, že ziskové společnosti, jejichž daňová povinnost by jinak tuto hranici překročila, jsou osvobozeny od daně, kterou by nad touto hranicí musely zaplatit". Podle Komise „toto snížení daní vytváří výhodu pro

společnosti, které z něj těží, a to tím, že je zprošťuje poplatku, který by normálně hradily ze svých rozpočtů“ (bod 134 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

154 Komise pokračovala a uvedla, že toto omezení daňové povinnosti do výše 15 % je selektivní, jelikož pouze omezený počet společností využívá snížení své daňové povinnosti prostřednictvím této hranice. Podle Komise „[p]odniky využívající tohoto omezení budou společnosti s vysokým počtem pracovníků, to znamená ty, které v příslušném fiskálním roce mají nízké zisky v poměru k počtu zaměstnanců a [užívání] majetku pro účely podnikání“, a „[u]platnění daňového systému založeného čistě na dani [ze mzdy] a [užívání] majetku by pro tyto společnosti mohlo znamenat velmi vysokou úroveň zdanění“ (bod 135 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

155 V bodě 137 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise odmítla argument Spojeného království, podle kterého i kdyby bylo omezení 15 % selektivní, bylo by odůvodněno povahou nebo obecným uspořádáním systému, jehož je součástí, následovně:

„V povaze systému zdaňujícího výdělečné využití práce a výdělečné využití majetku neexistuje žádný logicky nedělitelný prvek, jenž by vyžadoval omezení procenta ze zisku, které musí podnik zaplatit v důsledku aplikace těchto zdanitelných faktorů. Vnitřní logika takového systému spočívá v tom, že čím více lidí podnik zaměstnává a čím větší majetek užívá, tím vyšší je daňová povinnost.“

156 Výše uvedený bod 137 odůvodnění musí být vykládán s bodem 136 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž Komise zejména zaprvé tvrdila, že „[z]atímco tradiční systémy korporační daně omezují poměr zisku odvedeného na dani tím, že stanoví sazby daní (systémy daňových pásem zahrnují maximální sazbu daně), ekvivalentním technickým měřítkem v systému založeném na dani [ze mzdy] je sazba daně na jednoho zaměstnance, která je v případě Gibraltaru nastavena na jednotnou sazbu 3 000 GBP“,

zadruhé, že „[j]estliže je v systému založeném na počtu zaměstnanců a majetku zavedena daňová hranice spojená s jiným kritériem, jmenovitě úrovní zisku, nelze ji srovnávat s uplatněním proměnných sazeb v systému progresivního zdanění zisku, které je zdůvodněno povahou a celkovou koncepcí tohoto systému“, a zatřetí, že „[d]ále toto omezení není přímo spojeno s náklady na pracovníky či majetkem užívaným pro účely podnikání, jako spíše se ziskovostí podniků“ a že „[p]osledně uvedená je přitom prvek, který nespadá do zdanění na základě [počtu pracovníků] a podnikatelsky využívaného majetku“.

157 Zatřetí, co se týče daně ze mzdy a BPOT, Komise dospěla k závěru o existenci selektivní výhody poskytnuté těmito daněmi na základě následujících úvah.

158 Nejprve Komise v bodě 143 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě uvedla, že daň ze mzdy a daň z užívání majetku pro účely podnikání mohou být považovány za selektivní, jsou-li uplatněny v případě neexistence obecného systému zdanění podnikatelských zisků a existují v hospodářství, jako je hospodářství Gibraltaru, které se vyznačuje rozsáhlým příbřežním sektorem bez jakýchkoli daňových prvků, který by unikl veškerému zdanění v rámci daňového systému na základě daně ze mzdy a z užívání majetku pro účely podnikání. Daňový systém tvořený výše uvedenými daněmi, i když formálně platí bez rozdílu pro všechny podniky, fakticky prospívá podnikům, které fyzicky nesídlí v Gibraltaru, a v důsledku této skutečnosti jsou zproštěny povinnosti odvodu korporační daně.

