# NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
# JULIANE KOKOTT
prednesené 8. mája 2008 [1]

## I — Úvod

1. Tri historické územia Vizcaya (Biskaia), Álava (Araba) a Guipúzcoa (Gipuzkoa) sú v podstate samosprávnymi celkami a spoločne tvoria autonómne spoločenstvo Baskicko. Na základe tradičného osobitného daňového systému (Fueros) majú vlastné zákonodarné právomoci v oblasti daňového práva. Opierajúc sa o tieto právomoci, stanovili pre spoločnosti so sídlom na ich území sadzbu dane z príjmov právnických osôb na 32,5 %. V Španielsku je však sadzba dane z príjmu právnických osôb stanovená všeobecne na 35 %. Historické územia ďalej prijali osobitné právne predpisy upravujúce daňové režimy určitých investícií, ktoré španielske daňové právo nepozná.

2. Susedné regióny La Rioja a Kastília-León, ako aj odbory Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja sa domnievajú, že tieto daňové predpisy sú v rozpore s nadradenými celoštátnymi ustanoveniami a predstavujú neoprávnenú štátnu pomoc v zmysle článkov 87 ES a 88 ES. Z toho dôvodu podali žalobu na Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ktorý na Súdny dvor predložil sedem návrhov na začatie prejudiciálneho konania, [2] ktoré sú z väčšej časti totožné.

3. Je predovšetkým potrebné zistiť, či daňové opatrenia prijaté historickými územiami nezvýhodňujú „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ oproti ostatným a teda či nemajú selektívnu povahu. Pokiaľ by sa za referenčný rámec vzalo celé španielske územie, išlo by o regionálnu selektívnosť. Zo sporných daňových predpisov majú totiž výhody iba podniky so sídlom v určitých častiach Španielska, konkrétne v historických územiach.

4. Vo svojom rozsudku zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, [3] však Súdny dvor vo veci týkajúcej sa daňových predpisov v autonómnom regióne Azory (Portugalsko) (ďalej len „rozsudok Azory“) rozhodol v súvislosti s daňovými opatreniami prijatými regionálnym alebo miestnym územným celkom,

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — C-428/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.
C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.
C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa a Diputación de Guipúzcoa.
C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava a Diputación Foral de Álava.
C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya a Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — C-88/03, Zb. s. I-7115.

že referenčný rámec sa nemusí nevyhnutne definovať v rámci hraníc územia dotknutého členského štátu. Pokiaľ takýto územný celok má dostatočnú autonómiu, môže byť zemepisný referenčný rámec tvorený len jeho územím. V takom prípade je právna úprava, ktorá rovnakým spôsobom zvýhodňuje všetky podniky umiestnené v azorskom regióne, neselektívnym všeobecným opatrením, ktoré nespĺňa kritériá štátnej pomoci.

5. V súčasnosti sa Súdny dvor a Súd prvého stupňa zaoberali alebo zaoberajú ďalšími viac než 40 vecami týkajúcimi sa daňových opatrení historických území Vizcaya, Álava a Guipúzcoa.[4] O ustanoveniach sporných v prejednávanom prípade sa však ešte nekonalo. Komisia a Súd prvého stupňa sa vyslovili za selektívnu povahu opatrení, ktorými sa zaoberali, nielen z dôvodu ich územného rozsahu pôsobnosti, ale aj vzhľadom na ďalšie podmienky, ktoré zužovali okruh adresátov týchto opatrení, ako veľkosť podnikov alebo skutočnosť, že ide o novozaložené podniky.[5]

6. V prejednávaných veciach je naproti tomu rozhodujúcou skutočnosť, že daňové predpisy majú vlastnosť regionálnych opatrení. To Súdnemu dvoru dáva príležitosť ďalej rozvinúť svoju judikatúru začatú v rozsudku Azory. Musí bližšie spresniť, aké požiadavky treba klásť na autonómiu miestnych a regionálnych samospráv, aby ich daňové predpisy bolo možné označiť za samostatné opatrenia, ktoré nespadajú do celkového rámca štátu.

## II — Právny rámec

### A — *Španielska ústava*

7. Za daných súvislostí majú osobitný význam nasledujúce články španielskej ústavy:

„*Článok 2* — Ústava sa zakladá na nerozlučnej jednote španielskeho národa, spoločnej a nerozdielnej vlasti všetkých Španielov. Uznáva a zaručuje právo na autonómiu národností a regiónov, z ktorých sa skladá, a solidaritu medzi nimi.

*Článok 31* — 1. Každý prispieva na verejné výdavky v závislosti od svojich hospodárskych schopností, prostredníctvom spravodlivého daňového systému založeného na

4 — K dnešnému dňu Súd prvého stupňa rozhoduje ešte v spojených veciach T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 a T-88/02 a tiež v spojených veciach T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01.

5 — Rozsudky Súdu prvého stupňa zo 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava a i./Komisia, T-227/99, T-129/99 a T-148/99, Zb. s. II-1275, bod 146; Diputación Foral de Álava a i./Komisia, T-92/00 a T-103/00, Zb. s. II-1385, bod 27, a z 23. októbra 2002, Diputación Foral de Álava a i./Komisia, T-364/99, T-347/99 a T-348/99, Zb. s. II-4259, bod 52.

zásadách rovnosti a progresívnosti, ktorý za žiadnych okolností nesmie mať povahu odňatia majetku.

*Článok 139* — 1. Všetci Španieli majú v ktorejkoľvek časti štátneho územia rovnaké práva a rovnaké povinnosti.

…“

2. Žiadny orgán nesmie prijať opatrenia, ktoré by priamo alebo nepriamo obmedzovali slobodu pohybu a usádzania sa osôb a voľný pohyb majetku na celom španielskom území.

8. Hlava VIII Ústavy sa týka územného usporiadania štátu a obsahuje nasledujúce ustanovenia:

*Článok 143* — 1. Na základe práva na autonómiu uznaného v článku 2 Ústavy sa v súlade s ustanoveniami tejto hlavy a príslušnými štatútmi môžu susedné provincie so spoločnými historickými, kultúrnymi a hospodárskymi danosťami, ostrovné územia a provincie tvoriace historický regionálny celok spravovať samy a vytvárať autonómne spoločenstvá.

„*Článok 137* — Štátne územie sa člení na obce, provincie a autonómne spoločenstvá, ktoré sa vytvoria. Všetky tieto územnosprávne celky požívajú pri spravovaní svojich záujmov autonómiu.

*Článok 138* — 1. Štát zaručuje účinné uplatňovanie zásady solidarity zakotvenej v článku 2 Ústavy, pričom dbá na zabezpečenie primeranej a spravodlivej hospodárskej rovnováhy medzi jednotlivými časťami španielskeho územia, s osobitným zreteľom na osobitosti ostrovov.

