ROZSUDOK SÚDU PRVÉHO STUPŇA (tretia rozšírená komora)

z 18. decembra 2008 *

Vo veciach T-211/04 a T-215/04,

Vláda Gibraltáru, v zastúpení: M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, ako aj pôvodne A. Petersen, solicitor, a K. Nordlander, neskôr K. Karl, advokáti,

žalobkyňa vo veci T-211/04,

ktorú v konaní podporuje:

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: pôvodne M. Bethell, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci D. Anderson, QC, a H. Davies, barrister, neskôr E. Jenkinson a E. O'Neill, splnomocnené zástupkyne,

vedľajší účastník konania,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: pôvodne M. Bethell, E. Jenkinson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Anderson,

* Jazyk konania: angličtina.

QC, a H. Davies, barrister, neskôr E. Jenkinson, E. O'Neill a S. Behzadi-Spencer, splnomocnené zástupkyne,

žalobca vo veci T-215/04,

proti

Komisii Európskych spoločenstiev, v zastúpení: N. Khan a V. Di Bucci, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorú v konaní podporuje:

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: N. Díaz Abad, abogado del Estado,

vedľajší účastník konania,

ktorej predmetom je návrh na zrušenie rozhodnutia Komisie 2005/261/ES z 30. marca 2004 o systéme pomoci, ktorý plánuje Spojené kráľovstvo realizovať ohľadne reformy vlády Gibraltáru týkajúcej sa daní zo zisku spoločností (Ú. v. EÚ L 85, 2005, s. 1),

SÚD PRVÉHO STUPŇA
EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV (tretia rozšírená komora),

v zložení: predseda M. Jaeger, sudcovia V. Tiili, J. Azizi, E. Cremona (spravodajkyňa) a O. Czúcz,

tajomník: C. Kantza, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. marca 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

Právny rámec

I — *Právna úprava Spoločenstva*

1 Článok 87 ods. 1 ES stanovuje:

„Ak nie je touto zmluvou ustanovené inak, pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo

hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.“

2 Oznámenie Komisie 98/C 384/03 o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 1998, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277, ďalej len „oznámenie týkajúce sa štátnej pomoci v oblasti priameho zdaňovania podnikov“) upresňuje vo svojom bode 2, že jeho cieľom je objasniť označovanie daňových opatrení za pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

3 Podľa bodu 16 oznámenia týkajúceho sa štátnej pomoci v oblasti priameho zdaňovania podnikov:

„Hlavným kritériom pri uplatňovaní článku [87] odsek 1 [ES] pri daňových opatreniach je… to, že opatrenie poskytuje v prospech určitých podnikov v členskom štáte výnimku z uplatňovania daňového systému. Preto by sa mal najprv určiť spoločný uplatniteľný systém. Musí sa preskúmať, či výnimka zo systému alebo odlišnosti v rámci tohto systému sú odôvodniteľné ‚povahou alebo všeobecným usporiadaním daňového systému‘, t. j. či sú priamo odvodené od základných alebo riadiacich zásad daňového systému v danom členskom štáte. Ak to tak nie je, ide potom o štátnu pomoc.“

4 Článok 299 ods. 4 ES stanovuje, že ustanovenia Zmluvy sa uplatňujú na európskych územiach, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát.

II — *Štatút Gibraltáru*

5 Gibraltár je od roku 1713 kolóniou (alebo zámorským územím) Britskej koruny a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska je zodpovedné za jeho zahraničné vzťahy. Gibraltár nie je súčasťou Spojeného kráľovstva.

6 V dobe rozhodnej pre prejednávaný prípad texty, ktoré zakladali organizáciu verejnej moci v Gibraltáre, tvorili Gibraltar Constitution Order 1969 (nariadenie z roku 1969 zakladajúce ústavu Gibraltáru, ďalej len „Ústava z roku 1969“) a Accompanying Despatch (Sprievodná depeša) z 23. mája 1969.

7 Výkonnú moc tam vykonáva guvernér menovaný kráľovnou, ktorej je zástupcom, a vo vymedzených vnútorných záležitostiach Rada ministrov Gibraltáru. Rada ministrov je zložená z Chief minister a ministrov, ktorých menuje guvernér z volených členov House of Assembly.

8 Zákonodarná moc je rozdelená medzi House of Assembly a guvernéra. House of Assembly sa skladá zo Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary a pätnástich volených členov. Voľby do House of Assembly sa konajú v zásade každé štyri roky.

9 Na Gibraltári boli zriadené vlastné súdy. Proti rozsudkom Najvyššieho súdu Gibraltáru je však možné podať odvolanie na Judicial Committee of the Privy Council (súdna komisia Súkromnej rady) Spojeného kráľovstva.

10 Keďže územie Gibraltáru je európskym územím v zmysle článku 299 ods. 4 ES, za ktorého zahraničné vzťahy zodpovedá Spojené kráľovstvo, vzťahujú sa naň ustanovenia Zmluvy. Zatiaľ čo na základe článku 28 aktu o podmienkach pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, ktorý tvorí prílohu k zmluve o pristúpení týchto štátov (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 5) akty inštitúcií Spoločenstva týkajúce sa najmä „zosúlaďovania právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa nevzťahujú na Gibraltár", pokiaľ Rada nestanoví inak, pravidlá práva Spoločenstva o hospodárskej súťaži, vrátane pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci poskytnutej členskými štátmi, sa naň vzťahujú.

Skutkové okolnosti

I — *Okolnosti predchádzajúce reformu dane z príjmov právnických osôb uskutočnenú vládou Gibraltáru*

11 Dňa 11. júla 2001 Komisia rozhodla začať konanie vo veci formálneho zisťovania na základe článku 88 ods. 2 ES proti dvom právnym predpisom o dani z príjmov právnických osôb uplatneným v Gibraltári a týkajúcim sa „spoločností oslobodených od dane" (Ú. v. ES C 26, 2002, s. 13) a „kvalifikovaných spoločností" (Ú. v. ES C 26, 2002, s. 9).

12 Zatiaľ čo spoločnosti oslobodené od dane nemali v Gibraltári sídlo, kvalifikované spoločnosti tu mali prevádzku (a bricks and mortar presence) a vykonávali činnosť v rôznych odvetviach.

13 Na to, aby mal podnik postavenie spoločnosti oslobodenej od dane, musel splniť viacero podmienok; tieto podmienky zahŕňali zákaz vykonávať obchodnú činnosť alebo akúkoľvek inú činnosť v Gibraltári, okrem činností vykonávaných s inými spoločnosťami oslobodenými od dane a kvalifikovanými spoločnosťami. Štátni príslušníci Gibraltáru a rezidenti mohli mať podiel v spoločnosti oslobodenej od dane alebo mať prospech z takéhoto podielu iba prostredníctvom akciovej spoločnosti a z titulu akcionára tejto spoločnosti. Okrem niekoľkých obmedzených výnimiek nepodliehala spoločnosť oslobodená od dane v Gibraltári dani z príjmu a bola povinná uhradiť iba ročný paušálny poplatok vo výške 225 libier šterlingov (GBP).

14 Podmienky na získanie postavenia kvalifikovanej spoločnosti boli v podstate rovnaké ako podmienky na získanie postavenia spoločnosti oslobodenej od dane. Kvalifikované spoločnosti odvádzali daň vo výške vyjednanej s daňovými orgánmi v Gibraltári, ktorá sa pohybovala medzi 2 a 10 % z ich zisku.

15 Súd prvého stupňa rozsudkom z 30. apríla 2002, Government of Gibraltar/Komisia (T-195/01 a T-207/01, Zb. s. II-2309) na jednej strane zrušil rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa spoločností oslobodených od dane a na druhej strane zamietol návrh na zrušenie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa kvalifikovaných spoločností.

16 Dňa 27. apríla 2002 bez toho, aby bola dotknutá otázka, či daňové systémy týkajúce sa spoločností oslobodených od dane a kvalifikovaných spoločností predstavujú alebo nepredstavujú štátnu pomoc, vláda Gibraltáru oznámila svoj zámer zrušiť všetky právne predpisy v oblasti zdaňovania právnických osôb a zaviesť úplne nový daňový režim pre všetky spoločnosti v Gibraltári. Reforma dane z príjmu právnických osôb uskutočnená vládou Gibraltáru je predmetom tohto sporu.

II — *Reforma dane z príjmu právnických osôb uskutočnená vládou Gibraltáru*

17 Listom z 12. augusta 2002 oznámilo Spojené kráľovstvo Komisii na základe článku 88 ods. 3 ES reformu vlády Gibraltáru týkajúcu sa dane z príjmu právnických osôb.

18 Táto daňová reforma zahŕňa systém zdanenia uplatniteľný na všetky spoločnosti so sídlom v Gibraltári a dodatočnú (alebo penalizačnú) daň (top-up tax) uplatniteľnú iba na spoločnosti poskytujúce finančné služby a na sieťové podniky, pričom tieto zahŕňajú podniky činné v oblasti telekomunikácií, elektriny a vody.

19 Reforma sa bude realizovať prostredníctvom:

— Companies (Payroll Tax) Ordinance [výnos o spoločnostiach (daň z počtu zamestnancov)],

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [výnos o spoločnostiach (ročný registračný poplatok)],

— Rates Ordinance (výnos o sadzbách),

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [výnos o spoločnostiach (zdanenie vybraných činností)].

20 Právna úprava týkajúca sa daňovej reformy sa bude vládou Gibraltáru uplatňovať po tom, ako ju schváli House of Assembly. V rámci tejto reformy bude právna úprava týkajúca sa spoločností oslobodených od dane a kvalifikovaných spoločností s okamžitou platnosťou zrušená.

A — *Systém zdanenia zavedený daňovou reformou*

21 Systém zdanenia zavedený daňovou reformou a uplatniteľný na všetky spoločnosti usadené v Gibraltári sa skladá z dane z počtu zamestnancov (payroll tax), z dane z užívania obchodných priestorov (business property occupation tax) a z registračného poplatku (registration fee):

— daň z počtu zamestnancov: všetky spoločnosti v Gibraltári budú podliehať dani z počtu zamestnancov vo výške 3 000 GBP na zamestnanca ročne; každý „zamestnávateľ“ v Gibraltári bude povinný zaplatiť daň z počtu zamestnancov za všetkých svojich „zamestnancov“ pracujúcich na plný alebo čiastočný úväzok a „zamestnaných v Gibraltári“; právna úprava týkajúca sa daňovej reformy obsahuje definíciu vyššie uvedených pojmov;

— daň z užívania obchodných priestorov (Business Property Occupation Tax, ďalej len „BPOT“): všetky spoločnosti, ktoré užívajú v Gibraltári priestory na podnikateľské

účely sú povinné zaplatiť daň z užívania týchto priestorov stanovenú podľa sadzby zodpovedajúcej určitému percentu ich zdanenia všeobecnou sadzbou dane z nehnuteľností v Gibraltári;

— registračný poplatok: všetky spoločnosti v Gibraltári sú povinné zaplatiť ročný registračný poplatok, ktorého výška je 150 GBP pre spoločnosti, ktoré nie sú určené na vytváranie príjmu, a 300 GBP pre spoločnosti určené na vytváranie príjmu.

22 Povinnosť platiť daň z počtu zamestnancov a BPOT bude obmedzená na 15 % zo zisku. Zo stanovenia tohto stropu vyplýva, že spoločnosti zaplatia daň z počtu zamestnancov a BPOT iba vtedy, ak dosiahnu zisk, a že čiastka dane neprekročí 15 % z tohto zisku.

B — *Dodatočná (alebo penalizačná) daň*

23 Niektoré činnosti, konkrétne finančné a sieťové služby, budú podliehať dodatočnej (alebo penalizačnej) dani zo zisku vytvoreného takýmito činnosťami. Dodatočná daň sa bude uplatňovať iba na zisk, ktorý možno pripísať týmto činnostiam.

24 Spoločnosti finančných služieb budú takto podliehať okrem dane z počtu zamestnancov a BPOT aj dodatočnej (alebo penalizačnej) dani zo ziskov vytvorených činnosťami finančných služieb vo výške medzi 4 a 6 % zo zisku (vypočítaného v súlade

s medzinárodne prijatými účtovnými normami); celkové zdanenie týchto spoločností (daň z počtu zamestnancov, BPOT a dodatočná daň) bude limitované na 15 % zo zisku.

25 Sieťové podniky budú podliehať okrem dane z počtu zamestnancov a BPOT aj dodatočnej (alebo penalizačnej) dani zo zisku vytvoreného ich činnosťami vo výške 35 % zo zisku (vypočítaného v súlade s medzinárodne prijatými účtovnými normami). Tieto podniky si budú môcť odpočítať daň z počtu zamestnancov a BPOT z ich dodatočnej dane. Hoci bude ročné zdanenie sieťových podnikov (daň z počtu zamestnancov a BPOT) tiež limitované na 15 % zo zisku, uplatnenie dodatočnej dane na sieťové podniky zabezpečí, že tieto podniky vždy zaplatia daň vo výške 35 % zo svojho zisku.

III — *Správne konanie a napadnuté rozhodnutie*

26 Listom zo 16. októbra 2002 Komisia informovala orgány Spojeného kráľovstva o svojom rozhodnutí začať konanie stanovené článkom 88 ods. 2 ES s ohľadom na daňovú reformu a vyzvala dotknuté strany, aby predložili svoje pripomienky (Ú. v. ES C 300, s. 2). Spojené kráľovstvo predložilo svoje pripomienky listom z 13. decembra 2002.

27 Komisia dostala pripomienky Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Španielska konfederácia podnikateľských organizácií), Ålands Landskapsstyrelse (orgány výkonnej moci súostrovia Åland vo Fínsku), Španielskeho kráľovstva a vlády Gibraltáru. Komisia predložila tieto pripomienky Spojenému kráľovstvu, ktoré sa k nim vyjadrilo listom z 13. februára 2003.

28 Dňa 30. marca 2004 Komisia prijala rozhodnutie 2005/261/ES o systéme pomoci, ktorý plánuje Spojené kráľovstvo realizovať ohľadne reformy vlády Gibraltáru týkajúcej sa daní zo zisku spoločností (Ú. v. EÚ 2005, L 85, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

29 Výrok napadnutého rozhodnutia znie takto:

„*Článok 1*

Návrhy oznámené Spojeným kráľovstvom ohľadne reformy systému zdaňovania ziskov spoločností v Gibraltári predstavujú systém štátnej pomoci, ktorý nie je v súlade so spoločným trhom.

Tieto návrhy sa podľa toho nemôžu realizovať.

Článok 2

Toto rozhodnutie je adresované Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska.“

30 Na podporu svojho záveru týkajúceho sa selektívnej povahy daňovej reformy Komisia v odôvodneniach č. 98 až 152 napadnutého rozhodnutia v podstate uvádza, že táto reforma je selektívna tak z hľadiska regionálneho, ako aj materiálneho. Z hľadiska

regionálneho je selektívna z dôvodu, že stanovuje systém dane z príjmu právnických osôb, na základe ktorého sú spoločnosti v Gibraltári vo všeobecnosti zdaňované nižšou sadzbou ako spoločnosti v Spojenom kráľovstve (odôvodnenie č. 127 napadnutého rozhodnutia). Komisia sa domnieva, že z materiálneho hľadiska sú selektívne tieto aspekty daňovej reformy: po prvé podmienka vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT, táto podmienka zvýhodňuje podniky, ktoré nevykazujú zisk (odôvodnenia č. 128 až 133 napadnutého rozhodnutia); po druhé obmedzenie povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT na 15 % zo zisku, tento strop zvýhodňuje podniky, ktoré dosiahli v danom zdaňovacom období nízke zisky vzhľadom na počet ich zamestnancov a užívanie obchodných priestorov (odôvodnenia č. 134 až 141 napadnutého rozhodnutia); po tretie daň z počtu zamestnancov a BPOT, tieto dve dane svojou povahou zvýhodňujú podniky, ktoré nemajú reálne sídlo v Gibraltári a ktoré z tohto dôvodu nepodliehajú dani z príjmu právnických osôb (odôvodnenia č. 142 až 144 a 150 napadnutého rozhodnutia). Komisia vyvodila záver, že „oznámené opatrenia preto znamenajú regionálnu a tiež závažnú [materiálnu — *neoficiálny preklad*] selektivitu, a [že] to vyplýva z viacerých špecifických vlastností navrhovaného systému a z analýzy tohto systému ako celku“ (odôvodnenie č. 152 napadnutého rozhodnutia).