159 Dále v bodě 144 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise zejména dodala, že „tento systém, který se zaměřuje pouze na počet zaměstnanců či obchodní využití nemovitostí v daném kontextu, kdy značný počet podniků nemá žádné zaměstnance a žádný nemovitý majetek, nemá stejný obecný charakter jako zdanění zisků podniků, které se zaměřuje na zdanění výsledku ekonomické činnosti jako celku“, a že „[t]akový systém je proto možno pokládat za selektivní minimálně za okolností existujících v současném případě“.

160 Konečně v bodě 150 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že daňová reforma obsahuje daňové zacházení, které zvýhodňuje podniky, které mají právní formu společnosti osvobozené od daně ve smyslu daňových právních předpisů předcházejících reformě. Jelikož vycházela z domněnky, že obecně tyto společnosti nesídlí fyzicky v Gibraltaru, měla Komise za to, že společnosti osvobozené od daně, které nespadají do sektoru finančních služeb, budou dále zdaňovány efektivní nulovou sazbou, zatímco společnosti osvobozené od daně v sektoru finančních služeb budou po zavedení reformy podléhat dani ve výši 5 %, přičemž tato sazba vyplývá z použití dorovnávací daně na tyto společnosti (viz bod 24 výše). Naproti tomu zbytek gibraltarské ekonomiky bude podléhat horní hranici buď 15 %, nebo 35 %.

161 Začtvrté a konečně je třeba uvést, že v bodě 147 odůvodnění napadeného rozhodnutí se Komise opírala o následující tabulku:

„Tabulka 1: Údaje o podnicích v Gibraltaru

		Sazba daně (v %)	
	Počet	Současná	Po reformě
Všechny podniky (rozdělení podle sektorů)	29 000		
Finanční služby	179	0–35 %	5–15 % ([3])
[Síťové podniky]	23	35 %	35 %
Jiné	28 798	0–35 %	0–15 %
Všechny podniky (rozdělení podle příjmů)	29 000		

S příjmem	10 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Bez příjmu	18 600	–	–
Podniky s příjmem (rozdělení podle statutu)	10 400		
Podléhající daňové povinnosti	1 400	0–35 %	0–15 % ([1])
Osvobozené od daně	9 000	0 %	0–5 % ([2]) ([3])
Podléhající dani s příjmem (rozdělení podle zisku)	1 400		
Tvoří zisk	[900]	0–35 %	0–15 % ([1])
Netvoří zisk	500	–	–
Podléhající dani s příjmem (rozdělení podle statutu)	1 400		
[Podmínečně zdaněné]	140	2–10 % ([4])	0–15 %
Zdaněné	1 260	35 % ([5])	0–15 %
[Síťové podniky]	23	35 %	35 %
Osvobozené od daně s příjmem (rozdělení podle sektoru)	9 000		
Finanční služby	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Jiné než finanční služby	8 930	0 %	0 % ([2])

([1]) Za předpokladu, že dorovnávací daň z finančních služeb činí 5 %.
([2]) Mimo [síťové podniky], které jsou zdaněny 35 %.
([3]) Za předpokladu, že společnosti [osvobozené od daně] nesídlí fyzicky v Gibraltaru, a nepodléhají tedy dani [ze mzdy] nebo dani z [užívání] majetku pro účely podnikání.
([4]) Velká část [společností s podmíněným zdaněním]. Některé jsou zdaněny sazbou daně, která se odchyluje od tohoto údaje.
([5]) Za předpokladu, že podléhají běžné sazbě korporační daně.“

162 Komise z toho vyvodila v bodě 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí následující:

„Tabulka 1 ukazuje, jaký dopad by mělo zavedení reformy z hlediska zdanění na určité jasně definované sektory v ekonomice Gibraltaru. Ačkoliv Komise uznává, že reforma zruší formální rozlišení mezi příbřežní a pevninskou ekonomií, porovnání míry zdanění

slouží jako názorný příklad selektivní podstaty navrhovaného daňového systému. Různé druhy podniků budou podléhat různým daňovým sazbám, což je další prvek, který potvrzuje, že navrhovaný systém poskytuje selektivní výhody těm sektorům, které těží z nižšího zdanění."