…“

9. Články 148 a 149 uvádzajú oblasti, v ktorých môžu vykonávať právomoci autonómne spoločenstvá a v ktorých patrí výlučná právomoc štátu. Spomedzi prípadných právomocí autonómnych spoločenstiev ide najmä o rozvoj hospodárskej činnosti autonómneho spoločenstva v rámci cieľov stanovených národnou hospodárskou politikou (článok 148 ods. 1 bod 13).

2. Rozdiely medzi štatútmi jednotlivých autonómnych spoločenstiev nemôžu v žiadnom prípade viesť k hospodárskym alebo sociálnym výhodám.

10. Články 156 až 158 obsahujú podrobnejšie ustanovenia o verejných financiách:

„*Článok 156* — 1. Autonómne spoločenstvá požívajú pri rozvoji a výkone svojich právomocí finančnú autonómiu v súlade so zásadou koordinácie so štátnou finančnou správou a zásadou solidarity medzi všetkými Španielmi.

2. Autonómne spoločenstvá môžu konať ako zmocnenci alebo spolupracovníci štátu pri výbere, správe a zúčtovaní jeho finančných zdrojov v súlade so zákonmi a štatútmi.

*Článok 157* — 1. Zdroje autonómnych spoločenstiev tvoria:

a) Dane úplne alebo sčasti postúpené štátom; prirážky k štátnym daniam a ďalšie podiely na štátnych príjmoch.

b) Vlastné dane, poplatky a osobitné príspevky.

c) Prevody z fondu náhrad medzi územiami a ďalšie príspevky na ťarchu všeobecných rozpočtov štátu.

d) Výnosy z vlastného majetku a príjmy podľa súkromného práva.

e) Výnosy z úverových obchodov.

2. Autonómne spoločenstvá nesmú v žiadnom prípade prijímať daňové opatrenia vo vzťahu k majetku nachádzajúcemu sa mimo ich územia alebo také daňové opatrenia, ktoré by mohli predstavovať prekážku voľnému pohybu tovaru alebo služieb.

…

*Článok 158* — 1. Vo všeobecných rozpočtoch štátu možno určiť príspevok autonómnym spoločenstvám v závislosti od rozsahu štátnych úloh a činností, ktoré na seba prevezmú, a v minimálnom rozsahu plnení, ktoré sa v súvislosti so základnými verejnými službami zaväzujú poskytovať na celom španielskom území.

2. V záujme napraviť hospodársku nerovnováhu medzi jednotlivými územiami a zaviesť do praxe zásadu solidarity sa zriadi Fond náhrad určený na investičné výdavky, ktorého zdroje budú, pokiaľ to bude potrebné, prerozdelené Cortes Generales medzi autonómne spoločenstvá a provincie."

B — *Štatút autonómie*

11. Právnym základom ústavného práva autonómneho spoločenstva Baskicko je štatút autonómie z roku 1979,[6] ktorého článok 40 prisudzuje Baskicku vlastnú autonómnu finančnú správu.

12. Článok 41 ods. 1 štatútu autonómie zároveň stanovuje, že daňové vzťahy medzi španielskym štátom a Baskickom sa spravujú tradičným „forálnym" systémom „Concierto Económico" (hospodárska dohoda). Článok 41 ods. 2 vymedzuje nasledovné zásady:

„a) Príslušné orgány historických území [baskické provincie, v ktorých platia osobitné právne predpisy] môžu na svojom území zachovať, zaviesť a upraviť daňový systém, pričom musia rešpektovať všeobecnú daňovú štruktúru štátu, normy obsiahnuté v hospodárskej dohode, ktoré slúžia na koordináciu, daňovú harmonizáciu a spoluprácu so štátom, a normy, ktoré na ten istý účel prijme baskický parlament v rámci autonómneho spoločenstva.

b) Výber, správu, zúčtovanie, vymáhanie a kontrolu všetkých daní, s výnimkou daní… zabezpečujú v hraniciach každého historického územia jednotlivé Diputaciones Forales, čím nie je dotknutá spolupráca so štátom ani ním vykonávané kontroly.

c) Príslušné orgány historických území prijímajú relevantné rozhodnutia, aby sa na ich územiach uplatnili daňové predpisy výnimočnej a príležitostnej povahy, ktoré sa štát rozhodne uplatňovať na spoločnom území. Ich doba platnosti sa zhoduje s dobou platnosti stanovenou týmito predpismi.

d) Baskicko prispieva do rozpočtu štátu celkovým odvodom, ktorý tvoria príslušné odvody každého z jeho historických území a ktorý predstavuje príspevok na všetky úlohy štátu, ktoré neplní autonómne spoločenstvo.

6 — Prijatý zákonom Ley Orgánica de los Cortes Generales Españolas (španielsky parlament) č. 3/1979 z 18. decembra 1979. Vo francúzskom znení dostupný na http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

e) Na určenie výšky odvodov pripadajúcich na jednotlivé historické územia ako zložiek vyššie uvedeného celkového odvodu bude zriadený zmiešaný výbor zložený jednak po jednom zástupcovi za každý Diputación Foral a rovnakého počtu zástupcov baskickej vlády a jednak takého istého počtu zástupcov štátnej správy. Takto určená výška odvodu sa schvaľuje zákonom v pravidelných intervaloch zavedených systémom vzájomnej dohody, čo však nemá vplyv na jeho každoročnú aktualizáciu spôsobom, ktorý sa rovnako stanoví systémom vzájomnej dohody.

f) Systém vzájomnej dohody sa uplatňuje v súlade so zásadou solidarity, na ktorú odkazujú články 138 a 156 Ústavy.“

C — *Hospodárska dohoda*

13. Hospodárska dohoda medzi autonómnym spoločenstvom Baskicko a Španielskom z roku 2002[7] nahrádza predošlú dohodu z roku 1981. Články 2 až 4 dohody vymedzujú zásady, ktoré sú historické územia povinné dodržiavať pri vypracovávaní daňového systému:

„*Článok 2 Všeobecné zásady*

Po prvé — Daňový systém, ktorý zavedú historické územia, musí dodržiavať nasledujúce zásady:

1. — Rešpektovanie solidarity v zmysle Ústavy a štatútu autonómie.

2. — Dodržiavanie všeobecnej daňovej štruktúry štátu.

3. — Koordinácia, daňová harmonizácia a spolupráca so štátom v súlade s ustanoveniami tejto hospodárskej dohody.

4. — Vzájomná koordinácia, daňová harmonizácia a spolupráca medzi orgánmi historických území v súlade s ustanoveniami zavedenými na tento účel baskickým parlamentom.

7 — Schválená zákonom č. 12/2002 z 23. mája 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, zverejnený v BOE z 24. mája 2002). Vo francúzskom znení dostupný na http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

5. — Podriadenosť medzinárodným zmluvám a dohodám podpísaným a ratifikovaným Španielskom a tým, ku ktorým pristúpi.

Tento daňový systém musí byť najmä v súlade s ustanoveniami Španielskom podpísaných medzinárodných dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia, ako aj predpismi Európskej únie o daňovej harmonizácii, pričom musí znášať výdavky spojené s uplatňovaním týchto dohovorov a právnych predpisov.