Konanie a návrhy účastníkov konania

31 Návrhmi podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 9. júna 2004 podala vláda Gibraltáru, žalobca vo veci T-211/04, a Spojené kráľovstvo, žalobca vo veci T-215/04, tieto žaloby o neplatnosť proti napadnutému rozhodnutiu.

32 Podaním podaným do kancelárie Súdu prvého stupňa 4. októbra 2004 Spojené kráľovstvo podalo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov žalobcu vo veci T-211/04.

33 Podaniami podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 7. októbra 2004 Španielske kráľovstvo podalo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Komisie vo veciach T-211/04 a T-215/04.

34 Podaniami podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 1. decembra 2004 podal žalobca vo veci T-211/04 na základe článku 116 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdu prvého stupňa návrh na dôverné zaobchádzanie s prílohou A 2 žaloby vo vzťahu k vedľajším účastníkom konania. Podaním podaným do kancelárie Súdu prvého stupňa 26. apríla 2005 vzal svoj návrh späť.

35 Uzneseniami predsedu tretej komory Súdu prvého stupňa zo 14. decembra 2004 a z 15. februára 2005 sa vyhovelo návrhom na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veciach T-211/04 a T-215/04.

36 Podaniami podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 8. marca 2005 podalo Spojené kráľovstvo návrh na spojenie vecí T-211/04 a T-215/04 na účely ústnej časti konania a vyhlásenia konečného rozsudku na základe článku 50 rokovacieho poriadku. Dotknutí účastníci konania predložili v stanovenej lehote svoje pripomienky k tomuto návrhu.

37 Podaniami podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 16. marca 2005 a 15. apríla 2005 žalobcovia vo veciach T-211/04 a T-215/04 podali na základe článku 55 ods. 2 rokovacieho poriadku návrh, aby boli tieto veci prejednané prednostne.

38 Španielske kráľovstvo predložilo vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania 29. apríla 2005 vo veci T-215/04 a 20. júna 2005 vo veci T-211/04. Účastníci konania v uvedených veciach predložili svoje pripomienky k týmto vyjadreniam v stanovených lehotách. Spojené kráľovstvo nepredložilo v stanovenej lehote vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania vo veci T-211/04.

39 Rozhodnutiami z 12. mája 2005 a 13. decembra 2006 Súd prvého stupňa na základe článku 55 ods. 2 rokovacieho poriadku vyhovel návrhu na prednostné prejednanie vecí T-211/04 a T-215/04.

40 Dňa 6. júna 2005 Súd prvého stupňa rozhodol prideliť veci T-211/04 a T-215/04 tretej rozšírenej komore.

41 Uznesením z 18. decembra 2006 boli veci T-211/04 a T-215/04 spojené na účely ústnej časti konania.

42 Na základe správy sudcu spravodajcu Súd prvého stupňa (tretia rozšírená komora) rozhodol o otvorení ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 64 rokovacieho poriadku vyzval účastníkov konania vo veciach T-211/04 a T-215/04, aby predložili svoje písomné pripomienky o dôsledkoch, ktoré sa majú vyvodiť z rozsudku Súdneho dvora zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, Zb. s. I-7115, ďalej len „rozsudok o daňovom režime v Azorách“), s ohľadom na prejednávané veci. Účastníci konania vyhoveli tejto žiadosti v stanovenej lehote.

43 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky Súdu prvého stupňa boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 14. marca 2007.

44 Súd prvého stupňa sa domnieva, že je opodstatnené spojiť tieto dve veci na účely vyhlásenia rozsudku, pričom účastníci konania na pojednávaní vyslovili v tejto súvislosti svoj súhlas.

45 Žalobca vo veci T-211/04 navrhuje, aby Súd prvého stupňa:

— zrušil napadnuté rozhodnutie,

— zaviazal Komisiu a Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania.

46 Žalobca vo veci T-215/04 navrhuje, aby Súd prvého stupňa:

— zrušil napadnuté rozhodnutie,

— zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

47 Komisia vo veciach T-211/04 a T-215/04 navrhuje, aby Súd prvého stupňa:

— zamietol žalobu,

— zaviazal žalobcov na náhradu trov konania.

48 Španielske kráľovstvo vo veciach T-211/04 a T-215/04 navrhuje, aby Súd prvého stupňa:

— zamietol žalobu,

— zaviazal žalobcov na náhradu trov konania.

Právny stav

49 Žalobcovia v podstate uvádzajú tri žalobné dôvody. Prvý žalobný dôvod je založený na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení v súvislosti s uplatnením kritéria regionálnej selektivity, druhý na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení v súvislosti s uplatnením kritéria materiálnej selektivity a tretí na porušení podstatných formálnych náležitostí v rámci posúdenia tretieho aspektu daňovej reformy kvalifikovaného ako selektívny z vecného hľadiska, teda

z hľadiska podstaty dane z počtu zamestnancov a BPOT. Posledný žalobný dôvod sa delí na dve časti, prvá sa týka porušenia práva byť vypočutý a druhá porušenia povinnosti odôvodnenia.

I — *O prvom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení, pokiaľ ide o uplatnenie kritéria regionálnej selektivity*

A — *Tvrdenia účastníkov konania*

50 Žalobcovia tvrdia, že Komisia v prejednávanom prípade nesprávne uplatnila kritérium regionálnej selektivity tým, že považovala územie Spojeného kráľovstva a jeho daňový režim právnických osôb za vhodný referenčný rámec na posúdenie daňovej reformy v Gibraltári. Na podporu svojho tvrdenia v podstate uvádzajú štyri okolnosti.

51 Po prvé tvrdia, že kritérium regionálnej selektivity v prejednávanom prípade nemožno uplatniť spôsobom, akým ho uplatnila Komisia, pretože Gibraltár nie je súčasťou Spojeného kráľovstva ani na základe vnútroštátneho práva, ani na základe medzinárodného práva a ani na základe práva Spoločenstva. Judikatúra, oznámenie týkajúce sa štátnej pomoci v oblasti priameho zdanenia podnikov a úvaha, o ktorú sa Komisia v napadnutom rozhodnutí opiera, sa všetky týkajú daňových opatrení uplatniteľných na územnú entitu, ktorá je súčasťou členského štátu. Gibraltár nemôže byť stotožňovaný s takouto entitou.

52 Po druhé žalobcovia tvrdia, že ak by sa aj Gibraltár považoval za súčasť Spojeného kráľovstva na účely uplatnenia pravidiel Spoločenstva na štátnu pomoc, Spojené kráľovstvo nemôže predstavovať vhodný referenčný rámec z dôvodu, že tieto dve entity

nemajú spoločný daňový systém. Daňová reforma v Gibraltári nie je „odchýlkou“, „výnimkou“ alebo „obmedzením“ daňového režimu právnických osôb v Spojenom kráľovstve; tento daňový režim nie je „obvyklým“ daňovým systémom, ktorý by sa uplatňoval v Gibraltári v prípade, ak by neexistovala sporná daňová reforma. Z toho vyplýva že kritérium regionálnej selektivity nemožno uplatniť.

53 V tejto súvislosti žalobcovia tvrdia, v prvom rade, že verejná moc Spojeného kráľovstva nemá žiadnu úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia v Gibraltári. Z politického hľadiska zahŕňa verejná moc Gibraltáru výkonnú, zákonodarnú a súdnu moc, ktoré sú jej vlastné a ktoré sú odlišné od týchto mocí Spojeného kráľovstva. Z hospodárskeho hľadiska nezískava Gibraltár od Spojeného kráľovstva žiadne subvencie ani finančnú pomoc. Jeho príjmy pochádzajú v celom rozsahu z daní, ktoré sám stanovuje. Prijíma hospodársku politiku, ktorú považuje na svojom území za najvhodnejšiu, bez toho, aby zohľadňoval hospodársku politiku Spojeného kráľovstva. Razí a tlačí vlastnú menu, stanovuje svoje vlastné množstvo peňazí a sám rozhoduje o svojich pôžičkách a výdavkoch. Napadnuté rozhodnutie obsahuje nesprávne posúdenie skutkového stavu týkajúce sa významu, aký má pre Gibraltár výkon centrálnej moci Spojeného kráľovstva.

54 Žalobcovia tvrdia, v druhom rade, že Gibraltár a Spojené kráľovstvo predstavujú dve úplne oddelené a odlišné daňové územia. Vláda Gibraltáru a House of Assembly stanovujú daňový režim uplatniteľný na toto územie iba so zreteľom na osobitné podmienky, ktoré charakterizujú hospodárstvo tohto územia bez akéhokoľvek vplyvu alebo obmedzenia právnymi predpismi alebo daňovými politikami prijatými Spojeným kráľovstvom. Daňová právna úprava Spojeného kráľovstva sa nikdy na Gibraltár neuplatňovala a nebude sa naň uplatňovať ani v prípade neexistencie daňovej právnej úpravy Gibraltáru. Neexistuje preto žiadna norma, s ktorou by sa mohli porovnať dane uplatňované v Gibraltári alebo od ktorej by sa mohli odchýliť. Napadnuté rozhodnutie obsahuje nesprávne posúdenie skutkového stavu, pokiaľ ide o opis Gibraltáru ako miesta, kde sú decentralizované daňové právomoci, ale kde zostáva zachovaný centrálny referenčný systém (odôvodnenie č. 121 napadnutého rozhodnutia), opis daňovej reformy ako zníženie daní odvádzaných na vnútroštátnej úrovni (odôvodnenie č. 109 napadnutého rozhodnutia) a tvrdenie Komisie, že „daňový systém v súčasnosti

platný v Gibraltári vo veľkej miere sleduje model Spojeného kráľovstva, okrem výhod poskytovaných zahraničnému hospodárstvu“ (odôvodnenie č. 112 napadnutého rozhodnutia).

55 Podľa vlády Gibraltáru kritérium selektivity v sebe zahŕňa, že sporné daňové opatrenie môže byť porovnané s obvyklou sadzbou dane, ktorá sa v prípade neexistencie tohto opatrenia uplatní na danú činnosť v dotknutom regióne. To nevyhnutne znamená, že použitý porovnávaný prvok musí byť daň alebo iné opatrenie uplatňované v tom istom daňovom obvode. V prejednávanej veci však Gibraltár a Spojené kráľovstvo predstavujú dva odlišné daňové obvody; aj v prípade neexistencie osobitného režimu zdanenia právnických osôb v Gibraltári by sa tam neuplatňoval daňový režim Spojeného kráľovstva. Neuplatnenie daňového režimu nevyplýva z rozhodnutia Spojeného kráľovstva preniesť svoje daňové právomoci na Gibraltár alebo sa ich vzdať, ako to tvrdí Komisia v odôvodnení č. 114 napadnutého rozhodnutia. Spojené kráľovstvo si totiž nemôže zvoliť, že uplatní vlastné daňové zákony na svoje koloniálne územia, a nikdy nad Gibraltárom nevykonávalo daňové právomoci.

56 Žalobcovia tvrdia, v treťom rade, že v rozpore s tvrdením Komisie v napadnutom rozhodnutí politická a daňová autonómia, ktorú má entita pôsobiaca na nižšej ako štátnej úrovni, predstavuje kritérium relevantné na posúdenie selektívnej povahy daňového opatrenia prijatého touto entitou za predpokladu, že táto politická a daňová autonómia umožňuje považovať dotknutú entitu pôsobiacu na nižšej ako štátnej úrovni za vhodný referenčný rámec.

57 Po tretie žalobcovia, zotrvávajúci na stanovisku, že v prejednávanom prípade sa nemôže uplatňovať kritérium regionálnej selektivity, pretože Gibraltár nie je súčasťou Spojeného kráľovstva a tieto dve entity nemajú spoločný daňový režim, vo svojich písomných pripomienkach o dôsledkoch, ktoré sa majú vyvodiť z rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, subsidiárne tvrdia, že referenčným rámcom v prejednávanom prípade je územie Gibraltáru na základe metódy definície tohto rámca uvedenej v bodoch 67 a 68 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie.

58 Po štvrté žalobcovia tvrdia, že ak by aj daňová reforma bola regionálne selektívna, bola by odôvodnená svojou povahou alebo svojím všeobecným usporiadaním.

59 Komisia tvrdí, že v prejednávanom prípade nie je relevantná otázka, či Gibraltár je alebo nie je súčasťou Spojeného kráľovstva na účely uplatnenia vnútroštátneho práva alebo medzinárodného práva, ale či je súčasťou Spojeného kráľovstva na účely uplatnenia práva Spoločenstva, ktoré vytvára svoj vlastný právny poriadok. Podľa Komisie to tak v prejednávanom prípade je.

60 Tiež tvrdí, že hospodárske rozdelenie Gibraltáru a Spojeného kráľovstva nemá na prejednávaný prípad vplyv. Tento typ úvahy nebol nikdy zohľadnený v rozhodnutiach týkajúcich sa štátnej pomoci, pretože, ak by aj existovalo skutočné hospodárske rozdelenie ústrednej moci a autonómneho regiónu, pravidlá o regionálnej štátnej pomoci sa uplatňujú výlučne na základe existencie výhody udelenej určitým podnikom v závislosti od ich sídla alebo činnosti v časti niektorého členského štátu.

61 Komisia v každom prípade spochybňuje hospodársku a daňovú autonómiu Gibraltáru vo vzťahu k Spojenému kráľovstvu, na ktorú poukazujú žalobcovia, a uvádza príklady finančnej podpory poskytnutej Gibraltáru Spojeným kráľovstvom.

62 Komisia tiež tvrdí, v rozpore s tvrdením žalobcov, že ústredné orgány Spojeného kráľovstva majú zásadnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia v Gibraltári predovšetkým v dôsledku skutočnosti, že Spojené kráľovstvo je poverené uplatňovaním práva Spoločenstva v Gibraltári a skutočnosti, že jeho menová stabilita úplne závisí od Spojeného kráľovstva (mena Gibraltáru nie je nič iné ako libra šterlingov

pod iným názvom). V rovnakej myšlienkovej línii Komisia tvrdí, že pojem „vymedzené vnútorné záležitosti“, do ktorých podľa žalobcov patrí daňová oblasť, má v kontexte práva Spoločenstva iba malý význam hlavne z dvoch dôvodov: po prvé Ústava z roku 1969 stanovuje, že ústredné orgány (v osobe guvernéra) môžu zasiahnuť, najmä aby zabezpečili splnenie medzinárodných záväzkov v Gibraltári a po druhé Gibraltár sa na rozdiel od Spojeného kráľovstva nepodieľa na prijímaní aktov Spoločenstva, ktoré majú vplyv na jeho vymedzené vnútorné záležitosti, a musia sa na jeho území uplatňovať.