2. K poskytnutí selektivní výhody spornými aspekty reformy

163 Co se týče stanovení daňového systému a jeho obecného nebo „obvyklého" režimu v projednávaném případě, ze spisů a bodů 5, 6, 10, 12 a 13 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Gibraltar rozhodl prostřednictvím daňové reformy zrušit zdanění podnikatelských zisků, s výjimkou dorovnávací daně uložené síťovým podnikům a finančním společnostem, a nahradit jej dvěma spornými daněmi, a to daní ze mzdy a BPOT. Současně rozhodl stanovit omezení pro výše uvedené daně na 15 % ze zisku. Podle tvrzení vlády Gibraltaru během správního řízení tak představují dvě sporné daně nový „obecný" daňový režim společností, který zavedla daňová reforma.

164 Během správního řízení a v písemnostech předložených Soudu vláda Gibraltaru uvedla, že volba zaměstnanců a užívání majetku pro účely podnikání jako základ daně je považována za zásadní s ohledem na vlastnosti hospodářství Gibraltaru, a to omezené zdroje pracovních sil, velká závislost na pracovnících cestujících denně ze Španělska, velký počet malých podniků a nezbytnost zavést jednoduché daně s ohledem na provozní omezení správy Gibraltaru. Komise ostatně nezpochybnila vzácnost dvou aspektů výroby, kterých se týkaly sporné daně, a to pracovní síly a půdy.

165 Vláda Gibraltaru rovněž během správního a soudního řízení uvedla, že omezení 15 % ze zisku použité na odvod daně ze mzdy a BPOT bylo odůvodněno vůlí stanovit daň na zásadě daňové schopnosti a vyhnout se nadměrnému zdanění společností, které by mohlo vést k propouštění, závažné nestabilitě v takovém malém hospodářství, jakým je to gibraltarské, a následným ztrátám na úrovni daňových příjmů.

166 Je nesporné, že omezení 15 % ze zisku zavádí implicitně předchozí podmínku povinnosti platit výše uvedenou daň, a to podmínku vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu uvedené daně. Vláda Gibraltaru během správního a soudního řízení uvedla, že výnosnost je podmínkou *sine qua non* pro povinnost platit jakoukoli daň, avšak že nepředstavuje daňový základ. Během těchto řízení rovněž uvedla, že zavedení tohoto omezení je odůvodněno vůlí založit toto zdanění na zásadě platební schopnosti společností a vůlí zamezit tomu, aby se nepřeměnila na daň z kapitálu společností.

167 Krom toho ve svých písemnostech předložených Soudu popsala vláda Gibraltaru daňovou reformu jako reformu založenou na dvou pilířích, půdě a zaměstnání jako základu daně s omezením daňového dluhu na 15 % ze zisku, a uvedla, že pokud by byl jeden z pilířů reformy odstraněn, daňový mechanismus navržený Gibraltarem by se zhroutil.

168 Závěrem vláda Gibraltaru v podstatě uvádí, že všechny výše uvedené skutečnosti daňové reformy, a to daň ze mzdy a BPOT, omezení 15 % ze zisku a podmínka vyvozená implicitně ze zavedení omezení 15 % ze zisku, vytvoření zisku jako předchozí podmínka

povinnosti platit daň ze mzdy a BPOT, představují komplexní daňový systém, který je třeba považovat za obecný nebo „obvyklý“ daňový režim zavedený daňovou reformou na území Gibraltaru. V rámci toho režimu neexistuje „běžná“ sazba daně a neexistuje „hlavní“ daň a „vedlejší“ nebo „odchylující se“ daň. Daňové zatížení společnosti během daného roku je určeno na základě dvou následujících skutečností, které jsou navzájem propojeny: jednak počet zaměstnanců a plocha půdy užívané společností, a jednak zisk vytvořený touto společností.