Po druhé — Normy tejto dohody sa vykladajú v súlade s ustanoveniami všeobecného zákona o daniach týkajúcimi sa výkladu daňových prepisov.

Článok 3 Daňová harmonizácia

Pri vypracovávaní daňovej právnej úpravy historické územia:

a) Konajú v súlade so všeobecným zákonom o daniach, pokiaľ ide o terminológiu a pojmy, čím nie sú dotknuté osobitné ustanovenia tejto hospodárskej dohody.

b) Zachovávajú celkové faktické zaťaženie na rovnakej úrovni, ako je vo zvyšnej časti štátu.

c) Dodržiavajú a zaručujú slobodu pohybu a usádzania sa osôb, rovnako ako voľný pohyb tovaru, kapitálu a služieb po celom území Španielska, pričom nesmie dochádzať k diskriminácii ani ujme na riadnej hospodárskej súťaži podnikov, ani k neregulárnostiam pri prideľovaní zdrojov.

d) Používajú rovnakú kategorizáciu priemyselných, banských, obchodných činností, činností v oblasti služieb, odborných, poľnohospodárskych, umeleckých, rybárskych a chovateľských činností ako na spoločnom území, čo však nebráni prípadnému vypracovaniu podrobnejšej kategorizácie týchto činností.

Článok 4 Zásada spolupráce

Po prvé — Ešte pred nadobudnutím ich účinnosti oznámia príslušné orgány historických území štátnej správe návrhy ustanovení právnej úpravy v daňovej oblasti.

Štátna správa bude vo vzťahu k daným orgánom postupovať rovnako.

Po druhé — Štát zavedie mechanizmy umožňujúce orgánom Baskicka spoluprácu na medzinárodných dohodách s možným dosahom na uplatňovanie tejto hospodárskej dohody.

Po tretie — Pri výkone úloh, ktoré im prináležia v otázkach správy, kontroly a výberu svojich daní, si budú štát a historické územia vymieňať v určenom čase a forme všetky údaje a informácie, ktoré považujú za nevyhnutné na zlepšenie ich vyberania.

Obe správy si najmä:

a) budú prostredníctvom svojich ústredí na spracovanie údajov vymieňať všetky informácie, ktoré budú považovať za potrebné. Na tento účel bude zavedené nevyhnutné technické zabezpečenie vzájomnej komunikácie. Každoročne sa bude vypracovávať spoločný a koordinovaný plán daňovej informatiky.

b) Odbory kontroly pripravia spoločné kontrolné programy v rámci dane z príjmov právnických osôb v súvislosti s cieľmi, odvetviami a koordinovanými selektívnymi postupmi, ako aj daňovníkmi, ktorí zmenili bydlisko, spoločnosťami v režime daňovej transparentnosti a spoločnosťami, ktoré podliehajú dani, a to v pomere k objemu uskutočnených obchodov.“

14. Článok 14 ods. 1 upravuje deľbu daňovej právomoci v oblasti dane z príjmov právnických osôb nasledovne:

„Po prvé — Daň z príjmov právnických osôb je dohodnutou daňou s autonómnou právnou úpravou vzťahujúcou sa na daňovníkov s daňovým domicilom v Baskicku.

Na tých daňovníkov, ktorých objem obchodov v predchádzajúcom účtovnom období presiahol 6 miliónov eur a ktorí za to isté účtovné obdobie uskutočnili na spoločnom území viac než 75 percent svojho objemu obchodov, sa však vzťahuje právna úprava tohto územia.

Rovnako sa autonómna právna úprava uplatňuje aj na daňovníkov s daňovým domicilom na spoločnom území, ktorých objem obchodov v predchádzajúcom účtovnom období presiahol 6 miliónov eur a ktorí celý objem svojich obchodov dosiahli v Baskicku.“

15. Články 48 až 60 hospodárskej dohody sa venujú finančným vzťahom medzi štátom a Baskickom. Články 48 až 50 znejú nasledovne:

„Článok 48 Všeobecné zásady

Finančné vzťahy medzi štátom a Baskickom sa spravujú nasledovnými zásadami:

Po prvé — Daňová a finančná autonómia orgánov Baskicka pri rozvoji a výkone jeho právomocí.

Po druhé — Rešpektovanie solidarity v zmysle Ústavy a štatútu autonómie.

Po tretie — Koordinácia a spolupráca so štátom v otázkach rozpočtovej stability.

Po štvrté — Príspevok Baskicka na úlohy štátu, ktoré neplní autonómne spoločenstvo, formou stanovenou podľa tejto hospodárskej dohody.

Po piate — Možnosti finančného dohľadu, ktoré štát kedykoľvek vykonáva vo vzťahu k miestnym územným celkom, budú zodpovedať príslušným orgánom Baskicka, pričom to však neznamená nižší stupeň autonómie baskických miestnych územných celkov, než na akom sú územné celky, na ktoré sa vzťahuje spoločný systém.

Článok 49 Pojem odvod

Baskicko prispieva do rozpočtu štátu celkovým odvodom, ktorý tvoria príslušné odvody každého z jeho historických území a ktorý predstavuje príspevok na všetky úlohy štátu, ktoré neplní autonómne spoločenstvo Baskicko.

Článok 50 Pravidelnosť a aktualizácia odvodu

Po prvé — Každých päť rokov sa na základe zákona odhlasovaného Cortes Generales (španielsky parlament) po predchádzajúcom súhlase zmiešaného výboru pre hospodársku dohodu stanoví metodológia výpočtu odvodu, ktorá bude platiť po obdobie nasledujúcej päťročnice v súlade so všeobecnými zásadami uvedenými v tejto hospodárskej dohode, ako aj metodológia schválenia odvodu na prvý rok päťročnice.

Po druhé — V priebehu každého roka nasledujúceho po prvom roku pristúpi zmiešaný výbor pre hospodársku dohodu k aktualizácii odvodu, pričom uplatní metodológiu schválenú zákonom, na ktorú odkazuje predošlý odsek.

Po tretie — V tejto dohode uvedené zásady, ktoré tvoria metodológiu výpočtu odvodu, sa v rámci päťročnicového zákona o odvode môžu meniť, keď na to dajú dôvod okolnosti a skúsenosti s ich uplatňovaním.“

*„Článok 3 Výpočet odvodu za východiskový rok*

Odvod splatný za východiskový rok päťročnice 2002 — 2006 sa vypočíta použitím koeficientu zápočtu tiarch, ktoré na seba nepreberá autonómne spoločenstvo, do celkovej výšky odvodu, a uskutočnením príslušných úprav a vyrovnaní, a to za podmienok stanovených v nasledujúcich článkoch.