63 Pokiaľ ide o tvrdenia žalobcov týkajúce sa neexistencie spoločného daňového režimu Gibraltáru a Spojeného kráľovstva, Komisia sa v podstate domnieva, že od okamihu, kedy sa preukáže, že Gibraltár je súčasťou Spojeného kráľovstva na účely uplatňovania pravidiel Spoločenstva o štátnej pomoci, môže byť vhodným referenčným rámcom iba ten, ktorý predstavuje daňový režim Spojeného kráľovstva.

64 Komisia poznamenáva, že článok 87 ES sa odvoláva na pomoc „poskytovanú členským štátom“, ktorá ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. Tvrdí, že rozhodujúcou otázkou nie je, či sú Spojené kráľovstvo a Gibraltár súčasťou toho istého daňového teritória, ale či daňový režim uplatňovaný v Gibraltári môže predstavovať pomoc poskytnutú členským štátom. Komisia sa domnieva, že odpoveď na túto otázku musí byť kladná, pretože pravidlá Spoločenstva týkajúce sa štátnej pomoci sa v celom rozsahu uplatňujú na Gibraltár, ako uznáva aj samotná vláda Gibraltáru. Členský štát, ktorý by mal v úmysle poskytnúť na území Gibraltáru pomoc, môže byť len Spojené kráľovstvo a otázka, či je režim pomoci selektívny z regionálneho hľadiska, môže byť posúdená iba s odvolaním sa na Spojené kráľovstvo ako na členský štát zodpovedný za dodržiavanie práva Spoločenstva v Gibraltári.

65 Komisia tiež tvrdí, že neexistencia spoločného (alebo obvyklého) daňového systému, ktorý by sa na Gibraltár uplatňoval v prípade, ak by sa neuplatňoval gibraltársky daňový systém, nevylučuje uplatnenie kritéria regionálnej selektivity. Takáto neexistencia spoločného daňového systému je výsledkom voľby uskutočnenej Spojeným kráľovstvom. Spojené kráľovstvo sa rozhodlo vytvoriť osobitný ústavný vzťah s Gibraltárom

a tiež sa rozhodlo Gibraltár podriadiť, prostredníctvom aktu o pristúpení k Spoločenstvu, právnej úprave o štátnej pomoci. Spojené kráľovstvo si tiež zachovalo v Gibraltári dostatočné právomoci na zabezpečenie toho, aby Gibraltár prijal daňový režim právnických osôb zlučiteľný so Zmluvou. Z toho vyplýva, že referenčným rámcom môže byť iba rámec, ktorý tvorí Spojené kráľovstvo.

66 Komisia okrem iného spochybňuje význam stupňa daňovej autonómie entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni na účely použitia pojmu štátna pomoc. Domnieva sa, že aj toto tvrdenie je založené na prijatí predpokladu, že Gibraltár je súčasťou Spojeného kráľovstva. Vzhľadom na tento predpoklad je tvrdenie, podľa ktorého uplatnenie pravidiel o štátnej pomoci závisí od stupňa autonómie, ktorú má dotknutý región, nevyhnutne nedôvodné (okrem prípadu symetrického delegovania daňových právomocí uvedeného v odôvodnení č. 115 napadnutého rozhodnutia).

67 Vo svojich písomných pripomienkach o dôsledkoch, ktoré sa majú vyvodiť z rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, sa Komisia domnieva, že Súdny dvor v tomto rozsudku prijíma jej názor, podľa ktorého kritériom, ktoré umožňuje určiť referenčný rámec pre posúdenie regionálnej selektivity, je entita, ktorá má zásadnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky, ale odmieta jej tézu, podľa ktorej môže byť touto entitou iba členský štát.

68 Podľa Komisie otázka, či v prejednávanom prípade môže byť referenčným rámcom Gibraltár alebo nie, závisí od podmienok uvedených v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, a nie od ústavného štatútu Gibraltáru podľa vnútroštátneho práva.

69 Komisia tvrdí, že požiadavka, aby región „mal hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky so sídlom na území podliehajúcom jeho právomoci“, uvedená v bode 66 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, zahŕňa štvrtú podmienku na účely určenia vhodného referenčného rámca, ktorá predchádza a odlišuje sa od troch podmienok vymenovaných v bode 67 citovaného rozsudku.

70 Táto štvrtá podmienka vyžaduje, aby mal dotknutý región vo vzťahu k politickému a hospodárskemu prostrediu, v ktorom pôsobia podniky so sídlom na jeho území, taký stupeň autonómie, ktorý je porovnateľný s vplyvom vykonávaným ústrednou vládou členského štátu, ktorého ústava neustanovuje regionálnu autonómiu. Komisia vysvetľuje, že logika odôvodňujúca túto požiadavku vo svetle pravidiel Zmluvy o štátnej pomoci spočíva v tom, že na určenie, či niektoré podniky majú výhodu, je nevyhnutné porovnať ich situáciu so situáciou iných podnikov pôsobiacich v rovnakom politickom a hospodárskom prostredí.

71 Komisia sa domnieva, že vláda Gibraltáru nemá hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky so sídlom v Gibraltári a že v dôsledku toho územie Gibraltáru nemôže predstavovať vhodný referenčný rámec. Ak nie je splnená táto predbežná požiadavka, je zbytočné zohľadňovať tri kritériá vymenované v bode 67 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie.

72 Subsidiárne Komisia skúma tri vyššie uvedené kritériá a tvrdí, že Gibraltár nespĺňa dve z nich, a to kritérium týkajúce sa právomoci vlády Spojeného kráľovstva zasiahnuť priamo v oblasti daňových opatrení prijatých orgánmi Gibraltáru a kritérium týkajúce

sa existencie subvencií kompenzujúcich Gibraltáru finančné dôsledky jeho daňového systému. V dôsledku toho nepredstavuje územie Gibraltáru vhodný referenčný rámec.

73 Španielske kráľovstvo zdôrazňuje, že jeho vedľajšie účastníctvo na podporu návrhov Komisie nemožno vykladať, explicitne alebo implicitne, ako prejav podpory odôvodnení napadnutého rozhodnutia týkajúcich sa regionálnej selektivity. Domnieva sa, že treba odlíšiť prípad Gibraltáru od prípadov, ktoré sa týkajú daňového režimu autonómnych oblastí Baskicka a Navarrska z dôvodu, že v týchto oblastiach existuje rámec daňovej harmonizácie.

74 Zároveň sa Španielske kráľovstvo domnieva, že na Gibraltár nie je možné uplatňovať daňový režim, ktorý je úplne odlišný od daňového režimu Spojeného kráľovstva bez akýchkoľvek obmedzení alebo koordinačných pravidiel, pretože by to znamenalo, že v oblasti štátnej pomoci by sa s územím Gibraltáru zaobchádzalo ako so samostatným členským štátom, čo Španielske kráľovstvo považuje za podstatný zásah do medzinárodného postavenia tohto územia.

75 Vo svojich písomných pripomienkach o dôsledkoch, ktoré sa majú vyvodiť z rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, Španielske kráľovstvo tvrdí, že k trom podmienkam, ktoré už stanovil Súdny dvor v citovanom rozsudku, treba pridať štvrtú podmienku, aby sa stanovilo, či entita pôsobiaca na nižšej ako štátnej úrovni predstavuje vhodný referenčný rámec na posúdenie daňových opatrení prijatých touto entitou. Podľa tejto štvrtej podmienky daňové opatrenie nie je selektívne, ak je obmedzené sériou harmonizačných kritérií analogických ku kritériám, ktoré sa na základe práva Spoločenstva vzťahujú na daňové opatrenia prijaté členským štátom, od ktorého závisí entita pôsobiaca na nižšej ako štátnej úrovni a ktorých cieľom je zachovať voľný pohyb osôb, kapitálu, tovaru a služieb a vylúčiť narušenie vnútorného trhu.

B — *Posúdenie Súdom prvého stupňa*

76 Treba pripomenúť, že pravidlá práva Spoločenstva týkajúce sa pomoci poskytnutej členskými štátmi sa uplatňujú na Gibraltár (rozsudok Government of Gibraltar/Komisia, už citovaný v bode 15 vyššie, bod 12). Článok 87 ods. 1 ES teda predstavuje východisko pre analýzu Súdu prvého stupňa.

77 Tento článok zakazuje štátnu pomoc, ktorá „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, teda selektívnu pomoc (rozsudok Súdneho dvora z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, Zb. s. I-10901, bod 94).

78 Pokiaľ ide o posúdenie podmienky selektivity, z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 87 ods. 1 ES ukladá, aby sa určilo, či v rámci daného právneho režimu je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ oproti iným, ktorí by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudky Súdneho dvora z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 41; z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 68, a z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, Zb. s. I-1627, bod 40).

79 Takáto analýza sa ponúka rovnako v prípade opatrenia, ktoré nebolo prijaté vnútroštátnym zákonodarcom, ale orgánom pôsobiacim na nižšej ako štátnej úrovni, pretože opatrenie prijaté územnosprávnym celkom a nie ústrednou mocou môže byť štátnou pomocou hneď, ako dôjde k splneniu podmienok uvedených v článku 87 ods. 1 ES (rozsudok Súdneho dvora zo 14. októbra 1987, Nemecko/Komisia, 248/84, Zb. s. 4013, bod 17).

80 Ako vyplýva z vyššie uvedeného, na účely posúdenia selektivity dotknutého opatrenia je potrebné skúmať, či v rámci daného právneho režimu predstavuje toto opatrenie zvýhodnenie istých podnikov oproti iným, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Určenie referenčného rámca je ešte dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „obvyklému" zdaneniu. Obvyklou sadzbou dane je sadzba platná na geografickom území, ktoré predstavuje referenčný rámec (rozsudok o daňovom režime v Azorách, už citovaný v bode 42 vyššie, bod 56).

81 V prejednávanom prípade treba preskúmať, či územie Spojeného kráľovstva predstavuje vhodný referenčný rámec na posúdenie regionálnej selektivity daňovej reformy. Záporná odpoveď na túto otázku by nevyhnutne znamenala, že územie Gibraltáru predstavuje vhodný referenčný rámec na posúdenie daňovej reformy a vyvrátila by akýkoľvek záver o regionálnej selektivite tejto reformy.

82 Najmä z odôvodnení č. 104 a 125 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Komisia sa oprela o dve skutočnosti na účely vyvodenia záveru, že územie Spojeného kráľovstva predstavuje vhodný referenčný rámec na posúdenie selektívnej povahy daňovej reformy z regionálneho hľadiska: po prvé sa v podstate domnievala, že referenčný rámec môže byť jedine referenčný rámec územia dotknutého členského štátu vzhľadom na všeobecnú štruktúru Zmluvy, a osobitne pravidlá o štátnej pomoci, a že stupeň autonómie entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni oproti ústrednej vláde nie je z hľadiska vymedzenia tohto rámca relevantný; po druhé svoj záver založila na úlohe, ktorú majú orgány Spojeného kráľovstva pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom podniky v Gibraltári pôsobia.

1. O relevantnosti stupňa autonómie entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni oproti ústrednej vláde dotknutého členského štátu na účely vymedzenia vhodného referenčného rámca

83 Pokiaľ ide o prvú skutočnosť, na ktorej Komisia založila svoj záver týkajúci sa vymedzenia územia Spojeného kráľovstva ako vhodného referenčného rámca v prejednávanom prípade (pozri bod 82 vyššie), treba skonštatovať, že ako uznala Komisia vo svojich písomných pripomienkach o dôsledkoch, ktoré sa majú vyvodiť z rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, Súdny dvor odmietol jej analýzu v bodoch 57 a 58 tohto rozsudku takto:

„57 Referenčný rámec nemusí byť nevyhnutne definovaný v rámci hraníc územia dotknutého členského štátu, takže opatrenie poskytujúce zvýhodnenie iba na určitej časti štátneho územia nie je selektívne v zmysle článku 87 ods. 1 ES len na základe tejto skutočnosti.

58 Nie je možné vylúčiť, že orgán nižšej ako štátnej úrovne má také právne a skutkové postavenie, ktoré mu zabezpečuje dostatočnú autonómiu voči ústrednej vláde členského štátu na to, aby tento orgán, a nie ústredná vláda, mal vzhľadom na opatrenia, ktoré prijíma, hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom podniky pôsobia. V takom prípade to nie je štátne územie ako celok, ale územie, na ktorom orgán nižšej ako štátnej úrovne vykonáva svoju právomoc, ktoré predstavuje relevantný rámec pre zistenie, či opatrenie prijaté takýmto orgánom zvýhodňuje určité podniky oproti iným, ktoré by sa vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym opatrením alebo režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.“

84 Stačí teda preskúmať opodstatnenosť druhej skutočnosti uvedenej na podporu záveru Komisie týkajúceho sa definície Spojeného kráľovstva ako referenčného rámca,

konkrétne úlohu, ktorú majú orgány Spojeného kráľovstva pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom podniky v Gibraltári pôsobia (pozri bod 82 vyššie).

2. O úlohe Spojeného kráľovstva pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia v Gibraltári ako kritériu pre určenie referenčného rámca v prejednávanom prípade

a) Rozsudok o daňovom režime v Azorách

85 Súdny dvor v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie (bod 65), v súvislosti so situáciou, v ktorej regionálny alebo miestny orgán v rámci výkonu dostatočne autonómnej právomoci voči ústrednej vláde stanovuje sadzbu dane, ktorá je nižšia ako sadzba na úrovni štátu a ktorá sa uplatňuje výlučne na podniky so sídlom na území podliehajúcom jeho právomoci, skonštatoval predovšetkým toto:

„66 V tejto situácii v prípade, že orgán nižšej ako štátnej úrovne má najmä na základe svojho postavenia a svojej právomoci hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky so sídlom na území podliehajúcom jeho právomoci, možno relevantný právny rámec na posúdenie selektivity daňového opatrenia obmedziť na dotknuté geografické územie.

67 Tak ako to v bode 54 svojich návrhov zdôraznil generálny advokát, na to, aby rozhodnutie prijaté za obdobných okolností mohlo byť považované za prijaté v rámci výkonu dostatočne autonómnych právomocí, je najskôr potrebné, aby toto rozhodnutie bolo prijaté regionálnym alebo miestnym orgánom, ktorý má v ústavnej oblasti politické a správne postavenie nezávislé od postavenia ústrednej vlády. Ďalej musí byť prijaté bez toho, aby ústredná vláda mohla priamo zasahovať do jeho obsahu. A nakoniec finančné dôsledky zníženej sadzby vnútroštátnej dane, ktorá sa uplatňuje na podniky so sídlom v danom regióne, nesmú byť vyrovnávané dotáciami alebo subvenciami pochádzajúcimi od iných regiónov alebo od ústrednej vlády.