169 Spojené království v podstatě podporuje názor vlády Gibraltaru týkající se obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu zavedeného reformou a uvádí zejména, že podle tohoto režimu je skutečností zakládající povinnost platit daň výdělečná činnost zaměstnance a výdělečné užívání nemovitého majetku (viz bod 119 výše).

170 S ohledem na tato vysvětlení, předložená vládou Gibraltaru a Spojeným královstvím ve správním řízení, Komise nemohla upustit od splnění své povinnosti předchozí identifikace, tak jak byla popsána v bodě 143 výše, a případně zpochybnit kvalifikaci obecného nebo „obvyklého“ režimu oznámeného daňového systému provedenou orgány Gibraltaru. V případě neprovedení identifikace a přezkumu uvedeného režimu totiž Komise nemůže právně dostatečně prokázat, že některé prvky oznámeného daňového systému mají derogativní, a tedy *a priori* selektivní povahu ve srovnání s jeho obecným nebo „obvyklým“ režimem. Stejně tak za těchto podmínek Komise rovněž nemůže správně posoudit, zda případná rozlišování mezi podniky vyplývající z použití daňového opatření, které se odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu, mohou být odůvodněna povahou a uspořádáním daňového systému dotyčného členského státu, jelikož Komise předem neidentifikovala ani nepřezkoumala jeho obecný režim.

171 Ze žádného bodu odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že Komise provedla nezbytný předchozí přezkum uvedený v bodě 170 výše, který spočívá v určení, zda různé sporné aspekty daňového systému zavedeného reformou mohou tvořit komplexní obecný nebo „obvyklý“ daňový režim.

172 Naopak, co se týče podmínky vytvoření zisku a omezení 15 %, se Komise omezila na okamžité konstatování derogativní, a tedy *a priori* selektivní povahy těchto dvou aspektů reformy, vzhledem k dani ze mzdy a BPOT (body 128, 129, 134 a 135 odůvodnění napadeného rozhodnutí), které tak považovala implicitně, avšak nezbytně za aspekty tvořící obecný nebo „obvyklý“ daňový režim zavedený reformou.

173 Krom toho, co se týče daně ze mzdy a BPOT, z napadeného rozhodnutí (viz body 157 až 160 výše) vyplývá, že Komise neprovedla žádnou etapu přezkumu týkající se určení selektivity, když zaprvé neprovedla identifikaci a přezkum obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu od kterého se tyto dvě daně odchylují, zadruhé neprokázala jejich případnou derogativní povahu a zatřetí neposoudila případné odůvodnění tohoto údajného derogativního charakteru na základě povahy nebo obecného uspořádání daňového režimu zavedeného reformou.

174 Totiž pouze v odpovědi na argumenty Spojeného království ohledně případného odůvodnění údajného rozlišování mezi podniky vyplývajícího z použití výše uvedených daňových aspektů – tj. v rámci třetí a poslední etapy přezkumu týkajícího se určení selektivity (viz bod 144 výše) – Komise jednak v bodech 131, 136 a 137 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že podmínka vytvoření zisku a omezení 15 % jsou v podstatě prvky, které jsou cizí logice, která je vlastní daňovému systému založenému na dani ze mzdy a BPOT, a jednak uplatnila v bodě 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně a neurčitě „existenci hybridního systému“, u něhož je „nemožné odhalit charakter a celkovou koncepci“, a tvrdila, že „nelze brát v úvahu, že kterýkoli daný prvek takového systému je součástí jeho celkové koncepce, poněvadž to by se rovnalo přijetí automatického zdůvodnění daného systému“. Z úvah v bodech 145 a 146 vyplývá, že Komise tímto s ohledem na pravomoc státu v daňové oblasti překročila meze svého přezkumu.

175 Mimo to, kromě skutečnosti, že Komise nedodržela rámec přezkumu týkajícího se určení selektivity, jak je konstatováno výše, úvahy obsažené v napadeném rozhodnutí, tak jak jsou uvedeny v bodě 174 výše, ani argumenty předložené Komisí a Španělským královstvím během jednání nepostačují ke zpochybnění opodstatněnosti definice obecného nebo „obvyklého" režimu oznámeného daňového systému.