16. Podľa článkov 63 a 64 môže súlad daňovej právnej úpravy s hospodárskou dohodou posudzovať ešte pred jej uverejnením kolegiálny orgán v paritnom zložení, ktorým je výbor pre koordináciu a posudzovanie právnych predpisov. Na návrh ktoréhokoľvek svojho člena tento výbor preskúma námietky vznesené voči právnej úprave a bude sa snažiť dospieť k súhlasnému riešeniu.

Článok 4 Ťarchy štátu, ktoré na seba nepreberá autonómne spoločenstvo

D — *Zákon z roku 2002 o odvode na roky 2002 — 2006*

Po prvé — Za ťarchy štátu, ktoré na seba nepreberá autonómne spoločenstvo, sa považujú ťarchy zodpovedajúce právomociam, ktorých výkon autonómne spoločenstvo ešte v skutočnosti na seba neprebralo.

17. Zákonom z 23. mája 2002 [8] bola schválená metóda výpočtu odvodu Baskicka na roky 2002 až 2006.

Po druhé — Na výpočet celkovej výšky tiarch sa od rozpočtových výdavkov štátu odpočíta celý rozpočtový príspevok, ktorý na úrovni štátu zodpovedá právomociam prebraných autonómnym spoločenstvom odo dňa účinnosti ich presunu stanoveného v príslušných kráľovských dekrétoch.

8 — Zákon 13/2002 z 23. mája 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo País Vasco para el quinquenio 2002 — 2006, BOE č. 124 z 24. mája 2002). Vo francúzskom znení dostupný na http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

Článok 5 Úpravy

Po prvé — Bez toho, aby tým boli dotknuté ustanovenia článkov 14 a 15 nižšie, budú číselné údaje vyplývajúce zo zápočtu, na ktorý odkazuje štvrtý odsek predchádzajúceho článku, upravené s cieľom zdokonalenia odhadu príjmov z priamych daní pripadajúcich na Baskicko a na zvyšnú časť štátu v súlade s ustanoveniami článku 55 hospodárskej dohody.

Článok 6 Kompenzačné sumy

Po prvé — Z odvodu pripadajúceho na jednotlivé historické územia sa kompenzáciou odpočítajú nasledujúce položky:

a) zápočtová časť nedohodnutých daní;

b) zápočtová časť rozpočtových príjmov nedaňovej povahy;

c) zápočtová časť schodku vykázaného všeobecným štátnym rozpočtom…

Článok 7 Koeficient zápočtu

Koeficient zápočtu, na ktorý odkazujú predchádzajúce články 4 a 6, stanovený v podstate v závislosti od príjmu historických území v porovnaní so štátnym príjmom, je na aktuálnu päťročnicu 6,24 %.“

18. Ďalšie ustanovenia zákona upravujú prispôsobovanie odvodu, ku ktorému musí so zreteľom na východiskový rok 2002 dôjsť v neskorších rokoch.

E — *Baskické zákonné ustanovenia*

19. Baskický zákon č. 27/1983 z 25. novembra 1983 dopĺňa existujúci finančný a daňový systém. Stanovuje časť daňových zdrojov, ktorú po odpočte odvodu odvádzaného štátu musia Baskicku zaplatiť historické územia.

20. Baskický zákon č. 3/1989 z 30. mája 1989 okrem toho vytvoril orgán pre daňovú koordináciu Baskicka. Tento koordinačný orgán vydáva stanoviská k návrhom daňových ustanovení historických území.

F — *Sporné daňové predpisy historických území*

21. Ustanovením, ktorého vyslovenie neplatnosti sa navrhuje vo veciach C-428/06, C-429/06 a C-434/06, je Norma Foral 7/2005 z 23. júna 2005 prijatá Juntas Generales de Vizcaya, ktorá vo svojom článku 2 mení Norma Foral 3/1996 z 26. júna 1996 o dani z príjmov právnických osôb (del Impuesto sobre Sociedades): [9]

— Článok 2 ods. 4 tejto normy mení článok 29 Norma Foral 3/1996 a sadzbu dane z právnických osôb stanovuje na 32,5 %;

— Článok 2 ods. 6 napadnutej normy mení článok 37 Norma Foral 3/1996 a zavádza možnosť odpočtu vo výške 10 % zo sumy investícií vložených do nového hmotného investičného majetku a určených na hospodársky rozvoj podniku.

— Článok 2 ods. 7 napadnutej normy mení článok 39 Norma Foral 3/1996 a zavádza možnosť odpočtu vo výške 10 % zo súm vyplývajúcich z účtovného výsledku za zdaňovacie obdobie, ktoré môžu byť určené ako rezerva na investície do výroby a/alebo rezerva na činnosti na zachovanie alebo zlepšenie životného prostredia alebo úsporu energie.

22. Daň z príjmu právnických osôb platná vo Vizcayi sa líši od všeobecnej 35 %-nej [10] sadzby dane platnej v Španielsku. Možnosť daňových odpočtov na základe článkov 37 a 39 Norma Foral 3/1996 španielsky zákon o dani z príjmov právnických osôb nepozná.

23. Ustanovením, ktorého vyslovenie neplatnosti sa navrhuje vo veciach C-430/06 a C-433/06, je Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 z 24. mája 2005 prijatý Consejo de Diputados de Álava, ktorého jediný článok vo svojich odsekoch 4 a 5 mení články 29 a 37 Norma Foral 24/1996 z 5. júla 1996 o dani z príjmov právnických osôb. Obsah týchto ustanovení zodpovedá obsahu napadnutých noriem z Vizcaye.

24. Napokon predmetom vecí C-431/06 a C-432/06 je Decreto Foral 32/2005 z 24. mája 2005 prijatý Diputación Foral de Gipúzkoa, ktorý mení články 29 a 37 Norma Foral 7/1996 zo 4. júla 1996 o dani z príjmov právnických osôb. Tieto ustanovenia zodpovedajú napadnutým normám ostatných historických území.

9 — Obsahom žalobcami podaných žalôb v sporoch vo veciach samých vo veciach C-428/06 a C-429/06 je vyslovenie neplatnosti článku 2 ods. 4, 6 a 7 Norma Foral, kým jediným predmetom žaloby vo veci C-434/06 je vyslovenie neplatnosti článku 2 ods. 4 a 6.

10 — Pozri článok 28 ods. 1 novelizovaného znenia zákona o dani z príjmov právnických osôb zavedeného dekrétom Real Decreto-Legislativo 4/2004 z 5. marca 2004.