68 Z vyššie uvedeného vyplýva, že politická a daňová autonómia voči ústrednej vláde, ktorá bude dostatočná v prípade uplatňovania pravidiel Spoločenstva týkajúcich sa štátnej pomoci, predpokladá, ako to tvrdila vláda Spojeného kráľovstva, že orgán nižšej ako štátnej úrovne má na území podliehajúcom jeho právomoci nielen právomoc na prijatie opatrení na zníženie sadzby dane nezávisle od toho, aby musel zohľadniť správanie sa štátu, ale že okrem iného aj znáša politické a finančné dôsledky takéhoto opatrenia.“

86 V prejednávanom prípade je preto potrebné preskúmať, či daňová reforma spĺňa tri podmienky vymenované v bode 67 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie. Je teda potrebné preskúmať po prvé, či bola daňová reforma vytvorená regionálnym alebo miestnym orgánom, ktorý má v ústavnej oblasti politické a správne postavenie nezávislé od postavenia ústrednej vlády Spojeného kráľovstva, po druhé, či daňová reforma bola vytvorená bez toho, aby ústredná vláda Spojeného kráľovstva mohla priamo zasahovať do jej obsahu, a po tretie, či finančné dôsledky zavedenia daňovej reformy v Gibraltári nie sú vyrovnávané dotáciami alebo subvenciami pochádzajúcimi od iných regiónov alebo od ústrednej vlády Spojeného kráľovstva.

87 Tvrdenie Komisie, podľa ktorého bod 66 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, obsahuje štvrtú podmienku, ktorá predchádza a odlišuje sa od troch podmienok vymenovaných v bode 67 citovaného rozsudku, teda podmienku, aby entita pôsobiaca na nižšej ako štátnej úrovni mala hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky so sídlom na území podliehajúcom jej právomoci, nemôže byť prijaté. Toto tvrdenie totiž nemá oporu ani v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, ani v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed k tomuto rozsudku (Zb. s. I-7119, body 54 a 55).

88 Súd prvého stupňa nemôže prijať ani tvrdenie uvádzané Španielskym kráľovstvom týkajúce sa existencie štvrtej podmienky, ktorá sa pripája k trom podmienkam stanoveným Súdnym dvorom v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie a ktorá ukladá obmedzenie sporného daňového opatrenia harmonizačnými kritériami záväznými podľa práva Spoločenstva pre daňové opatrenia prijaté členským štátom, od ktorého závisí daná entita pôsobiaca na nižšej ako štátnej úrovni. Uvedené tvrdenie, okrem toho, že má vágnu povahu, pokiaľ ide o identifikáciu a obsah spomínaných harmonizačných kritérií, nemá žiadnu oporu v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, a preto musí byť tiež zamietnuté.

b) O uplatnení prvej a druhej podmienky uvedenej v rozsudku o daňovom režime v Azorách

89 Pokiaľ ide o prvú podmienku rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, stačí skonštatovať, že ako uznávajú účastníci konania, príslušné orgány v Gibraltári, ktoré vytvorili daňovú reformu, majú v ústavnej oblasti politické a správne postavenie nezávislé od postavenia ústrednej vlády Spojeného kráľovstva, a táto prvá podmienka je teda splnená.

90 Pokiaľ ide o druhú podmienku rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, v prejednávanom prípade treba preskúmať, či bola daňová reforma vytvorená bez toho, aby ústredná vláda Spojeného kráľovstva mohla priamo zasahovať do jej obsahu.

91 Komisia tvrdí, že v prejednávanom prípade nie je táto podmienka splnená, lebo podľa článkov 33 a 34 Ústavy z roku 1969 má Spojené kráľovstvo právomoc zasiahnuť priamo, prostredníctvom guvernéra, najmä pokiaľ ide o záležitosti spojené s „finančnou a hospodárskou stabilitou“, medzi ktoré treba zaradiť oblasť daní.

92 Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcov, podľa ktorého sa zvyšná právomoc Spojeného kráľovstva prijímať zákony v Gibraltári nikdy v daňovej oblasti nevykonávala, Komisia odpovedá, že druhá podmienka rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, kladie otázku, či ústredné orgány členského štátu majú možnosť zasiahnuť, a nie otázku, či tak skutočne robia.

93 V prvom rade treba zdôrazniť, že ako vyplýva zo spisov v prejednávanom prípade a z rozsudku Government of Gibraltar/Komisia, už citovaného v bode 15 vyššie (bod 53), zdaňovanie právnických osôb patrí do kategórie vymedzených vnútorných záležitostí. Je nesporné, že výkonná právomoc pre tieto záležitosti prináleží Rade ministrov Gibraltáru. Rada ministrov je oprávnená pripravovať a predkladať zákonodarnej moci Gibraltáru na schválenie daňové opatrenia uplatniteľné na území Gibraltáru.

94 V druhom rade treba pripomenúť, že podľa článku 32 Ústavy z roku 1969 a s určitými obmedzeniami je zákonodarná moc Gibraltáru oprávnená prijímať zákony „pre mier, verejný poriadok a riadnu správu Gibraltáru“. Je nesporné, že táto právomoc zahŕňa prijímanie daňových opatrení. Na základe článku 33 ods. 1 Ústavy z roku 1969 sa výkon zákonodarnej moci v zásade uskutočňuje hlasovaním o návrhoch zákonov prostredníctvom House of Assembly so súhlasom kráľovnej alebo guvernéra v mene kráľovnej.

Je nesporné, že členovia House of Assembly sú demokraticky zvolení ľudom Gibraltáru a že ho výlučne zastupujú. Článok 33 ods. 2 Ústavy z roku 1969 tiež stanovuje právomoc guvernéra odmietnuť udeliť svoj súhlas s týmito návrhmi zákonov alebo vyhradiť prijatie niektorých návrhov zákonov kráľovninej voľnej úvahe. Článok 34 ods. 2 Ústavy z roku 1969 okrem toho stanovuje právomoc guvernéra predložiť, za určitých podmienok, návrhy zákonov House of Assembly a za určitých podmienok tieto návrhy prijať tým, že im udelí svoj súhlas v oblastiach, ktoré patria medzi vymedzené vnútorné záležitosti, a to v záujme zachovania finančnej a hospodárskej stability Gibraltáru.

95 V treťom rade zo spisov vyplýva, že Spojené kráľovstvo si ponecháva v poslednej inštancii zvyšnú právomoc prijímať zákony v Gibraltári, ale táto právomoc sa vykonáva iba výnimočným spôsobom a nikdy nie v daňovej oblasti. V Gibraltári sa žiadna daňová právna úprava Spojeného kráľovstva neuplatňuje a nikdy sa neuplatňovala.

96 Na záver Komisia nepopiera, že v prejednávanom prípade bola daňová reforma v Gibraltári vytvorená orgánmi Gibraltáru bez toho, aby zasiahli orgány Spojeného kráľovstva.

97 Je namieste zastávať názor, že právomoci udelené guvernérovi článkami 33 a 34 Ústavy z roku 1969, ktoré, okrem iného, neboli v daňovej oblasti nikdy vykonávané, nepreukazujú oprávnenie „ústrednej vlády“ Spojeného kráľovstva „priamo“ zasiahnuť do obsahu daňovej reformy v zmysle druhej podmienky rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie. Zo spisov nevyplýva, že guvernéra Gibraltáru, napriek skutočnosti, že je menovaný kráľovnou — konajúcou ako kráľovná Gibraltáru — a že je jej zástupcom v Gibraltári (článok 18 Ústavy z roku 1969), možno stotožňovať s ústrednou vládou Spojeného kráľovstva a že jeho oprávnenie zasiahnuť do

legislatívneho procesu v Gibraltári možno kvalifikovať ako „priamy zásah“ „ústrednej vlády“ Spojeného kráľovstva v zmysle bodu 67 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie.

98 Navyše treba zastávať názor, že zvyšná právomoc prijímať zákony v Gibraltári, ktorú si zachováva Spojené kráľovstvo, a rôzne právomoci zúčastniť sa na legislatívnom procese udelené guvernérovi na základe Ústavy z roku 1969 majú byť vykladané vo svetle štatútu Gibraltáru ako kolónie alebo „nesamosprávneho územia“ z hľadiska kapitoly XI článku 73 Charty Organizácie spojených národov, za ktorého vonkajšie vzťahy prevzalo Spojené kráľovstvo zodpovednosť ako „spravujúca mocnosť“ v zmysle tohto ustanovenia. Povinnosti Spojeného kráľovstva ako spravujúcej mocnosti vo vzťahu k Gibraltáru sú uvedené v citovanom článku 73, ktorý v relevantnej časti stanovuje toto:

„Členovia Organizácie Spojených národov, ktorí majú alebo preberajú zodpovednosť za správu území, ktorých ľud ešte nedosiahol úplnú samosprávu, uznávajú zásadu, že záujmy obyvateľov týchto území sú na prvom mieste a prijímajú za svoju svätú povinnosť záväzok, že budú v rámci sústavy medzinárodného mieru a bezpečnosti, zriadenej touto Chartou, čo najviac podporovať ich blahobyt, a za tým cieľom:

a) zabezpečia, náležite dbajúc na kultúru ľudu, o ktorý ide, jeho politické, hospodárske, sociálne a výchovné povznesenie, spravodlivé zaobchádzanie s ním a jeho ochranu pred zneužitím;

b) budú rozvíjať samosprávu, náležite prizerať na politické túžby ľudu a pomáhať mu v postupnom rozvíjaní jeho slobodných politických ustanovizní, a to podľa osobitných pomerov každého územia a jeho ľudu a ich rôznych stupňov rozvoja;

…“

99 Zvyšná právomoc Spojeného kráľovstva prijímať zákony v Gibraltári a rôzne právomoci udelené guvernérovi musia byť vo svetle vyššie uvedených skutočností vykladané ako prostriedky umožňujúce Spojenému kráľovstvu prijať svoju zodpovednosť voči ľudu Gibraltáru a vykonávať svoje povinnosti vyplývajúce z medzinárodného práva, a nie ako prostriedky poskytujúce oprávnenie priamo zasiahnuť do obsahu daňového opatrenia prijatého orgánmi Gibraltáru, a to tým skôr, že tieto zvyšné právomoci neboli v daňovej oblasti nikdy vykonávané.

100 Je teda namieste sa domnievať, že druhá podmienka rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, je v prejednávanom prípade splnená.

c) O uplatnení tretej podmienky rozsudku o daňovom režime v Azorách

101 Pokiaľ ide o tretiu podmienku rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, v prejednávanom prípade je potrebné preskúmať, či prípadné finančné dôsledky zavedenia daňovej reformy v Gibraltári nie sú vyrovnávané dotáciami alebo subvenciami pochádzajúcimi od iných regiónov alebo od ústrednej vlády Spojeného kráľovstva.

102 Komisia tvrdí, že uvedená podmienka znamená, že entite pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni nemôže byť ani potenciálne poskytnutá žiadna pomoc na vyrovnanie účinkov rozhodnutí, ktoré táto entita prijala v daňovej oblasti. V dôsledku toho spochybňuje, že uvedená podmienka vyžaduje na jednej strane existenciu vzťahu medzi akýmkoľvek regionálnym opatrením týkajúcim sa zníženia dane a na druhej strane akoukoľvek subvenciou pochádzajúcou od ústrednej vlády alebo iného regiónu. Podľa

Komisie takýto výklad nie je v súlade s údajnou štvrtou podmienkou, podľa ktorej musí mať entita na nižšej ako štátnej úrovni hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky so sídlom na jej území. Na účely posúdenia, či je táto podmienka splnená, je totiž potrebné zohľadniť všetky zdroje financovania pochádzajúce od ústrednej vlády, keďže peniaze sú zastupiteľné a platba, ktorá Gibraltár oslobodí od verejného výdavku, mu umožní venovať viac peňazí na iný projekt alebo znížiť dane. Vo svetle tohto výkladu Komisia spochybňuje, že v prejednávanom prípade je splnená tretia podmienka z dôvodu údajnej finančnej pomoci poskytnutej Gibraltáru Spojeným kráľovstvom.

103 V tejto súvislosti Komisia poukazuje najmä na financovanie fondu sociálneho zabezpečenia Gibraltáru Spojeným kráľovstvom, aby Gibraltár mohol uhradiť dôchodky španielskych štátnych príslušníkov, ktorí majú v súčasnosti svoje bydlisko v Španielsku a ktorí pracovali v Gibraltári predtým, ako španielske orgány rozhodli o uzavretí hraníc medzi Španielskom a Gibraltárom v roku 1969. Okrem toho poukazuje na rozvojovú pomoc poskytnutú Spojeným kráľovstvom Gibraltáru pri rôznych príležitostiach po vstupe Spojeného kráľovstva do Spoločenstva, financovanie režimu poskytovania rizikového kapitálu malým a stredným podnikom so sídlom v Spojenom kráľovstve a v Gibraltári a dotáciu na prevádzkovanie gibraltárskeho letiska ministerstvom obrany Spojeného kráľovstva.

104 S touto argumentáciou nie je možné súhlasiť.

105 V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že tvrdenie, že existuje štvrtá podmienka obsiahnutá v bode 66 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, nie je dôvodné (pozri bod 87 vyššie). Komisia ho teda nesprávne uplatňuje na podporu svojej argumentácie.

106 Ďalej je potrebné zdôrazniť, že použitie slovesa „vyrovnávať“ Súdnym dvorom v bode 67 rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, zahŕňa nevyhnutnosť existencie príčinnej súvislosti medzi sporným daňovým opatrením prijatým entitou pôsobiacou na nižšej ako štátnej úrovni a finančnou podporou pochádzajúcou od iných regiónov alebo ústrednej vlády dotknutého členského štátu. Výklad, ktorý Komisia navrhuje, by urobil tretiu podmienku rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, nepoužiteľnou, pretože je veľmi ťažké predstaviť si entitu pôsobiacu na nižšej ako štátnej úrovni, ktorá by nezískala nijakú finančnú podporu, v akejkoľvek forme, od ústrednej vlády.

107 Treba skonštatovať, že uvádzaná finančná pomoc Spojeného kráľovstva Gibraltáru je spojená s osobitnými okolnosťami a nepredstavuje žiadnu príčinnú súvislosť s daňovou reformou.

108 Po prvé, ako vyplýva zo spisov, financovanie fondu sociálneho zabezpečenia Gibraltáru Spojeným kráľovstvom od roku 1985 sa totiž týka úhrady dôchodkov španielskych štátnych príslušníkov, ktorí pracovali v Gibraltári predtým, ako španielske orgány uzatvorili hranice medzi Španielskom a Gibraltárom v období rokov 1969 až 1985.

109 Po druhé, ako vyplýva z dokumentu, ktorý Komisia uvádza na podporu svojho tvrdenia, rozvojová pomoc poskytnutá Spojeným kráľovstvom Gibraltáru sa týkala obdobia medzi rokmi 1978 až 1986 a vzťahovala sa na projekty týkajúce sa rozvoja infraštruktúry v Gibraltári, vzdelávacie projekty a projekty ubytovania.

110 Po tretie, ako vyplýva z rozhodnutia Komisie zo 4. februára 2003 o fonde pôžičiek a rizikového kapitálu pre malé a stredné podniky (štátna pomoc N 620/2002, Ú. v. ES

C 110, s. 14), financovanie Spojeným kráľovstvom režimu poskytovania rizikového kapitálu malým a stredným podnikom so sídlom v Spojenom kráľovstve a v Gibraltári, oznámené Spojeným kráľovstvom 11. septembra 2002, zvýhodňuje vyššie uvedené malé a stredné podniky a dotknutých investorov.

111 Na záver, pokiaľ ide o dotáciu na prevádzkovanie gibraltárskeho letiska, žalobcovia na pojednávaní tvrdili bez toho, aby to Komisia spochybnila, že toto letisko bolo vybudované armádou Spojeného kráľovstva počas druhej svetovej vojny a vždy bolo vojenským letiskom Spojeného kráľovstva, pričom sa tiež dalo k dispozícii civilným užívateľom.

112 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy a neexistenciu dôkazu o opaku predloženého Komisiou treba konštatovať, že žiadne z vyššie uvedených financovaní neslúži na vyrovnanie prípadných finančných dôsledkov, ktoré má daňová reforma pre Gibraltár v zmysle tretej podmienky rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie.