176 Zaprvé, tvrzení Komise, podle kterého je inherentní logice systému zdanění založeného na dani ze mzdy a BPOT, že společnosti bez zisku jsou podrobeny dani (bod 131 odůvodnění napadeného rozhodnutí) nebo že daňové zatížení zdanitelných společností se zvyšuje lineárně podle růstu počtu zaměstnanců a povrchu užívané půdy, jelikož jakékoli omezení tohoto zatížení podle dosaženého zisku je považováno za odchylku (body 136 a 137 odůvodnění napadeného rozhodnutí), nemůže samo o sobě zpochybnit opodstatněnost této definice.

177 V tomto ohledu totiž Komise dostatečně právně nevyloučila argument vlády Gibraltaru, podle kterého podmínka vytvoření zisku je inherentní logice systému zdanění podle počtu zaměstnanců a užívání plochy půdy, takže splňuje základní cíl uvedeného systému, a to cíl nepodrobit dani společnosti bez zisku. Komise tak neprokázala, že toto nepodrobení dani nemohlo být považováno za nedílnou součást obecného nebo „obvyklého" režimu oznámeného daňového systému.

178 Z obdobných důvodů Komise krom toho rovněž neprokázala, že orgány Gibraltaru nebyly oprávněny stanovit na svém území při výkonu svých pravomocí v daňové oblasti obecný nebo „obvyklý" daňový režim, který zahrnuje obecné použití omezení daně 15 % ze zisku za účelem zamezit tomu, aby podniky platily nepřiměřenou část svého zisku jako daň. V tomto ohledu pouhé tvrzení Komise, podle kterého v takovém daňovém systému, jak je navrhly orgány Gibraltaru, čím více podnik zaměstnává zaměstnanců a čím větší majetek užívá, tím vyšší je daňová povinnost (bod 137 odůvodnění

napadeného rozhodnutí), nepostačí ke zpochybnění opodstatněnosti volby, kterou provedly uvedené orgány, pokud jde o prvky představující obecný nebo „obvyklý“ režim uvedeného daňového systému.

179 Zadruhé, kvalifikace daňového systému zavedeného reformou jako „hybridního“ Komisí v bodě 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí a v jejích písemnostech představuje pouze způsob, jak popsat uvedený systém, který se skládá z různých základních prvků. Tato kvalifikace totiž sama o sobě neprokazuje, že takový systém nemůže představovat obecný nebo „obvyklý“ režim použitelný na území Gibraltaru v rozsahu, v němž jednak je tento systém založen v podstatě na dvou cílech – a to cíli zdanit využívání dvou vzácných výrobních faktorů v Gibraltaru a cíli respektovat daňovou schopnost společností –, které byly určeny orgány Gibraltaru při výkonu jejich pravomocí v daňové oblasti, a v němž jednak při současném stavu vývoje práva Společenství neexistuje harmonizovaný standard ohledně „obecného“ nebo „obvyklého“ režimu vnitrostátního daňového systému.

180 V této souvislosti Komise a Španělské království nemohou platně tvrdit čistě hypoteticky, že v určitých případech jsou dva cíle daňového systému a jeho obecného nebo „obvyklého“ režimu zavedené reformou (viz bod 179 výše) navzájem neslučitelné, tak jako v případě společnosti, která dosáhla velkého zisku, avšak která kvůli tomu, že se nenachází fyzicky v Gibraltaru, nepodléhá dani ze mzdy a BPOT, nebo v případě společnosti, která je významným zaměstnavatelem v Gibraltaru, avšak která rovněž nepodléhá těmto dvěma daním, jelikož nevytváří zisk. Totiž tyto dva hypotetické příklady nepostačují k prokázání, že výše uvedený daňový systém a jeho obecný nebo „obvyklý“ režim nemohou splnit dva různé cíle, tak jak je určily orgány Gibraltaru.