## III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

25. Už pred prijatím sporných ustanovení existovali v historických územiach právne predpisy v tejto oblasti. Rozsudkom z 9. decembra 2004 však Tribunal Supremo vyslovil neplatnosť týchto starších ustanovení (dovolanie č. 7893/1999). [11] Tento súd osobitne skúmal Normas Forales z hľadiska ústavných zásad autonómie, rovnosti zaobchádzania, jednotnosti štátu, solidarity, ako aj z hľadiska zásad voľnej hospodárskej súťaže a slobody usadiť sa. V tejto súvislosti Tribunal Supremo zdôraznil, že uvedené zásady nevylučujú všetky daňové opatrenia historických území, ktoré sa odchyľujú od všeobecného daňového systému štátu. Treba totiž rovnako vziať do úvahy ústavou zaručenú autonómiu historických území. Hranice toho, čo je povolené v ústavnom práve, sú však prekročené, pokiaľ rozdiely predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

26. Vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora a Súdu prvého stupňa sa potom Tribunal Supremo zaoberal jednotlivými ustanoveniami a rozhodol, že pri znížených sadzbách dane, ustanoveniach o odpočte niektorých investícií do hmotného investičného majetku a pri osobitných rezervách ide o štátnu pomoc. Tribunal Supremo vyslovil neplatnosť tohto, ako aj niektorých ďalších ustanovení, pretože tieto pomoci neboli oznámené Komisii podľa článku 88 ods. 3 ES, bez toho, aby sa s prejudiciálnym návrhom obrátil na Súdny dvor.

27. Po tom, ako historické územia prijali spornú právnu úpravu s rovnakým obsahom, túto úpravu napadli na Tribunal Superior de Justicia del País Vasco susedné regióny La Rioja a Kastília-León a tiež UGT-Rioja. Po tom, ako Súdny dvor medzičasom vydal rozsudok Azory, [12] Tribunal Superior usúdil, že je nevyhnutné podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania, a uznesením z 20. septembra 2006 mu vo veciach C-428/06, C-429/06 a C-434/06 položil nasledujúcu otázku:

„Má sa článok 87 ods. 1 ES vykladať tak, že daňové opatrenia prijaté Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya (zastupiteľstvo historického územia Vizcaya), ktoré zmenili znenie článku 29 ods. 1 písm. a) a článkov 37 a 39 právneho predpisu o dani z príjmov právnických osôb, je potrebné považovať za selektívne, a preto predstavujúce štátnu pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia, ktorá sa musí podľa článku 88 ods. 3 ES oznamovať Komisii, a to z dôvodu, že zaviedli nižšiu sadzbu dane, ako je všeobecná sadzba stanovená zákonom

11 — Príloha 8 pripomienok Komisie.

12 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

španielskeho štátu, a určité zníženia dane, ktoré neexistujú v daňovom práve s celoštátnou pôsobnosťou, ale uplatňujú sa však na území tohto autonómneho podštátneho územného celku?“

## IV — Posúdenie

### A — *Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania*

28. Prejudiciálne otázky položené v ostatných veciach sa týkajú zodpovedajúcich ustanovení historických území Álava (C-430/06 a C-433/06) a Guipúzcoa (C-431/06 a C-432/06), ktoré sú podobné.

29. Uznesením z 30. novembra 2006 rozhodol predseda Súdneho dvora tieto veci spojiť.

30. V konaní na Súdnom dvore predložili svoje pripomienky Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-Rioja, Comunidad Autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), španielska a talianska vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia Európskych spoločenstiev. Spoločné pripomienky zároveň podali Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral d'Álava, Diputación Foral de Vizcaya a Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao.

31. UGT-Rioja a Comunidad Autónoma de La Rioja pôvodne podali námietku neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania. UGT-Rioja v tejto súvislosti argumentovala, že Norma Foral č. 7/2005 prijatá Juntas Generales de Vizcaya už bola vyhlásená za neplatnú a/alebo bola pozastavená jej účinnosť. Comunidad Autónoma de la Rioja zasa tvrdila, že sporné ustanovenia troch dotknutých historických území boli vyhlásené za neplatné rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia del País Vasco zo 14. novembra 2005 (potvrdeným rozhodnutím zo 17. marca 2006) v nadväznosti na rozsudok Tribunal Supremo z 9. decembra 2004.

32. Krátko pred začatím ústneho pojednávania však obaja títo účastníci konania svoje námietky neprípustnosti vzali späť. Informácie, ktoré poskytli na základe otázky položenej Súdnym dvorom na pojednávaní, ktorá sa týkala stavu vyššie spomínaných konaní, vec nijako neobjasnili. Zdá sa, že účinnosť ustanovení napadnutých návrhmi na vydanie predbežného opatrenia bola sčasti pozastavená, aj keď súdne rozhodnutia vo veci niektorých Normas Forales ešte nie sú právoplatné.

33. V tomto bode je potrebné zdôrazniť, že späťvzatie námietky neprípustnosti je irelevantné, keďže Súdny dvor má možnosť vysloviť neprípustnosť aj bez návrhu. Okolnosť, že sporné ustanovenia boli prípadne vyhlásené za neplatné, resp. že bola pozastavená ich účinnosť, by však v tomto ohľade mohla budiť pochybnosti o nevyhnutnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

34. V judikatúre je ustálené, že v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 234 ES prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, ktoré má byť vydané, aby so zreteľom na osobitosti prípadu posúdil nevyhnutnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania pre vydanie rozsudku. [13]

35. V dôsledku toho, ak sa vnútroštátnymi súdmi položené prejudiciálne otázky týkajú výkladu ustanovenia práva Spoločenstva, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť, ibaže by bolo zjavné, že návrh na začatie prejudiciálneho konania v skutočnosti smeruje k tomu, aby Súdny dvor rozhodoval na základe vykonštruovaného sporu alebo formuloval konzultatívne názory o všeobecných alebo hypotetických otázkach, keď požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký vzťah k realite alebo k predmetu sporu, alebo že Súdny dvor nemá dostatok skutkových a právnych informácií potrebných na to, aby odpovedal užitočným spôsobom na otázky, ktoré sú mu položené. [14]

36. V stále prejednávanom spore vo veci samej žalobcovia namietajú proti normám historických území. Za týchto okolností vnútroštátny súd kladie otázku týkajúcu sa výkladu článku 87 ES. Nič nenasvedčuje tomu, že by bol spor vyriešený alebo mal hypotetickú povahu z dôvodu, že sporné ustanovenia boli vyhlásené za neplatné v iných konaniach. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sa však na Súdny dvor obrátil, pričom toto rozhodnutie záleží v prvom rade na jeho zvážení, hoci platnosť ustanovení podľa informácií účastníkov konania už sám spochybnil v rámci konaní o predbežnom opatrení. Je vecou vnútroštátneho súdu, a nie Súdneho dvora, aby o platnosti rozhodnutí vydaných v tejto súvislosti rozhodol v duchu vnútroštátnych procesných predpisov. [15]

37. Confebask okrem toho usudzuje, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je nevyhnutný, lebo odpoveď už jednoznačne vyplýva z rozsudku Azory. Súdny dvor podľa nej môže rozhodnúť aj uznesením na základe článku 104 ods. 3 rokovacieho poriadku. V prejednávanom prípade však nejde o námietku neprípustnosti vo vlastnom zmysle slova. V prípade postupu podľa článku 104 ods. 3 rokovacieho poriadku nie je totiž návrh na začatie prejudiciálneho

13 — Rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921; bod 59; zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 24, a z 29. januára 2008, Promusicae, C-275/06, Zb. s. I-271, bod 36.