113 V dôsledku toho, keďže neexistuje skutočnosť, ktorá by mohla vyvrátiť tvrdenia žalobcov, podľa ktorých Gibraltár nezískava od Spojeného kráľovstva žiadnu finančnú podporu vyrovnávajúcu finančné dôsledky daňovej reformy, je namieste sa domnievať, že tretia podmienka rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, je v prejednávanom prípade splnená.

114 Keďže sú splnené tri podmienky rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovaného v bode 42 vyššie, treba vyvodiť záver, že úloha, ktorú má Spojené kráľovstvo pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobia podniky v Gibraltári, nepostačuje na to, aby bolo možné územie Spojeného kráľovstva považovať za vhodný

referenčný rámec v prejednávanom prípade. Druhá skutočnosť na podporu záveru Komisie, ktorý sa týka definície referenčného rámca ako územia Spojeného kráľovstva (pozri bod 84 vyššie), teda tiež nie je dôvodná.

115 Za týchto okolností treba vyvodiť záver, že uvedený referenčný rámec zodpovedá výlučne geografickým hraniciam územia Gibraltáru bez toho, aby bolo potrebné preskúmať tvrdenia žalobcov týkajúce sa otázky, či je Gibraltár súčasťou Spojeného kráľovstva a neexistencie spoločného daňového systému Gibraltáru a Spojeného kráľovstva. Z tohto vymedzenia referenčného rámca vyplýva, že nemožno vykonať žiadne porovnanie medzi daňovým režimom uplatniteľným na podniky so sídlom v Gibraltári a daňovým režimom uplatniteľným na podniky so sídlom v Spojenom kráľovstve na účely preukázania selektívnej výhody v prospech podnikov so sídlom v Gibraltári.

116 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že záver Komisie v napadnutom rozhodnutí týkajúci sa regionálnej selektivity daňovej reformy obsahuje nesprávne právne posúdenie a zjavne nesprávne posúdenie.

117 Prvý žalobný dôvod teda musí byť prijatý.

II — *O druhom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení v súvislosti s uplatnením kritéria materiálnej selektivity*

A — *Tvrdenia účastníkov konania*

118 Žalobcovia spochybňujú zákonnosť záverov Komisie v napadnutom rozhodnutí, ktoré sa týkajú materiálnej selektivity troch aspektov daňového systému zavedeného reformou, konkrétne, po prvé podmienky vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT (odôvodnenia č. 128 až 133 napadnutého rozhodnutia), po druhé obmedzenia povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT na maximálnu výšku 15 % zo zisku (odôvodnenia č. 134 až 141 napadnutého rozhodnutia) a po tretie povahy dane z počtu zamestnancov a BPOT (odôvodnenia č. 142 až 144 a 150 napadnutého rozhodnutia).

119 Vláda Gibraltáru sa domnieva, že tri citované sporné aspekty sa v Gibraltári uplatňujú všeobecne a neposkytujú výhodu ani vymedzeným podnikom, ani výrobe určitých výrobkov. Podľa vlády Gibraltáru reforma vytvára samostatný daňový režim založený na kritériách zamestnania a užívania nehnuteľností a nepredstavuje odchýlku od akéhokoľvek daňového režimu založeného na zisku. Komisia neidentifikovala referenčný bod, v porovnaní s ktorým reforma poskytuje selektívnu výhodu. Zamenila a skreslila dva prvky reformy, teda daň z počtu zamestnancov a BPOT na jednej strane a strop 15 % na druhej strane tým, že považovala jeden prvok za všeobecné pravidlo a druhý prvok za výnimku z tohto všeobecného pravidla alebo naopak, a nezaobchádzala s nimi ako s dvoma prvkami, ktoré majú rovnaký význam pre fungovanie daňového mechanizmu navrhnutého Gibraltárom. V rovnakom zmysle Spojené kráľovstvo tvrdí, že podľa daňového systému založeného reformou vznikne daňová povinnosť zamestnaním zamestnanca alebo používaním nehnuteľností na účely dosiahnutia zisku.

120 Pokiaľ ide o podmienku vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT, žalobcovia spochybňujú jej selektívny charakter z vecného hľadiska a tvrdia, že spoločnosti, ktoré nevytvárajú zisk, nie sú oslobodené od žiadnej daňovej povinnosti, ktorá sa bežne uplatňuje. Požiadavka zisku nepredstavuje oslobodenie alebo výnimku zo spoločného systému zdanenia, a preto nemôže byť považovaná za selektívnu.

121 Okrem iného žalobcovia vytýkajú Komisii, že neidentifikovala subjekty zvýhodnené dotknutým daňovým opatrením v súlade s požiadavkami článku 87 ods. 1 ES. V prejednávanom prípade by spoločnosti zvýhodnené podmienkou vykazovania zisku, teda spoločnosti, ktoré nevytvárajú zisk v priebehu daného roka, mohli byť identifikované jedine v závislosti od dočasných okolností, ktorým čelia, alebo od ich aktuálnych výkonov, čím by sa vytvorila variabilná skupina spoločností, ktorá sa môže významným spôsobom meniť z jedného roka na druhý. Aby však takéto opatrenie spadalo do pôsobnosti článku 87 ods. 1 ES, judikatúra vyžaduje, aby všeobecným daňovým opatrením, akým je požiadavka vykazovať zisk, bola zvýhodnená dostatočne definovateľná a predvídateľná skupina podnikov.

122 Žalobcovia subsidiárne tvrdia, že podmienka vykazovania zisku je odôvodnená povahou a všeobecným usporiadaním daňovej reformy, a teda sa vymyká kvalifikácii ako štátnej pomoci. Konkrétne, daňová reforma je založená na zásade, že daň treba odviesť z príjmov, a nie z kapitálu spoločnosti. Zdanenie spoločností, ktoré nevytvárajú zisk, by viedlo k zdaneniu ich základného imania, v rozpore so základnou zásadou daňovej reformy.

123 Pokiaľ ide o strop 15 % zo zisku uplatňovaný na zdanenie daňou z počtu zamestnancov a BPOT, žalobcovia tvrdia, že nie je selektívny, pretože neuprednostňuje ani niektoré definované kategórie podnikov, ani výrobu niektorých kategórií tovarov. Tento strop sa bude uplatňovať všeobecne na všetky podniky v Gibraltári. V tejto súvislosti tiež nebude možné vopred určiť, či niektoré podniky budú zvýhodnené týmto stropom a ak áno,

ktoré. Tento strop je súčasťou spoločného režimu zdanenia z rovnakého dôvodu ako zamestnávanie zamestnancov a používanie obchodných priestorov a nepredstavuje odchýlku od tohto režimu.

124 Subsidiárne žalobcovia tvrdia, že strop 15 % zo zisku je odôvodnený povahou a všeobecným usporiadaním systému. Považujú totiž tento strop za degresívny faktor systému zavedeného daňovou reformou a tvrdia, že Komisia nemôže kvalifikovať ako štátnu pomoc daňové oslobodenie vzťahujúce sa na čiastku dane prevyšujúcu tento strop. Vláda Gibraltáru tiež odôvodňuje zavedenie stropu potrebou vyhnúť sa nadmernému daňovému zaťaženiu spoločností, ktoré by mohlo viesť k prepúšťaniu a nestabilite v obdobiach periodických výkyvov trhu alebo depresie.

125 Na záver, pokiaľ ide o daň z počtu zamestnancov a BPOT, žalobcovia tvrdia, že Komisia tým, že kritizuje voľbu základu dane vládou Gibraltáru, konkrétne pracovnej sily a užívania pozemkov, spochybňuje v skutočnosti samotnú povahu všeobecného daňového režimu vytvoreného vládou Gibraltáru, a zasahuje tak do výhradných práv členských štátov koncipovať daňovú politiku, ktorá im najlepšie vyhovuje. Skutočnosť, že spoločnosti, ktoré nezamestnávajú zamestnancov a nevyužívajú obchodné priestory v Gibraltári, nepodliehajú dani, nepredstavuje odchýlku od „obvyklej" dane; táto situácia vyplýva jednoducho z povahy všeobecného daňového režimu Gibraltáru.

126 Podľa žalobcov z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že podľa Komisie jedinou metódou zdanenia spoločností, ktorú možno oprávnene považovať za všeobecnú, je systém založený na zdanení zisku spoločností. Zdá sa, že Komisia mala v úmysle stanoviť „obvyklý" režim zdanenia z pohľadu Spoločenstva, teda režim založený na zdanení zisku, aby dospela k záveru, že akýkoľvek odklon od tohto režimu môže byť považovaný

za štátnu pomoc. Tento prístup Komisie by urobil právomoci členských štátov v daňovej oblasti iluzórnymi a je postihnutý nesprávnym právnym posúdením a nedostatkom odôvodnenia.

127 Subsidiárne žalobcovia uvádzajú, že používanie pracovnej sily a obchodných priestorov ako základ dane je odôvodnené povahou a všeobecným usporiadaním daňového systému, ktorý zamýšľa vláda Gibraltáru ustanoviť. V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo zdôrazňuje nevyhnutnosť zaviesť pre Gibraltár jednoduchú daň, ktorú daňová správa s obmedzeným počtom personálu jednoducho vyberie, zatiaľ čo vláda Gibraltáru zdôrazňuje osobitné vlastnosti hospodárstva Gibraltáru, teda obmedzené zdroje pracovných síl, značnú závislosť od zamestnancov denne dochádzajúcich zo Španielska a obmedzený územný rozsah.

128 Komisia na úvod tvrdí, že potenciálne široké uplatnenie kritéria materiálnej selektivity tak, ako sa použilo v napadnutom rozhodnutí, je odôvodnené vo svetle judikatúry, z ktorej vyplýva, že opatrenia zdanlivo prístupné všetkým hospodárskym subjektom na danom území majú selektívnu povahu, keďže *de facto* zvýhodňujú niektoré z týchto subjektov alebo osobitnú kategóriu týchto subjektov. Komisia tiež s ohľadom na judikatúru spochybňuje údajnú potrebu identifikovať presným a predvídateľným spôsobom subjekty, ktoré daňová reforma zvýhodňuje.

129 Pokiaľ ide o selektívnu povahu podmienky vykazovania zisku a stropu 15 % zo zisku, Komisia spochybňuje tvrdenie žalobcov, podľa ktorého priradila jednému z prvkov daňovej reformy väčší význam ako druhému. Naopak, domnieva sa, že táto reforma vytvorí hybridný systém v tom zmysle, že zisk dosiahnutý spoločnosťou bude hlavným faktorom pri uplatnení toho, čo bude zdanlivo daňou z počtu zamestnancov a BPOT.

130 Komisia zdôrazňuje, že účinkom každého prvku tohto systému je zrušenie daňovej povinnosti niektorých podnikov, ktorá by obvykle vznikla z iného prvku. Konkrétne, určitá spoločnosť môže byť vysoko zisková, ak však prijala formu toho, čo sa v súčasnosti označuje názvom „spoločnosť oslobodená od dane“, nepotrebovala by ani obchodné priestory, ani zamestnancov a bola by z tohto dôvodu prakticky nezdaniteľná. Naopak, určitá spoločnosť môže mať zamestnancov a užívať obchodné priestory, ak však nedosahuje zisk, daňová reforma jej takisto umožní nezaplatiť daň.

131 Hybridná povaha daňovej reformy spôsobuje, že jej povaha a všeobecné usporiadanie sú nerozoznateľné. Ak sú podľa žalobcov pracovná sila a pôda dva vzácne výrobné faktory v Gibraltári, treba z toho vyvodiť záver, že tieto obmedzené zdroje by mali byť zdanené bez výnimiek alebo prahov tak, aby sa zabezpečilo, že budú určené na čo najefektívnejšie využitie. V súlade s touto uvádzanou logikou daňovej reformy nie je pochopiteľná podmienka vytvorenia zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň a podmienka stropu 15 % zo zisku a, v dôsledku toho, nemôže byť selektívna povaha týchto dvoch aspektov daňovej reformy odôvodnená povahou a všeobecným usporiadaním tejto reformy.

132 Komisia tiež spochybňuje, že strop 15 % zo zisku môže byť odôvodnený ako technická úprava určená na zabezpečenie degresívnej povahy dane z počtu zamestnancov a BPOT.

133 Komisia okrem toho spochybňuje tak odôvodnenie, že je údajne nevyhnutné, aby sa daň vyberala z príjmu a nie z kapitálu spoločnosti, ako aj odôvodnenie, že je údajne nevyhnutné, aby úroveň zdanenia neprevýšila ochotu daňového poplatníka zaplatiť.

134 Pokiaľ ide o prvé z týchto odôvodnení, Komisia uvádza, že nemôže pochopiť dôvod, pre ktorý si vláda Gibraltáru zvolila riešenie spočívajúce na dani z počtu zamestnancov a BPOT podliehajúcich stropu 15 % zo zisku. Tieto dane majú v dôsledku svojej povahy obmedzenú pôsobnosť a ich spôsobilosť prispieť k daňovým príjmom vybraným od gibraltárskych podnikov je ešte obmedzená pravidlom 15 %.

135 Pokiaľ ide o druhé z týchto odôvodnení, Komisia tvrdí, že obmedzenia uložené na vyberanie daňových príjmov, ktoré súvisia s obmedzenou ochotou daňových poplatníkov zaplatiť daň, sú zosúladené úrovňou, na ktorej sú stanovené. Ak je čiastka 3 000 GBP ročne za zamestnanca považovaná za vhodnú úroveň pre daň uplatňovanú na vzácny zdroj, ktorý predstavuje pracovná sila v Gibraltári, žiadna skutočnosť v oznámení daňovej reformy nevysvetľuje, z akého dôvodu by mal byť zamestnávateľ neefektívne využívajúci pracovnú silu v skutočnosti zvýhodnený oslobodením od dane z počtu zamestnancov v prospech dane 15 % zo zisku.

136 Pokiaľ ide o selektivitu dane z počtu zamestnancov a BPOT z hľadiska ich povahy, Komisia poznamenáva, že tvrdenie, podľa ktorého sa snažila napadnúť samotnú povahu daňového režimu, ktorý zamýšľa vláda Gibraltáru zaviesť, vedie v prejednávanom prípade jedine k základnej otázke, a to či je daňová reforma skutočne všeobecným režimom zdanenia. Pripomína, že podľa napadnutého rozhodnutia je daňová reforma materiálne selektívna vo svojej povahe, lebo používa daň z počtu obyvateľov a BPOT ako základ dane z príjmov právnických osôb v takom hospodárstve, akým je Gibraltár, ktoré zahŕňa významné offshore odvetvie zložené zo spoločností bez zamestnancov a obchodných priestorov.

137 Bolo by nepresné domnievať sa, že takéto spoločnosti sú identifikovateľné iba v závislosti od dočasných okolností alebo rizík konjunkturálneho cyklu. Komisia tvrdí, že hoci je v dôsledku daňovej reformy štatút spoločnosti oslobodenej od dane predurčený na zánik, táto reforma zachováva tie isté náležitosti, ktoré v súčasnosti robia

založenie spoločnosti oslobodenej od dane atraktívnym. Podľa Komisie nie je nič dočasné v postavení spoločností, ktoré fungujú v dôsledku svojej povahy bez reálneho sídla a zamestnancov.