181 Toto posouzení není zpochybněno neurčitým tvrzením Komise, podle kterého nelze brát v úvahu, že kterýkoli daný prvek takového systému je součástí obecného systému, poněvadž to by se rovnalo přijetí automatického zdůvodnění daného systému (bod 132 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu postačí připomenout, že takový přístup nerespektuje jednotlivé etapy přezkumu, tak jak jsou uvedeny v bodech 143 a 144 výše, a tedy překračuje meze přezkumu, který přísluší Komisi s ohledem na pravomoc státu v daňové oblasti (viz body 145 a 146 výše).

182 Zatřetí je třeba připomenout, že se Komise ve svých písemnostech dotazovala, z jakého důvodu Gibraltar využil řešení zavést daň ze mzdy a BPOT, které podléhají omezení 15 % ze zisku, s ohledem na omezený rozsah zdanění, který z toho vyplývá. V tomto ohledu konstatovala v bodě 144 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že daňový systém, který tvoří výše uvedené dvě daně, „nemá stejný obecný charakter jako zdanění zisků podniků, které se zaměřuje na zdanění výsledku ekonomické činnosti jako celku". Krom toho vytýkala vládě Gibraltaru, že nepředložila vysvětlení, pokud jde o otázku, z jakého důvodu odráží omezení 15 % daňovou schopnost podniků, a kladla si otázku, z jakého důvodu toto omezení bylo použito, bez ohledu na vůli vlády Gibraltaru zdanit využití těchto vzácných zdrojů. Konečně navrhla, že daňová schopnost společností podléhajících dani by mohla být respektována tím, že se upraví úroveň daně ze mzdy z roku na rok podle místní konjunktury.

183 Je nutno konstatovat, že těmito neurčitým a obecnými otázkami a tvrzeními Komise nezpochybnila opodstatněnost kvalifikace orgány Gibraltaru obecného nebo „obvyklého" režimu oznámeného daňového systému a jeho základních prvků.

184 Z bodů 170 až 183 výše rovněž vyplývá, že jelikož Komise nerespektovala rámec přezkumu týkajícího se určení selektivity, body odůvodnění obsažené v napadeném rozhodnutí nepostačují ke zpochybnění definice obecného nebo „obvyklého" režimu

daňového systému, tak jak jej předložily orgány Gibraltaru. Z toho rovněž vyplývá, že v případě nedodržení uvedeného rámce přezkumu Komise překročila meze svého přezkumu s ohledem na rozsah pravomocí orgánů Gibraltaru, které se týkají stanovení jeho daňového systému a jeho obecného nebo „obvyklého" režimu. Z odůvodnění, tak jak je uvedeno zejména v bodech 131, 132, 136, 137 a 144 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že Komise tím, že nepoužila jako výchozí bod své analýzy ohledně věcné selektivity režim, který žalobci kvalifikovali v projednávaném případě jako obecný nebo „obvyklý" režim, a tím, že neidentifikovala uvedený režim a nepřezkoumala jeho opodstatněnost, místo provedení přezkumu uvedeného v bodech 143 a 144 výše, stanovila svou vlastní logiku, pokud jde o obsah a fungování oznámeného daňového systému.

185 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba dospět k závěru, že žádný ze tří sporných aspektů daňového systému, tak jak byl oznámen, nelze považovat za aspekt, který přiznává selektivní výhodu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, jelikož Komise dostatečně právně neprokázala, že představují odchylky od obecného nebo „obvyklého" daňového režimu zavedeného reformou v Gibraltaru, který vede k rozlišování mezi podniky, pokud jde o daňové zatížení.

186 Konečně je třeba uvést, že srovnání údajných účinků daňového režimu zavedeného reformou s účinky staršího daňového režimu, tak jak jej provedla Komise v tabulce 1 a v bodě 150 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nemůže být v projednávaném případě použito pro účely použití čl. 87 odst. 1 ES. Totiž v tomto ohledu není významné, zda se situace předpokládaného příjemce sporného opatření zlepšila nebo zhoršila ve srovnání s dřívějším právním stavem, nebo se naopak plynutím času nezměnila (rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 78 výše, bod 41). Důležité je, zda dotčený daňový systém, přezkoumaný nezávisle na dřívějším

systému, zvýhodňuje určité podniky ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise, 57/86, Recueil, s. 2855, bod 10).