14 — Rozsudok Promusicae, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 37.

15 — V tomto zmysle pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Zb. s. I-5257, bod 42; z 30. júna 2005, Tod's, C-28/04, Zb. s. I-5781, bod 14, a z 12. januára 2006, Turn a Sportunion Waldburg, C-246/04, Zb. s. I-589, bod 21.

konania neprípustný, len sa ním možno zaoberať v skrátenom konaní. Nijaká skutočnosť však neumožňuje využiť takýto postup, pretože odpoveď na túto položenú otázku nemožno jednoznačne vyvodiť z judikatúry ani nenecháva priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.

38. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

B — *O prejudiciálnej otázke*

39. Vnútroštátny súd by v podstate chcel vedieť, za akých podmienok majú miestnymi samosprávami prijaté výhodnejšie daňové opatrenia, ako sú daňové ustanovenia platné vo zvyšnej časti územia členského štátu, selektívnu povahu, a teda predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES, ktorá by sa na základe článku 88 ES mala oznamovať Komisii.

40. Predtým, než budem bližšie skúmať, za akých podmienok by sa mali vzhľadom na skutkový stav vo veci samej považovať daňové právne úpravy za selektívne, rada by som pripomenula hlavné okolnosti rozsudku Azory.

1. Rozsudok Azory

41. V rozsudku Azory sa Súdny dvor prvýkrát venoval tzv. regionálnej selektívnosti daňových ustanovení. V tomto ohľade je východiskovým bodom ustálená judikatúra v otázke charakteristických znakov selektívnosti. Vyplýva z nej, 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. [16]

42. Je pravda, že dane v zásade nie sú žiadnymi výhodami, ale práve naopak, bremenami. Daňové opatrenia však môžu predstavovať pomoc, pokiaľ v daných prípadoch štát zavedie nižšie než bežné zdanenie alebo od zdanenia upustí. Keďže pojem pomoc je všeobecnejší než pojem dotácia, zahŕňa nielen skutočné plnenia ako dotácie samy osebe, ale aj úľavy od bremien, ktoré obvykle zaťažujú podnikový rozpočet. [17] V dôsledku toho je na posúdenie, či má daňové opatrenie charakter štátnej pomoci, nevyhnutné zvoliť si ako referenčný rámec „bežné“ zdanenie, od ktorého sa sporná právna úprava odchyľuje

16 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 54, a odkaz na rozsudky 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.

17 — Pozri rozsudky z 23. februára 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijene in Limburg/Hohe Behörde, 30/59, Zb. s. 1, bod 43; z 15. marca 1994, Banco Exterior de Espana, C-387/92, Zb. s. I-877, bod 13, a z 1. decembra 1998, Ecotrade, C-200/97, Zb. s. I-7907, bod 34.

selektívnym spôsobom.[18] Odlišné zdanenie je oprávnené, pokiaľ toto odlíšenie vyplýva z povahy alebo celkovej koncepcie daňového systému.[19]

43. Hlavná novosť rozsudku Azory spočíva v tom, že Súdny dvor neusúdil, že referenčným rámcom musí byť nevyhnutne celý členský štát. Práve naopak, rozhodol, že je možné, aby bol referenčný rámec daňovej právnej úpravy regionálneho alebo miestneho územného celku tvorený iba jeho územím, pokiaľ má tento celok dostatočnú autonómiu voči ústrednej vláde tohto členského štátu.[20]

44. Vo svojej predošlej judikatúre v otázke štátnej pomoci miestnych samospráv Súdny dvor predovšetkým zdôrazňoval, že túto pomoc možno pripísať štátu.[21] Vychádzajúc z tejto zásady, Komisia bola vo svojej predchádzajúcej rozhodovacej praxi presvedčená, že právne úpravy, ktoré sa neuplatňujú na celom štátnom území, sú selektívnymi opatreniami, aj keď boli prijaté územnými samosprávami.[22]

45. Po vytýčení referenčného rámca na posúdenie zníženej sadzby dane v regióne členského štátu Súdny dvor, opierajúc sa o návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed, rozlíšil v rozsudku Azory tri situácie:[23]

— Ústredná vláda jednostranne rozhodne uplatňovať vo vymedzenej zemepisnej oblasti nižšiu sadzbu dane, než aká platí na celoštátnej úrovni (prvá situácia).

— Právomoc v oblasti daní je prerozdelená ústredným štátom medzi všetky miestne územné celky na určitej úrovni, ktoré majú v hraniciach im priznaných právomocí právo voľne určovať daňovú sadzbu s platnosťou pre územie, nad ktorým vykonávajú svoju právomoc (druhá situácia).

18 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 56.

19 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 52, s odkazom na rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, Zb. s. 709, bod 33, a z 15. decembra 2005, Unicredito italiano, C-148/04, Zb. s. I-11137, bod 51.

20 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 58.

21 — Rozsudok zo 14. októbra 1987, Nemecko/Komisia, 248/84, Zb. s. 4013, bod 17; pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio vo veci z 1. júla 1999, Juntas Generales de Guipúzcoa a i., C-400/97, C-401/97 a C-402/97, Zb. s. I-1073, bod 31. Súdny dvor sa týchto zásad pridržal v rozsudku Azory, pozri bod 55 tohto rozsudku, už citovaného v poznámke pod čiarou 3.

22 — Pozri rozhodnutie Komisie 2003/442/ES z 11. decembra 2002 týkajúce sa časti režimu, ktorým sa prispôsobuje vnútroštátny daňový systém osobitostiam autonómneho regiónu Azory, a to v oblasti zníženia sadzieb dane z príjmov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 150, 2003, s. 52, body 26 až 32), prejednávané v rozsudku Azory, a rozhodnutie Komisie 2005/261/ES z 30. marca 2004 o systéme pomoci, ktorý plánuje realizovať Spojené kráľovstvo v súvislosti s reformou vlády Gibraltáru týkajúcou sa daní zo zisku spoločností (Ú. v. EÚ L 85, 2005, s. 1, body 102 až 109), voči ktorým Gibraltár a Spojené kráľovstvo podali na Súd prvého stupňa žaloby o neplatnosť (veci T-211/04 a T-215/04).

23 — Návrhy z 20. októbra 2005 vo veci Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, body 50 až 54.

— Miestna alebo regionálna samospráva určí pri výkone právomocí, dostatočne autonómnych vo vzťahu k ústrednej moci, ktorými ostatné samosprávy nedisponujú (nerovnomernosť), sadzbu dane, ktorá je nižšia ako celoštátna a platí výhradne pre podniky prítomné na území, nad ktorým vykonáva svoju právomoc (tretia situácia).

46. V prvej situácii jednoznačne ide o selektívne opatrenie. Pretože sa v danom prípade rozhoduje o všeobecnom systéme i regionálnych odchýlkach na úrovni štátu, jediným do úvahy prichádzajúcim referenčným rámcom je štát ako celok.