138 Komisia sa okrem iného domnieva, že výhody daňového režimu v skutočnosti nie sú prístupné všetkým podnikom rovnocenne a spochybňuje odôvodnenie založené na povahe a všeobecnom usporiadaní systému. Upresňuje, že toto údajné odôvodnenie nemohlo byť v napadnutom rozhodnutí preskúmané vzhľadom na zistenie v tomto rozhodnutí, podľa ktorého nebolo možné odhaliť existenciu všeobecného režimu pre hybridnú povahu daňovej reformy. Domnieva sa, že skutočnosť, že reforma vedie k stanoveniu rôznych daňových sadzieb pre rôzne typy podnikov, bráni možnosti, že reforma môže byť odôvodnená svojou povahou a všeobecným usporiadaním. Komisia tiež spochybňuje ostatné tvrdenia uvádzané žalobcami na podporu tohto odôvodnenia a vyvodzuje záver, že nič v povahe a všeobecnom usporiadaní daňovej reformy neodôvodňuje selektívne oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb tak veľkého počtu spoločností, ktoré majú sídlo v Gibraltári.

139 Španielske kráľovstvo podporuje stanovisko Komisie, podľa ktorého je reforma navrhnutá Gibraltárom selektívna z materiálneho hľadiska. V podstate sa domnieva, že selektívna je skutočnosť, že rôzne náležitosti daňovej reformy sa neuplatnia rovnakým spôsobom na všetky odvetvia hospodárskej činnosti, čo bude mať za následok, že niektoré odvetvia, a *priori* identifikovateľné, budú podliehať nižším celkovým daňovým sadzbám, ako iné odvetvia.

140 Španielske kráľovstvo tiež tvrdí, že podmienka vytvorenia zisku je prvok, ktorý nie je vlastný povahe dane z počtu zamestnancov a BPOT, čo vedie k záveru, že cieľom tejto podmienky je zaviesť prvok materiálnej selektivity do daňového systému navrhnutého Gibraltárom. Spochybňuje tiež odôvodnenie údajne selektívnej povahy daňovej reformy povahou a všeobecným usporiadaním systému.

B — *Posúdenie Súdom prvého stupňa*

141 Pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa selektívnej povahy výhody poskytnutej sporným daňovým opatrením, treba pripomenúť, že článok 87 ods. 1 ES ukladá, aby sa určilo, či v rámci daného právneho režimu je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ oproti iným, ktorí by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri judikatúru citovanú v bode 78 vyššie).

142 Súdne preskúmanie posúdenia Komisie v tejto súvislosti je v zásade preskúmaním v celom rozsahu, keďže pojem štátnej pomoci, ktorý je definovaný v Zmluve a ktorého základnou náležitosťou je podmienka selektivity, má právnu povahu a má sa vykladať na základe objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora zo 16. mája 2000, Francúzsko/Ladbroke Racing a Komisia, C-83/98 P, Zb. s. I-3271, bod 25; rozsudky Súdu prvého stupňa z 12. decembra 2000, Alitalia/Komisia, T-296/97, Zb. s. II-3871, bod 95, a zo 17. októbra 2002, Linde/Komisia, T-98/00, Zb. s. II-3961, bod 40).

143 Ako totiž samotná Komisia uvádza v bode 16 oznámenia týkajúceho sa štátnej pomoci v oblasti priameho zdaňovania podnikov, kvalifikácia daňového opatrenia Komisiou ako selektívneho nevyhnutne predpokladá po prvé identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v geografickej zóne predstavujúcej relevantný referenčný rámec Komisiou. Práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „obvyklým“ daňovým režimom musí Komisia po druhé posúdiť a stanoviť prípadnú selektívnu povahu výhody poskytnutej dotknutým daňovým opatrením tým, že preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od spoločného režimu, pretože zavádza rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa nachádzajú, vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu, v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky Súdneho dvora Taliansko/Komisia, už citovaný v bode 77 vyššie, bod 100; z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, bod 120,

a rozsudok o daňovom režime v Azorách, už citovaný v bode 42 vyššie, bod 56; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Darmon k rozsudku Súdneho dvora zo 17. marca 1993, Sloman Neptun, C-72/91 a C-73/91, Zb. s. I-887, I-903, body 50 až 72).

144 V prípade, ak Komisia preskúmala a preukázala v rámci dvoch počiatočných etáp svojho posúdenia, uvedených v bode 143 vyššie, existenciu odchýlok od spoločného alebo „obvyklého" daňového režimu, ktorých dôsledkom je rozlišovanie medzi podnikmi, z ustálenej judikatúry vyplýva, že takéto rozlišovanie nie je selektívne, ak vyplýva z povahy a usporiadania systému zaťaženia, do ktorého je začlenené. V takomto prípade musí Komisia po tretie overiť, či dotknuté vnútroštátne opatrenie nemá selektívnu povahu, hoci poskytuje výhodu podnikom, ktoré sa jej môžu domáhať (pozri v tomto zmysle rozsudky Súdneho dvora Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný v bode 78 vyššie, bod 42; z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C-409/00, Zb. s. I-1487, bod 52, a rozsudok o daňovom režime v Azorách, už citovaný v bode 42 vyššie, bod 52). V tejto súvislosti, vzhľadom na odchylnú a *a priori* selektívnu povahu odlišností stanovených oproti spoločnému alebo „obvyklému" daňovému režimu, však členskému štátu prináleží preukázať, že tieto odlišnosti sú odôvodnené povahou a usporiadaním daňového systému, pretože vyplývajú priamo zo základných alebo riadiacich zásad tohto systému. V tomto ohľade je potrebné rozlišovať na jednej strane medzi cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový režim a nie sú vlastné tomuto režimu, a na druhej strane mechanizmami vlastnými samotnému daňovému systému, ktoré sú nevyhnutné na realizáciu týchto cieľov (pozri v tomto zmysle rozsudok o daňovom režime v Azorách, už citovaný v bode 42 vyššie, bod 81).

145 Treba však dodať, že v prípade, ak Komisia opomenula vykonať prvú a druhú etapu kontroly selektívnej povahy opatrenia (pozri bod 143 vyššie), nemôže začať tretiu a poslednú etapu svojho posúdenia bez toho, aby prekročila medze tejto kontroly. Takýto prístup by totiž mohol na jednej strane umožniť Komisii, aby nahradila členský štát, pokiaľ ide o vymedzenie jeho daňového systému a jeho spoločného alebo „obvyklého" režimu, vrátane jeho cieľov, vnútorných mechanizmov na ich dosiahnutie a jeho daňových základov, a na druhej strane znemožniť takto členskému štátu

odôvodniť uvedené rozlišovanie povahou a usporiadaním oznámeného daňového systému, keďže Komisia vopred neidentifikovala jeho spoločný alebo „obvyklý“ režim ani nestanovila odchylnú povahu týchto odlišností.

146 Pokiaľ však ide o vymedzenie dotknutého daňového systému, treba skonštatovať, že vzhľadom na súčasný stav vývoja práva Spoločenstva priame dane patria do právomoci členských štátov. Členské štáty a entity pôsobiace na nižšej ako štátnej úrovni, ktoré majú dostatočnú autonómiu voči ústrednej vláde, tak ako je definovaná v rozsudku o daňovom režime v Azorách, už citovanom v bode 42 vyššie, sú jediné oprávnené vytvoriť systémy dane z príjmov právnických osôb, ktoré považujú za najlepšie vyhovujúce potrebám ich hospodárstiev (pozri v tomto zmysle rozsudky Súdneho dvora z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 23, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 50; rozsudok Súdu prvého stupňa z 27. januára 1998, Ladbroke Racing/Komisia, T-67/94, Zb. s. II-1, bod 54; pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro k rozsudku Súdneho dvora z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, I-10839, body 23 a 24). Okrem iného, ako v podstate vyplýva aj z bodu 13 oznámenia týkajúceho sa štátnej pomoci v oblasti priameho zdaňovania podnikov, uplatnenie pravidiel Spoločenstva týkajúcich sa štátnej pomoci sa nedotýka právomoci členských štátov zvoliť si svoju hospodársku politiku, a teda daňový systém, a svoj spoločný alebo „obvyklý“ režim, ktorý považujú za najlepšie vyhovujúci, a predovšetkým rozložiť podľa svojich predstáv daňové zaťaženie na rôzne výrobné faktory a hospodárske odvetvia.

147 Treba overiť, či v prejednávanom prípade konala Komisia v súlade s týmito zásadami, keď posudzovala selektívnu povahu dotknutého opatrenia.

1. Relevantné odôvodnenia napadnutého rozhodnutia

148 Treba pripomenúť, že v napadnutom rozhodnutí Komisia vyvodila záver, že tri aspekty daňového systému zavedeného reformou poskytujú selektívne výhody spoločnostiam, ktoré ich využívajú, a môžu teda predstavovať štátnu pomoc, konkrétne, po prvé podmienka vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT, po druhé obmedzenie povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT na maximálnu výšku 15 % zo zisku a po tretie samotná povaha dane z počtu zamestnancov a BPOT.

149 Po prvé, pokiaľ ide o podmienku vykazovania zisku v odôvodnení č. 128 napadnutého rozhodnutia, Komisia tvrdila, že táto podmienka „pôsobí ako výnimka pre neziskové spoločnosti [spoločnosti nevykazujúce zisk — *neoficiálny preklad*] a vytvára výhodu, ktorá oslobodzuje takéto spoločnosti od povinnosti s ohľadom na daň [z počtu zamestnancov] a [BPOT], ktorou by normálne boli ich rozpočty zaťažené“.

150 Komisia dodala, že takéto oslobodenie od dane z počtu zamestnancov a BPOT je selektívne, keďže sa uplatňuje iba na podniky, ktoré nevykazujú zisk (odôvodnenie č. 129 napadnutého rozhodnutia).

151 V odpovedi na tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého aj za predpokladu, že oslobodenie podnikov nevykazujúcich zisk by bolo selektívne, je odôvodnené povahou a všeobecným usporiadaním systému, Komisia v odôvodnení č. 131 napadnutého rozhodnutia upresnila:

„Zatiaľ čo oslobodenie neziskových spoločností [spoločností nevykazujúcich zisk — *neoficiálny preklad*] je štandardnou vlastnosťou systému založeného na zdanení

ziskov, nie je tomu tak v prípade, keď sa daň uvaľuje na počet [vyberá na základe počtu — *neoficiálny preklad*] zamestnancov alebo na firemné využívanie majetku [užívania priestorov na podnikateľské účely — *neoficiálny preklad*]. Takéto systémy boli koncipované spôsobom, ktorý vytvára úplne iný základ pre firemné subjekty, ktoré majú byť zdanené [základ dane pre právnické osoby — *neoficiálny preklad*]. Napríklad vo vnútornej logike [z vnútornej logiky — *neoficiálny preklad*] mzdového daňového systému [systému dane z počtu zamestnancov — *neoficiálny preklad*] je [vyplýva — *neoficiálny preklad*], že každý jeden zamestnanec by mal vyústiť [zakladá — *neoficiálny preklad*] do zodpovedajúcej povinnosti dane zo mzdy pre podnik [zodpovedajúcu daňovú povinnosť z titulu dane z počtu zamestnancov pre podnik — *neoficiálny preklad*], ktorý ho zamestnáva… Aj keby bola zavedená daň [z počtu zamestnancov] ako náhrada za daň zo ziskov (toto nie je argument, ktorý predložilo Spojené kráľovstvo), bolo by stále v rámci logiky… systému [zdanenia na základe počtu zamestnancov], aby neziskové spoločnosti [spoločnosti nevykazujúce zisk — *neoficiálny preklad*] podliehali tejto dani. Použitie [počtu zamestnancov] ako náhrady za ziskovosť odstraňuje potrebu zabezpečiť zisky [zisk — *neoficiálny preklad*] alebo prekonať ťažkosti pri jeho dosahovaní. V Gibraltári nie je takáto situácia, lebo v rámci reformy je meranie ziskov spoločnosti vlastnosťou pravidiel pre mzdový daňový systém a tiež pre doplňujúcu daň [miera zisku podnikov jednou zo základných náležitostí pravidiel výpočtu dane (z počtu zamestnancov) a dodatočnej dane — *neoficiálny preklad*].“

152 Okrem iného, v odpovedi na tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého sa daňový systém zavedený reformou opiera o ziskové využívanie práce, a je teda koherentný, Komisia v odôvodnení č. 132 napadnutého rozhodnutia tvrdila:

„Toto predpokladá existenciu hybridného systému, kde sa používajú dve rôzne dane [dva rôzne základy dane — *neoficiálny preklad*] podľa situácie spoločnosti. Za takýchto okolností sa stáva nemožným zistiť charakter a celkovú schému systému [povahu a všeobecné usporiadanie systému — *neoficiálny preklad*] a uplatniť toto zdôvodnenie. Konkrétne sa nedá usudzovať, že akákoľvek daná vlastnosť takého systému tvorí súčasť celkovej schémy [všeobecného systému — *neoficiálny preklad*], pretože by to spôsobilo akceptovanie automatického zdôvodnenia pre takýto systém.“

153 Po druhé, pokiaľ ide o obmedzenie povinnosti odviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT na 15 % zo zisku, Komisia tvrdila, že dôsledkom jeho zavedenia „je to, že ziskové spoločnosti, ktorých daňová povinnosť by inak prekročila tento prah, sú oslobodené od dane, ktorú by platili pri prekročení tohto prahu“. Podľa Komisie „toto zníženie dane

predstavuje výhodu pre tie spoločnosti, ktoré z neho profitujú tým, že sú oslobodené od poplatku, ktorým by boli normálne zaťažené ich rozpočty“ (odôvodnenie č. 134 napadnutého rozhodnutia).

154 Komisia ďalej tvrdila, že tento strop 15 % je selektívny, pretože zníženie daňovej povinnosti v dôsledku jeho uplatnenia bude využívať iba obmedzený počet podnikov. Podľa Komisie „užívateľmi budú spoločnosti intenzívne na prácu [podniky, ktoré zamestnávajú vysoký počet zamestnancov — *neoficiálny preklad*], čo sú tie, ktoré v príslušnom daňovom roku [zdaňovacom období — *neoficiálny preklad*] majú nízke zisky vo vzťahu k počtu ich zamestnancov a držbe firemného majetku [užívaniu obchodných priestorov — *neoficiálny preklad*]“ a „uplatnenie čistého daňového systému dane zo mzdy a dane z vlastníctva firemného majetku [daňového systému založeného výlučne na dani (z počtu zamestnancov) a dani z užívania obchodných priestorov — *neoficiálny preklad*] by mohlo znamenať veľmi vysokú úroveň zdanenia pre takéto spoločnosti“ (odôvodnenie č. 135 napadnutého rozhodnutia).