187 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že Komise neprokázala existenci selektivních výhod vyplývajících ze tří sporných aspektů daňové reformy. Komise se tedy tím, že kvalifikovala uvedené sporné aspekty jako státní podpory, dopustila právního omylu při použití čl. 87 odst. 1 ES.

188 Druhý žalobní důvod musí být v důsledku toho přijat.

189 Jelikož první a druhý žalobní důvod musí být přijaty, je třeba zrušit napadené rozhodnutí v plném rozsahu, aniž by bylo třeba přezkoumávat žalobní důvod vycházející z porušení podstatných formálních náležitostí.

K nákladům řízení

190 Podle čl. 87 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že žalobci požadovali náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

191 Na základě čl. 87 odst. 4 prvního pododstavce jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady. Z toho vyplývá, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jako vedlejší účastník ve věci T-211/04, a Španělské království, jako vedlejší účastník ve věcech T-211/04 a T-215/04, ponesou vlastní náklady řízení.

SOUD (třetí rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) Věci T-211/04 a T-215/04 se spojují pro účely rozsudku.

2) Rozhodnutí Komise 2005/261/ES ze dne 30. března 2004 o režimu podpory, kterou plánuje zavést Spojené království v souvislosti s reformou korporační daně vlády Gibraltaru, se zrušuje.

3) Komise nahradí náklady řízení vlády Gibraltaru a náklady řízení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska ve věci T-215/04 a ponese vlastní náklady řízení.

4) **Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jako vedlejší účastník ve věci T-211/04, ponese vlastní náklady řízení.**

5) **Španělské království, jako vedlejší účastník ve věcech T-211/04 a T-215/04, ponese vlastní náklady řízení.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 18. prosince 2008.

Podpisy.

Obsah

Právní rámec . . . . . II - 3750

I – Právní úprava Společenství . . . . . II - 3750

II – Postavení Gibraltaru . . . . . II - 3752

Skutkový základ sporu . . . . . II - 3753

I – Skutečnosti předcházející reformě korporační daně uskutečněné vládou Gibraltaru . . II - 3753

II – Reforma korporační daně provedená vládou Gibraltaru . . . . . II - 3755

A – Systém zdanění zavedený daňovou reformou . . . . . II - 3756

B – Dorovnávací daň (neboli penalizační daň) . . . . . II - 3757

III – Správní řízení a napadené rozhodnutí . . . . . II - 3758

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení . . . . . II - 3760

Právní otázky . . . . . II - 3764

I – K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria regionální selektivity . . . . . II - 3765

A – Argumenty účastníků řízení . . . . . II - 3765

B – Závěry Soudu . . . . . II - 3773

1. K významu stupně autonomie entity působící pod úrovní státu vůči ústřední vládě dotyčného členského státu pro účely stanovení vhodného referenčního rámce . . . . . II - 3775

2. K roli Spojeného království při určení politického a hospodářského prostředí v Gibraltaru jako kritéria pro určení referenčního rámce v projednávaném případě . . . . . II - 3776

a) Rozsudek o daňovém režimu Azor . . . . . II - 3776

b) K použití první a druhé podmínky uvedené v rozsudku o daňovém režimu Azor . . . . . II - 3778

c) K použití třetí podmínky rozsudku o daňovém režimu Azor . . . . . II - 3782

II – K druhému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z právního omylu a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria věcné selektivity . . . . . II - 3787

A – Argumenty účastníků řízení . . . . . II - 3787

B – Závěry Soudu . . . . . II - 3794

1. Rozhodné body odůvodnění napadeného rozhodnutí . . . . . II - 3797

2. K poskytnutí selektivní výhody spornými aspekty reformy . . . . . II - 3803

K nákladům řízení . . . . . II - 3811