47. V druhej situácii niet „bežnej“ úrovne zdanenia pre celé štátne územie, od ktorého by sa mohli právne úpravy jednotlivých územných samospráv priaznivým spôsobom odchýliť. V dôsledku toho sú jednotlivé miestne právne úpravy vo vzájomnom vzťahu izolované a nie sú selektívne. [24]

48. To zodpovedá vzťahu existujúcemu medzi daňovými systémami členských štátov. Keďže priame dane patria do právomoci členských štátov, [25] nie sú sadzby dane z príjmu právnických osôb harmonizované, ale medzi jednotlivými členskými štátmi sa značne líšia. Kým v Bulharsku a na Cypre je len 10 %-ná daň, priemerom v Európskej únii je 25 %. [26] Aj keď rôzne sadzby dane zreteľne vplývajú na hospodársku súťaž, osobitne nízke sadzby platné pre všetky podniky daného členského štátu nemajú charakter pomoci, lebo v Spoločenstve neexistuje všeobecne platný systém.

49. Tretia situácia sa vyznačuje nerovnomernou deľbou právomocí. Na niektorých územiach majú miestne a regionálne územné celky určité normatívne právomoci, zatiaľ čo na ostatných územiach sú tieto právomoci priznané ústrednému štátu. Určujúcim je tu stupeň autonómie, ktorou pri svojej zákonodarnej činnosti disponujú miestne územné samosprávy.

50. Pokiaľ totiž obsah miestnych právnych úprav určuje a/alebo zaň nesie hospodárske dôsledky ústredný štát, potom nejde o skutočnú autonómiu. Miestna právna

24 — Pozri návrhy vo veci Azory, už citované v poznámke pod čiarou 23, bod 53. Pozri tiež závery Komisie (Oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov z roku 1998, Ú. v. ES 384, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277; bod 16, a správu z 9. februára 2004 o prevedení tohto oznámenia, C 434, bod 33). V dôsledku toho je právna veda toho názoru, že nemecký systém podnikových daní, v ktorom sadzbu dane stanovujú obce, nie je selektívny (STEIN, R. M.: *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, s. 167 a nasl.).

25 — Pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Mark & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 40, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36.

26 — Tieto údaje pochádzajú zo štúdie Eurostatu *Taxation trends in the European Union*, 2007, s. 32, tabuľka I-6, dostupná na adrese www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf.

úprava sa musí pripísať ústrednému štátu. Všeobecne platná právna úprava tohto štátu tvorí komparatívny nástroj umožňujúci posúdiť, či miestna právna úprava poskytuje selektívnu výhodu. Ak by malo platiť, že sa za referenčný rámec musí vziať územie samosprávy len preto, lebo právna úprava bola formálne prijatá touto samosprávou, potom by členské štáty mohli zákaz štátnej pomoci ľahko obchádzať. Potom by im totiž stačilo formálne preniesť právomoci prijímať danú právnu úpravu na miestne samosprávy. [27]

— Miestna samospráva, ktorá normu prijala, musí mať vlastné ústavnoprávne, politické a administratívnoprávne postavenie, odlišné od postavenia ústrednej vlády — ide o inštitucionálnu autonómiu.

— Právne úpravy boli prijaté bez toho, aby mala ústredná vláda možnosť bezprostredne ovplyvniť ich obsah — ide o procesnú autonómiu.

51. Na druhej strane, ak bolo sporné opatrenie miestnej samosprávy prijaté touto samosprávou pri výkone dostatočne autonómnych právomocí, potom je tretia situácia porovnateľná s druhou: právne úpravy pochádzajúce od viacerých zákonodarcov na základe ich vlastných právomocí — v prejednávanom prípade od ústredného štátu a miestnych samospráv — totiž existujú popri sebe, pričom neexistuje spoločný referenčný rámec.

— Hospodárske dôsledky zníženia sadzby štátnej dane pre podniky v dotknutom regióne nemôžu byť vyrovnávané dotáciami ani prevodmi z ostatných regiónov alebo ústrednej vlády — ide o finančnú autonómiu.

2. Analogické uplatnenie rozsudku Azory na opatrenia prijaté historickými územiami

52. Na posúdenie existencie dostatočného stupňa autonómie vymedzili Súdny dvor a generálny advokát Geelhoed [28] tri kritériá, ktoré musia byť splnené súčasne:

53. Prípad historických území, rovnako ako vec Azory, zodpovedá nerovnomernej deľbe právomocí v zmysle tretej situácie. V Španielsku totiž daňová legislatíva v zásade tiež patrí do právomoci ústrednej vlády. Na rozdiel od ostatných miestnych a regionálnych samospráv majú v tejto oblasti

27 — V tomto zmysle pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio vo veci Juntas Generales de Guipúzcoa a i., už citované v poznámke pod čiarou 21, bod 37.

28 — Pozri návrhy vo veci Azory, už citované v poznámke pod čiarou 23, bod 54.

vlastné právomoci iba historické územia. [29] V dôsledku toho určenie, či sa sporné daňové právne úpravy vo veci samej musia dávať do vzťahu s ustanoveniami platnými vo zvyšnej časti Španielska, alebo či sa musia posudzovať ako nezávislá právna úprava, závisí najmä od autonómie, ktorou pri výkone svojej právomoci územia disponujú.

a) Úvodné poznámky

54. Chcela by som predovšetkým pripomenúť, že na základe článku 6 ods. 3 EÚ Európska únia rešpektuje národnú identitu členských štátov. To znamená, že Únia nezasahuje do ústavného zriadenia členského štátu, či už centralizovaného, alebo federatívneho, a neovplyvňuje deľbu právomocí v rámci členského štátu. Nové znenie tohto ustanovenia prijaté Lisabonskou zmluvou výslovne zdôrazňuje rešpektovanie ústavných systémov členských štátov Únie. [30]

55. Podľa ustálenej judikatúry sa však členský štát nemôže odvolávať na ustanovenia, prax alebo situácie vyplývajúce z jeho vnútroštátneho právneho poriadku, vrátane tých, ktoré vyplývajú z ústavného usporiadania tohto štátu, aby tým odôvodnil nesplnenie povinností vyplývajúcich z práva Spoločenstva. [31]

56. V rozsudku Azory Súdny dvor stanovil medzi týmito dvoma zásadami presnú rovnováhu. Na jednej strane rešpektuje autonómiu, ktorú priznáva ústava daného členského štátu územným samosprávam. Ak by už totiž sám obmedzený územný rozsah pôsobnosti daňovej právnej úpravy zakladal selektívnosť opatrenia, potom by bola autonómia priznaná štátnou ústavou tejto územnej samospráve otázna. Každá miestna právna úprava, ktorá by v porovnaní s daňovým právom ústredného štátu bola výhodnejšie a spĺňala aj ďalšie podmienky na označenie za štátnu pomoc a zároveň prekračovala hranicu *de minimis*, by musela byť povoľovaná Komisiou. Tá by ju priznávala, len ak by na ňu boli dôvody, ako napríklad podpora hospodárskeho rozvoja zaostalých oblastí na základe článku 87 ods. 3 písm. a) ES.