155 V odôvodnení č. 137 napadnutého rozhodnutia Komisia zamietla tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého, ak by aj strop 15 % bol selektívny, je odôvodnený povahou a všeobecným usporiadaním systému, ktorého je súčasťou, takto:

„v systéme zdanenia rentabilného využitia práce a majetku nie je nič vrodené, čo vyžaduje medznú hodnotu na pomer ziskov, ktoré spoločnosť musí zaplatiť ako výsledok jej využitia týchto zdaniteľných faktorov [Žiaden prvok vlastný systému zdanenia, ktorý je založený na ziskovom využívaní práce a obchodných priestorov, neukladá povinnosť stanoviť maximálnu hranicu na podiel zo zisku, ktorý musí podnik zaplatiť z dôvodu užívania týchto zdaniteľných prvkov — *neoficiálny preklad*]. Vnútorná logika takého systému je taká, že čím viac ľudí [osôb — *neoficiálny preklad*] spoločnosť zamestnáva a viac majetku má v držbe [čím viac priestorov užíva — *neoficiálny preklad*], tým vyššia je [bude jej — *neoficiálny preklad*] daňová povinnosť.“

156 Citované odôvodnenie č. 137 má byť vykladané v spojení s odôvodnením č. 136 napadnutého rozhodnutia, v ktorom Komisia predovšetkým tvrdí, že po prvé „zatiaľ čo konvenčné systémy dane zo ziskov spoločností obmedzujú pomer [podiel zo — *neoficiálny preklad*] ziskov zaplatených v daniach prostredníctvom stanovenia sadzieb daní (pásmové systémy zahrnujú hornú alebo maximálnu sadzbu dane),

ekvivalentné technické opatrenie v mzdovom daňovom systéme [ekvivalentným technickým opatrením v systéme dane (z počtu zamestnancov) — *neoficiálny preklad*] je sadzba dane na zamestnanca, v prípade Gibraltáru stanovená na jednotnú sadzbu 3 000 GBP“, po druhé, že „zavedenie stropu do mzdového a majetkového daňového systému [systému zdanenia založeného na (počte zamestnancov) a užívaní obchodných priestorov — *neoficiálny preklad*], ktorý je spojený s odlišným kritériom, a to úrovňou ziskov, sa nedá porovnávať s uplatňovaním premenlivých sadzieb v progresívnom systéme zdanenia ziskov, čo je zdôvodnené charakterom a celkovou schémou [povahou a všeobecným usporiadaním — *neoficiálny preklad*] systému“ a, po tretie, že „tento strop nie je priamo spojený s nákladmi na prácu alebo firemným majetkom [užívané nehnuteľnosti — *neoficiálny preklad*], ale skôr so ziskovosťou spoločnosti“ a že „táto je externým prvkom pre dane [z počtu zamestnancov] a dane z vlastníctva firemného majetku [užívania obchodných priestorov — *neoficiálny preklad*]“.

157 Po tretie, pokiaľ ide o daň z počtu zamestnancov a BPOT, Komisia vyvodila záver, že tieto dane poskytujú selektívnu výhodu na základe týchto úvah.

158 Komisia v odôvodnení č. 143 napadnutého rozhodnutia v podstate tvrdí, že daň z počtu zamestnancov a daň z užívania obchodných priestorov môžu byť považované za selektívne, ak sa budú uplatňovať v prípade absencie všeobecného systému zdanenia ziskov právnických osôb a existovať v takom hospodárstve, akým je Gibraltár, ktoré charakterizuje existencia významného offshore odvetvia bez reálnej prítomnosti, ktoré sa vyhne akejkoľvek dani z počtu zamestnancov a dani z užívania obchodných priestorov. Daňový systém tvorený z dvoch vyššie uvedených daní, hoci sa formálne uplatňuje na všetky podniky bez rozdielu, *de facto* zvýhodňuje súčasné spoločnosti oslobodené od dane a predstavuje osobitnú výhodu v prospech podnikov, ktoré nemajú v Gibraltári reálne sídlo a ktoré v dôsledku toho nepodliehajú zdaneniu právnických osôb.

159 V odôvodnení č. 144 napadnutého rozhodnutia Komisia najmä dodáva, že „takýto systém zameraný iba na počet zamestnancov alebo komerčné využitie nehnuteľnosti v kontexte, kde veľký počet spoločností nemá žiadnych zamestnancov a žiadnu nehnuteľnosť, nemá rovnaký všeobecný charakter ako zdanenie ziskov spoločností, ktoré je zacielené na zdanenie výsledku hospodárskej činnosti ako celku“ a že „preto sa

môže považovať za selektívne prinajmenšom za takých okolností, aké existujú v súčasnom [prejednávanom — *neoficiálny preklad*] prípade“.

160 Na záver, v odôvodnení č. 150 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdí, že daňová reforma zachováva zvýhodnené daňové zaobchádzanie so spoločnosťami, ktoré majú právnu formu spoločnosti oslobodenej od dane v zmysle daňovej právnej úpravy predchádzajúcej reformu. Vychádzajúc z predpokladu, že tieto spoločnosti nemajú reálne sídlo v Gibraltári, sa Komisia domnieva, že spoločnosti oslobodené od dane, ktoré nepatria do odvetvia finančných služieb, budú naďalej zdaňované nulovou sadzbou, zatiaľ čo spoločnosti oslobodené od dane patriace do odvetvia finančných služieb budú podliehať dani 5 % z ich zisku, pričom táto sadzba vyplýva z toho, že sa na ne uplatňuje dodatočná daň (pozri bod 24 vyššie). Na rozdiel od toho bude zvyšok hospodárstva Gibraltáru podliehať vyššej maximálnej hranici 15 alebo 35 % z dosiahnutého zisku.

161 Po štvrté a na záver treba zdôrazniť, že v Komisia sa v odôvodnení č. 147 napadnutého rozhodnutia oprela o túto tabuľku:

„Tabuľka 1: Údaje o gibraltárskych spoločnostiach

		Sadzba dane (v %)	
	Počet	Súčasná	Po reforme
Všetky spoločnosti (rozdel. po odvetviach)	29 000		
Finančné služby	179	0-35	5-15 ([3])
Verejnoprospešné služby [Sieťové podniky — *neoficiálny preklad*]	23	35	35
Iné	28 798	0-35	0-15
Všetky spoločnosti (rozd. podľa príjmu)	29 000		

S príjmom	10 400	0-35	0-15 ([1])
Bez príjmu	18 600	—	—
Spoločnosti s príjmom (rozd. podľa štatútu)	10 400		
Neoslobodené [Spoločnosti, ktoré nie sú oslobodené od dane — *neoficiálny preklad*]	1 400	0-35	0-15 ([1])
Oslobodené [Spoločnosti oslobodené od dane — *neoficiálny preklad*]	9 000	0	0-5 ([2]) ([3])
Neoslobodené [Spoločnosti, ktoré nie sú oslobodené od dane — *neoficiálny preklad*] s príjmom (r. p. zisku)	1 400		
Dosahujú zisk	[900]	0-35	0-15 ([1])
Nedosahujú zisk	500	—	—
Neoslobodené [Spoločnosti, ktoré nie sú oslobodené od dane — *neoficiálny preklad*] s príjmom (rozdelenie podľa štatútu)	1 400		
Oprávnené	140	2-10 ([4])	0-15
Neoprávnené	1 260	35 ([5])	0-15
Verejnoprospešné služ. [Sieťové podniky — *neoficiálny preklad*]	23	35	35
Oslobodené [Spoločnosti oslobodené od dane — *neoficiálny preklad*] s príjmom (rozdelenie podľa odvetvia)	9 000		
Finančné služby	70	0	5 ([2]) ([3])
Nefinančné služby	8 930	0	0 ([2])

([1]) Predpokladá sa, že doplňujúca [dodatočná — *neoficiálny preklad*] daň finančných služieb by bola stanovená na 5 %.
([2]) Ignorovanie verejnoprospešných služieb [okrem sieťových podnikov — *neoficiálny preklad*], ktoré by boli zdanené sadzbou 35 %.
([3]) Predpokladá sa, že [spoločnosti oslobodené od dane] nemajú fyzickú prítomnosť [reálne sídlo — *neoficiálny preklad*] v Gibraltári, a preto by nemali povinnosť ohľadne dane [nebudú podliehať dani — *neoficiálny preklad*] [z počtu zamestnancov] alebo dane z vlastníctva firemného majetku [dani z užívania obchodných priestorov — *neoficiálny preklad*].
([4]) Väčšina [oprávnených spoločností]. Málo z nich má sadzbu daní mimo tohto rozpätia.
([5]) Predpokladá sa, že sú zdanené v celom rozsahu štandardnou sadzbou dane zo zisku spoločnosti [z príjmov právnických osôb — *neoficiálny preklad*].“

162 Komisia z vyššie uvedených údajov vyvodila v odôvodnení č. 148 napadnutého rozhodnutia toto:

„Tabuľka 1 ukazuje, ako by boli určité jasne definované sektory v gibraltárskom hospodárstve ovplyvnené zavedením reformy z hľadiska zdanenia. Hoci Komisia

potvrdzuje, že podľa tejto reformy sa formálny rozdiel medzi domácou a zahraničnou ekonomikou zruší, porovnanie zdaňovania slúži na ilustráciu prirodzene selektívneho charakteru navrhovaného daňového systému. Rôzne druhy spoločností budú podliehať rôznym sadzbám zdanenia, čo je ďalší prvok potvrdzujúci, že navrhovaný systém poskytuje selektívne výhody tým odvetviam, ktoré profitujú z nižších sadzieb."

2. O poskytnutí selektívnej výhody spornými aspektmi reformy

163 Pokiaľ ide o vymedzenie daňového systému a jeho spoločného alebo „obvyklého" režimu v prejednávanom prípade, zo spisov a z odôvodnení č. 5, 6, 10, 12 a 13 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Gibraltár sa rozhodol prostredníctvom daňovej reformy zrušiť daň zo zisku právnických osôb s výnimkou dodatočnej dane, ktorá sa uplatňuje na sieťové podniky a spoločnosti finančných služieb, a nahradiť ju dvoma spornými daňami, konkrétne daňou z počtu zamestnancov a BPOT. Zároveň sa rozhodol stanoviť maximálnu hranicu zdanenia vyššie uvedenými daňami na 15 % zo zisku. Podľa tvrdení vlády Gibraltáru v priebehu správneho konania dve sporné dane takto predstavujú nový „všeobecný" systém zdanenia právnických osôb zavedený daňovou reformou.

164 V priebehu správneho konania a vo svojich písomných vyjadreniach na Súde prvého stupňa vláda Gibraltáru tvrdila, že voľba pracovnej sily a užívania priestorov na účely podnikania za základ dane sa považovala za zásadnú z hľadiska vlastností hospodárstva Gibraltáru, teda obmedzených zdrojov pracovných síl, značnú závislosť od zamestnancov denne dochádzajúcich zo Španielska, veľké množstvo malých podnikov a potrebu zaviesť jednoduché dane vzhľadom na prevádzkové obmedzenia správy Gibraltáru. Okrem toho Komisia nespochybnila vzácnosť dvoch výrobných faktorov, ktorých sa týkajú sporné dane, teda pracovnej sily a pôdy.

165 Vláda Gibraltáru tiež v priebehu správneho a súdneho konania tvrdila, že strop 15 % zo zisku uplatňovaný na zdanenie daňou z počtu zamestnancov a BPOT je odôvodnený úmyslom založiť zdanenie na zásade poplatkovej schopnosti a vyhnúť sa nadmernému daňovému zaťaženiu spoločností, ktoré by mohlo viesť k prepúšťaniu, závažnej nestabilite v malom hospodárstve, akým je Gibraltár, a následným stratám daňových príjmov.

166 Je nesporné, že strop 15 % zo zisku nepriamo zavádza podmienku predchádzajúcu povinnosť zaplatiť vyššie uvedenú daň, teda podmienku vytvorenia zisku pred podrobením sa tomuto zdaneniu. Vláda Gibraltáru v priebehu správneho a súdneho konania uviedla, že výnosnosť je podmienkou *sine qua non* pre povinnosť zaplatiť akúkoľvek daň, ale nepredstavuje základ dane. Počas týchto konaní tiež uviedla, že zavedenie tohto prahu je odôvodnené úmyslom založiť zdanenie na zásade platobnej schopnosti spoločností a úmyslom zabrániť, aby sa z nej stala daň z kapitálu spoločností.

167 Vo svojich písomných vyjadreniach na Súde prvého stupňa vláda Gibraltáru opisuje daňovú reformu ako reformu založenú na dvoch pilieroch, pôde a zamestnaní, ako základov dane s obmedzením daňového dlhu na 15 % zo zisku a tvrdí, že ak by sa zrušil jeden z pilierov reformy, daňový mechanizmus navrhnutý Gibraltárom by sa zrútil.

168 Na záver vláda Gibraltáru v podstate tvrdí, že všetky vyššie uvedené prvky daňovej reformy, teda daň z počtu zamestnancov, BPOT, strop 15 % zo zisku a podmienka vytvárania zisku, implicitne vyvodená zo zavedenia stropu 15 % zo zisku ako podmienka predchádzajúca povinnosť zaplatiť daň z počtu zamestnancov a BPOT, predstavujú

samostatný daňový systém, ktorý treba považovať za spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim zavedený reformou na území Gibraltáru. V rámci tohto režimu neexistujú „obvyklé“ sadzby a neexistuje „hlavná“ daň a „vedľajšia“ alebo „odchylná“ daň. Daňové zaťaženie spoločnosti v priebehu daného roka bude stanovené v závislosti od týchto dvoch prvkov, ktoré pôsobia súčasne: jednak počtu zamestnancov a plochy pozemku užívaného spoločnosťou a jednak zisku vytvoreného touto spoločnosťou.

169 Spojené kráľovstvo v podstate podporuje stanovisko vlády Gibraltáru týkajúce sa spoločného alebo „obvyklého“ daňového režimu zavedeného reformou a tvrdí najmä, že podľa tohto systému vznikne daňová povinnosť zamestnaním zamestnanca alebo užívaním nehnuteľností na účely dosiahnutia zisku (pozri bod 119 vyššie).

170 Vzhľadom na tieto vysvetlenia predložené vládou Gibraltáru a Spojeným kráľovstvom počas správneho konania Komisia nemohla upustiť od svojej povinnosti, tak ako je opísaná v bode 143 vyššie, vopred identifikovať a prípadne spochybniť kvalifikáciu oznámeného daňového systému ako spoločného alebo „obvyklého“ režimu, vykonanú orgánmi Gibraltáru. V prípade neexistencie identifikácie a preskúmania tohto režimu Komisia totiž nemôže právne dostatočným spôsobom určiť, že niektoré prvky oznámeného daňového systému majú odchylnú povahu, a teda a *priori* selektívnu, oproti jeho spoločnému alebo „obvyklému“ režimu. Za týchto podmienok nie je tiež možné, aby Komisia správne posúdila, či prípadné rozlišovanie medzi podnikmi vyplývajúce z uplatnenia daňového opatrenia, ktoré sa odchyľuje od spoločného alebo „obvyklého“ daňového režimu môžu byť odôvodnené povahou alebo usporiadaním daňového systému dotknutého členského štátu, keďže Komisia vopred ani neidentifikovala, ani nepreskúmala jeho spoločný režim.

171 Zo žiadneho odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že Komisia vykonala nevyhnutné predbežné preskúmanie, uvedené v bode 170 vyššie, ktoré by spočívalo v určení, či rôzne sporné aspekty daňového systému zavedeného reformou môžu vytvárať samostatný spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim.

172 Naopak, pokiaľ ide o podmienku vykazovania zisku a stropu 15 %, Komisia sa obmedzila na okamžité konštatovanie odchylnej, a teda a *priori* selektívnej, povahy týchto dvoch aspektov reformy vo vzťahu k dani z počtu zamestnancov a BPOT (odôvodnenia č. 128, 129, 134 a 135 napadnutého rozhodnutia), ktoré nepriamo, ale nevyhnutne, považovala za aspekty vytvárajúce spoločný alebo „obvyklý“ režim zavedený reformou.

173 Okrem toho, pokiaľ ide o daň z počtu zamestnancov a BPOT, z napadnutého rozhodnutia (pozri body 157 až 160 vyššie) vyplýva, že Komisia nevykonala žiadnu etapu analýzy týkajúcej sa stanovenia selektivity a opomenula po prvé identifikovať a preskúmať spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim, od ktorého sa tieto dve dane odchyľovali, po druhé preukázať ich prípadný odchylný charakter a po tretie posúdiť prípadné odôvodnenie tohto údajne odchylného charakteru povahou a všeobecným usporiadaním daňového systému zavedeného reformou.

174 Komisia totiž až v odpovedi na tvrdenia Spojeného kráľovstva týkajúce sa prípadného odôvodnenia údajného rozlišovania medzi podnikmi, ktoré vyplýva z uplatnenia citovaných daňových aspektov — teda v rámci tretej a poslednej etapy analýzy týkajúcej sa určenia selektivity (pozri bod 144 vyššie) — potvrdila v odôvodneniach č. 131, 136 a 137 napadnutého rozhodnutia na jednej strane, že podmienka vykazovania zisku a strop 15 % boli v podstate cudzie prvky logike vlastnej daňovému systému založenému na dani z počtu zamestnancov a BPOT, a na druhej strane v odôvodnení č. 132 napadnutého rozhodnutia spomenula stručným a vágnym spôsobom „existenciu hybridného systému“, pri ktorom je „nemožným zistiť charakter a celkovú schému systému [povahu a všeobecné usporiadanie systému — *neoficiálny preklad*]“ a uviedla, že „sa nedá usudzovať, že akákoľvek daná vlastnosť takého systému tvorí súčasť celkovej schémy [všeobecného systému — *neoficiálny preklad*], pretože by to spôsobilo akceptovanie automatického zdôvodnenia pre takýto systém“. Z úvah v bodoch 145 a 146 vyššie však vyplýva, že Komisia takýmto konaním s ohľadom na právomoc štátu v daňovej oblasti prekročila medze svojej kontroly.

175 Okrem toho, že Komisia nedodržala rámec analýzy týkajúci sa stanovenia selektivity, ako sa konštatovalo vyššie, ani úvahy uvedené v napadnutom rozhodnutí, ako sú uvedené v bode 174 vyššie, ani tvrdenia Komisie a Španielskeho kráľovstva v priebehu konania nestačia na spochybnenie opodstatnenosti definície spoločného alebo „obvyklého" režimu oznámeného daňového systému.

176 Po prvé tvrdenia Komisie, podľa ktorých je vlastné logike systému zdanenia založeného na dani z počtu zamestnancov alebo na BPOT, že spoločnosti nedosahujúce zisk podliehajú dani (odôvodnenie č. 131 napadnutého rozhodnutia) alebo že daňové zaťaženie zdaniteľných spoločností sa zvyšuje lineárne podľa lineárneho rastu počtu zamestnancov a plochy užívaného pozemku, pričom akékoľvek obmedzenie tohto zaťaženia v závislosti od dosiahnutých ziskov sa považuje za odchylné (odôvodnenia č. 136 a 137 napadnutého rozhodnutia), nemôžu spochybniť samy osebe opodstatnenosť tejto definície.

177 V tejto súvislosti totiž Komisia z právneho hľadiska dostatočne nevylúčila tvrdenie vlády Gibraltáru, podľa ktorého je podmienka vykazovania zisku vlastná logike systému zdanenia podľa počtu zamestnancov a užívania plochy pozemku, keďže zodpovedá základnému cieľu tohto systému, teda nepodrobiť dani spoločnosti, ktoré nedosahujú zisk. Komisia teda nepreukázala, že toto nepodrobenie dani sa nemohlo považovať za neoddeliteľnú súčasť spoločného a „obvyklého" režimu oznámeného daňového systému.

178 Z obdobných dôvodov Komisia tiež nepreukázala, že orgány Gibraltáru neboli oprávnené vytvoriť na ich území pri výkone svojich právomocí v daňovej oblasti spoločný alebo „obvyklý" daňový režim, ktorý zahŕňa všeobecné uplatnenie stropu zdanenia na úrovni 15 % zo zisku, aby sa vylúčilo, že podniky budú platiť v dôsledku zdanenia neprimerane vysokú čiastku zo svojich ziskov. Samotné tvrdenie Komisie v tejto súvislosti, podľa ktorého v takom daňovom systéme, aký navrhujú orgány Gibraltáru, čím viac osôb spoločnosť zamestnáva a čím viac priestorov užíva, tým väčšia musí byť jej daňová povinnosť (odôvodnenie č. 137 napadnutého rozhodnutia), nestačí

na spochybnenie opodstatnenosti voľby vykonanej týmito orgánmi, pokiaľ ide o prvky tvoriace spoločný alebo „obvyklý“ režim tohto daňového systému.

179 Po druhé kvalifikácia daňového systému zavedeného reformou Komisiou v odôvodnení č. 132 napadnutého rozhodnutia a v jej písomných vyjadreniach ako „hybridného“ predstavuje iba spôsob opisu tohto systému, ktorý sa skladá z rôznych základných prvkov. Táto kvalifikácia totiž sama osebe nepreukazuje, že takýto systém nemôže predstavovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim uplatniteľný na území Gibraltáru, pretože na jednej strane tento systém je v podstate založený na dvoch cieľoch — konkrétne zdaniť užívanie dvoch vzácnych výrobných faktorov v Gibraltári a rešpektovať poplatkovú schopnosť spoločností — ktoré stanovili orgány Gibraltáru pri výkone svojich právomocí v daňovej oblasti, a na druhej strane vzhľadom na súčasný stav vývoja práva Spoločenstva neexistuje harmonizovaný štandard týkajúci sa „spoločného“ alebo „obvyklého“ režimu vnútroštátneho daňového systému.

180 V tomto kontexte nemôžu Komisia a Španielske kráľovstvo platne tvrdiť, čisto hypoteticky, že za určitých okolností dva ciele daňového systému a jeho spoločného alebo „obvyklého“ režimu založeného reformou (pozri bod 179 vyššie) sú vzájomne nezlučiteľné, tak ako v prípade spoločnosti, ktorá dosahuje vysoký zisk, ale ktorá z dôvodu, že nemá v Gibraltári reálne sídlo, nebude podliehať dani z počtu zamestnancov a BPOT alebo v prípade spoločnosti, ktorá je v Gibraltári významným zamestnávateľom, ale ktorá takisto nebude podliehať týmto dvom daniam, pretože nevykazuje zisk. Tieto dva hypotetické príklady totiž nestačia na preukázanie, že vyššie uvedený daňový systém a jeho spoločný alebo „obvyklý“ režim nemôžu splniť dva rozdielne ciele, ktoré stanovili orgány Gibraltáru.

181 Toto posúdenie nie je spochybnené vágnym tvrdením Komisie, podľa ktorého sa nemožno domnievať, že akýkoľvek daný prvok systému je súčasťou všeobecného systému, lebo by to spôsobilo akceptovanie automatického zdôvodnenia pre takýto systém (odôvodnenie č. 132 napadnutého rozhodnutia). V tejto súvislosti treba pripomenúť, že takýto prístup nerešpektuje jednotlivé etapy analýzy, tak ako sú uvedené v bodoch 143 a 144 vyššie, a teda prekračuje medze kontroly, ktorá Komisii prináleží s ohľadom na právomoc štátu v daňovej oblasti (pozri body 145 a 146 vyššie.)

182 Po tretie treba pripomenúť, že Komisia sa vo svojich písomných vyjadreniach pýtala, z akého dôvodu Gibraltár zvolil riešenie zaviesť daň z počtu zamestnancov a BPOT podliehajúce stropu 15 % zo zisku vzhľadom na obmedzený rozsah zdanenia, ktoré z toho vyplýva. V tejto súvislosti v odôvodnení č. 144 napadnutého rozhodnutia skonštatovala, že daňový režim tvorený dvoma vyššie uvedenými daňami „nemá rovnaký všeobecný charakter ako zdanenie ziskov spoločností, ktoré je zacielené na zdanenie výsledku hospodárskej činnosti ako celku“. Okrem iného vytkla Komisia vláde Gibraltáru, že nepredložila vysvetlenie v súvislosti s otázkou, z akého dôvodu odráža strop 15 % poplatkovú schopnosť podnikov a pýta sa, z akého dôvodu bol zvolený tento strop napriek úmyslu vlády Gibraltáru zdaniť používanie jeho vzácnych zdrojov. Na záver navrhla, že poplatková schopnosť spoločností podliehajúcich dani by mohla byť dodržaná tým, že sa úroveň dane z počtu zamestnancov bude každoročne upravovať v závislosti od miestnej konjunktúry.

183 Treba však skonštatovať, že týmito otázkami a všeobecnými vágnymi hypotézami Komisia nedokázala spochybniť opodstatnenosť kvalifikácie spoločného alebo „obvyklého“ režimu oznámeného daňového systému a jeho podstatných prvkov orgánmi Gibraltáru.

184 Z bodov 170 až 183 vyššie teda vyplýva, že odôvodnenia Komisie uvedené v napadnutom rozhodnutí vzhľadom na nedodržanie rámca analýzy týkajúceho sa

určenia selektivity nestačia na spochybnenie definície spoločného alebo „obvyklého“ režimu daňového systému, ako ju predložili orgány Gibraltáru. Z uvedeného tiež vyplýva, že vzhľadom na nedodržanie tohto rámca analýzy, Komisia prekročila medze svojej kontroly vzhľadom na rozsah právomoci orgánov Gibraltáru týkajúcich sa vymedzenia svojho daňového systému a svojho spoločného alebo „obvyklého“ režimu. Z úvahy, ktorá je uvedená predovšetkým v odôvodneniach č. 131, 132, 136, 137 a 144 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že Komisia tým, že nepoužila ako východisko svojej analýzy o materiálnej selektivite režim, ktorý žalobcovia v prejednávanom prípade kvalifikovali ako spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim a tým, že tento režim neidentifikovala a nepreskúmala jeho opodstatnenosť, stanovila svoju vlastnú logiku, pokiaľ ide o obsah a fungovanie oznámeného daňového systému, namiesto toho, aby vykonala kontrolu uvedenú v bodoch 143 a 144 vyššie.

185 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy stačí vyvodiť záver, že žiaden z troch sporných aspektov oznámeného daňového systému nemožno považovať za aspekt poskytujúci selektívnu výhodu v zmysle článku 87 ods. 1 ES, pretože Komisia z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že predstavujú odchýlky zo spoločného alebo „obvyklého“ daňového režimu zavedeného reformou v Gibraltári, ktoré vedú k rozlišovaniu medzi podnikmi, pokiaľ ide o daňové zaťaženie.

186 Na záver treba zdôrazniť, že porovnanie údajných účinkov daňového systému založeného reformou s účinkami daňového systému, ktorý mu predchádzal, ako ho vykonala Komisia v tabuľke 1 a v odôvodnení č. 150 napadnutého rozhodnutia, nemôže byť v prejednávanom prípade zohľadnené na účely uplatnenia článku 87 ods. 1 ES. V tejto súvislosti je totiž nepodstatné, či sa situácia predpokladaného adresáta sporného opatrenia zlepšila alebo zhoršila vo vzťahu k predchádzajúcemu právnemu stavu, alebo sa naopak uplynutím času nezmenila (rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný v bode 78 vyššie, bod 41). Dôležitá je skutočnosť, či dotknutý daňový systém, preskúmaný nezávisle od toho predchádzajúceho,

zvýhodňuje alebo neznevýhodňuje niektoré podniky v zmysle článku 87 ods. 1 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora zo 7. júna 1988, Grécko/Komisia, 57/86, Zb. s. 2855, bod 10).

187 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že Komisia nepreukázala existenciu selektívnych výhod vyplývajúcich z troch sporných aspektov daňovej reformy. Komisia preto tým, že tieto sporé aspekty kvalifikovala ako štátnu pomoc, vykonala nesprávne právne posúdenie uplatnenia článku 87 ods. 1 ES.

188 Druhý žalobný dôvod musí byť teda prijatý.

189 Keďže prvý a druhý žalobný dôvod musia byť prijaté, je opodstatnené zrušiť napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu bez toho, aby bolo potrebné preskúmať žalobný dôvod založený na porušení podstatných formálnych náležitostí.

O trovách

190 Podľa článku 87 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže žalobcovia navrhli zaviazať Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

191 Podľa článku 87 ods. 4 prvého pododseku rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania, znášajú svoje trovy konania. Z toho vyplýva, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska ako vedľajší účastník vo veci T-211/04 a Španielske kráľovstvo ako vedľajší účastník vo veciach T-211/04 a T-215/04 znášajú vlastné trovy konania.

SÚD PRVÉHO STUPŇA (tretia rozšírená komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **Veci T-211/04 a T-215/04 sa spájajú na účely vyhlásenia rozsudku.**

2. **Rozhodnutie Komisie 2005/261/ES z 30. marca 2004 o systéme pomoci, ktorý plánuje Spojené kráľovstvo realizovať ohľadne reformy vlády Gibraltáru týkajúcej sa daní zo zisku spoločností, sa zrušuje.**

3. **Komisia je povinná nahradiť trovy konania vlády Gibraltáru a trovy konania Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska vo veci T-215/04, a znáša svoje vlastné trovy konania.**

4. **Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska ako vedľajší účastník konania vo veci T-211/04 znáša svoje vlastné trovy konania.**

5. **Španielske kráľovstvo ako vedľajší účastník konania vo veciach T-211/04 a T-215/04 znáša svoje vlastné trovy konania.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 18. decembra 2008.

Podpisy

Obsah

Právny rámec . . . . . II - 3750

I — Právna úprava Spoločenstva . . . . . II - 3750

II — Štatút Gibraltáru . . . . . II - 3752

Skutkové okolnosti . . . . . II - 3753

I — Okolnosti predchádzajúce reformu dane z príjmov právnických osôb uskutočnenú vládou Gibraltáru . . . . . II - 3753

II — Reforma dane z príjmu právnických osôb uskutočnená vládou Gibraltáru . . . . . II - 3755

A — Systém zdanenia zavedený daňovou reformou . . . . . II - 3756

B — Dodatočná (alebo penalizačná) daň . . . . . II - 3757

III — Správne konanie a napadnuté rozhodnutie . . . . . II - 3758

Konanie a návrhy účastníkov konania . . . . . II - 3760

Právny stav . . . . . II - 3764

I — O prvom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení, pokiaľ ide o uplatnenie kritéria regionálnej selektivity . . . . . II - 3765

A — Tvrdenia účastníkov konania . . . . . II - 3765

B — Posúdenie Súdom prvého stupňa . . . . . II - 3773

1. O relevantnosti stupňa autonómie entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni oproti ústrednej vláde dotknutého členského štátu na účely vymedzenia vhodného referenčného rámca . . . . . II - 3775

2. O úlohe Spojeného kráľovstva pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia v Gibraltári ako kritériu pre určenie referenčného rámca v prejednávanom prípade . . . . . II - 3776

a) Rozsudok o daňovom režime v Azorách . . . . . II - 3776

b) O uplatnení prvej a druhej podmienky uvedenej v rozsudku o daňovom režime v Azorách . . . . . II - 3778

c) O uplatnení tretej podmienky rozsudku o daňovom režime v Azorách . . II - 3782

II — O druhom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení v súvislosti s uplatnením kritéria materiálnej selektivity . . . . . II - 3787

A — Tvrdenia účastníkov konania . . . . . II - 3787

B — Posúdenie Súdom prvého stupňa . . . . . II - 3794

1. Relevantné odôvodnenia napadnutého rozhodnutia . . . . . II - 3797

2. O poskytnutí selektívnej výhody spornými aspektmi reformy . . . . . II - 3803

O trovách . . . . . II - 3811