57. Na druhej strane však požiadavky na autonómiu miestnych zastupiteľstiev majú zabezpečiť, aby sa členské štáty neschovávali za svoje ústavnoprávne zriadenie a aby sa zákaz štátnej pomoci zakotvený

29 — Okrem Vizcaye, Álavy a Guipúzcoy má vlastnú daňovú právomoc založenú na osobitnom historickom daňovom režime (Fueros) aj autonómne spoločenstvo Navarra.

30 — Článok 3a ods. 2 prvá veta EÚ (zmenený, teraz článok 4 EÚ) v znení Lisabonskej zmluvy o Európskej únii a Zmluvy o fungovaní Európskej únie, podpísanej v Lisabone 13. decembra 2007 (Ú. v. EÚ C 306, s. 1), hovorí:„Únia rešpektuje rovnosť členských štátov pred zmluvami, ako aj ich národnú identitu, obsiahnutú v ich základných politických a ústavných systémoch vrátane regionálnych a miestnych samospráv.“

31 — Pozri najmä rozsudok z 1. apríla 2008, vláda Francúzskeho spoločenstva a valónska vláda, C-212/06, Zb. s. I-1683, bod 58 a citované odkazy.

v článku 87 ES neobchádzal vyslovene formálnym prenášaním zákonodarných právomocí.

58. Pri uplatňovaní zásad rozsudku Azory na prejednávanú vec je nevyhnutné túto rovnováhu zohľadniť.

59. Vo dvoch bodoch sa však prejednávané veci od rozsudku Azory líšia. Po prvé v danom prípade ide o iný druh konania: rozsudok Azory bol vydaný po žalobe o neplatnosť podanej Portugalskom na základe článku 230 ods. 1 ES proti rozhodnutiu Komisie. Súdny dvor musel sám rozhodnúť, či mohla Komisia konštatovať, že sporné opatrenie predstavuje štátnu pomoc.

60. V prejednávaných prejudiciálnych veciach na základe článku 234 ES sa naproti tomu úloha Súdneho dvora obmedzuje na výklad článku 87 ods. 1 ES. Aj keď má Súdny dvor na tento účel zaostrené na špecifické skutočnosti vo veci samej, je v každom prípade vecou vnútroštátneho súdu, aby v konečnom dôsledku rozhodol, či sa právne úpravy historických území musia označiť za selektívne opatrenia a tým aj za štátnu pomoc. [32] V dôsledku toho sa musí prejudiciálna otázka, ktorej predmetom je získať od Súdneho dvora posúdenie konkrétnych opatrení, chápať v zmysle naznačenom v bode 39 vyššie.

61. Po druhé treba vziať do úvahy skutočnosť, že Azory mali právomoc znížiť sadzbu štátnej dane na prekonanie štrukturálnych nevýhod dopadajúcich na podniky z tohto regiónu z dôvodu jeho ostrovného charakteru. [33] V snahe zabrániť, aby zníženie sadzby dane viedlo k finančnému oslabeniu regiónu, vyrovnával ústredný štát z toho vyplývajúci pokles príjmov z daní. Súdny dvor z toho vyvodil, že finančnú zodpovednosť za regionálne daňové právne úpravy nenesie sám región, ale v konečnom dôsledku štát, a to je dôvod, prečo rozhodol, že referenčný rámec na posúdenie selektívnosti výšky regionálnej dane je tvorený všeobecnou úrovňou daňového zaťaženia platnou v celom štáte. [34]

62. Nezdá sa, že by aj daňové právne úpravy historických území Baskicka mali za cieľ vyrovnávať obdobné regionálne či štrukturálne zaostávanie. Predmetom výhodnejších daňových systémov v porovnaní so všeobecne platnými právnymi úpravami je naproti tomu podnecovať zakladanie podnikov. Na rozdiel od rozsudku Azory však zmyslom systému nie je, aby ústredný štát vyrovnával pokles daňových príjmov vyplývajúci z daňových výhod priznaných historickými územiami.

32 — V tomto zmysle pozri judikatúru už citovanú v poznámke pod čiarou 13.

33 — Komisia to sama uznala a vyslovila názor, že zníženie daní s odvolaním sa na článok 87 ods. 3 písm. a) ES bolo do istej miery oprávnené. Námietky mala len k tomu, že znížená sadzba dane sa uplatňovala aj vo finančnom odvetví, na ktoré nemal ostrovný charakter Azor rovnaký dosah (pozri rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27 a nasl.).

34 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 71 a nasl.

63. Napokon je potrebné zohľadniť, že sporné právne úpravy v skutočnosti platili rovnakým spôsobom pre všetky hospodárske subjekty podliehajúce daňovému systému historických území. V tejto súvislosti Komisia uvádza, že na jednej strane historické územia zdaňujú aj príjmy získané mimo ich oblasti pôsobnosti a na druhej strane sa niektoré príjmy dosiahnuté v historických územiach nezdaňujú.

64. Táto skutočnosť sa vysvetľuje tým, že kritériom deľby daňovej právomoci medzi ústredným štátom a Baskickom je na základe článku 14 ods. 1 prvej vety hospodárskej dohody sídlo podniku. Preto sa na základe tohto kritéria, ktoré predstavuje štatutárne sídlo, s určitými obmedzeniami tiež zdaňujú niektoré príjmy, i keď nie sú dosiahnuté v mieste sídla podniku. Na druhej strane však neplatí, že by šlo o všeobecne platné zdanenie stálych prevádzkarní ako nerezidenta v mieste ich činnosti v spojitosti so započítaním dane a/alebo oslobodenia týchto príjmov v mieste hlavného sídla podniku. V tejto miere sa deľba daňovej právomoci líši od obvyklých pravidiel medzinárodného daňového práva. Z toho však nevyplýva, že by bolo zdanenie v Baskicku selektívnym. Práve naopak, toto zdanenie v súlade s deľbou daňovej právomoci platí rovnakým spôsobom pre všetky podniky podliehajúce jeho daňovému systému.

b) Vecný rozsah politickej a finančnej autonómie

65. Podľa Komisie Súdny dvor v rozsudku Azory usudzuje, že na určenie autonómie miestnej samosprávy je nevyhnutné uskutočniť dvojité posúdenie. Najprv je potrebné skúmať, či samospráva „má hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia, v ktorom podniky pôsobia“ [35]. Iba ak sa to preukáže, uplatnia sa aj tri kritériá autonómie stanovené v bode 67 toho istého rozsudku.

66. Pri určovaní hospodárskeho systému majú historické územia v skutočnosti len veľmi obmedzené právomoci. Ak je aj pravda, že na základe článku 41 štatútu autonómie môžu upravovať daňové právo, na použitie daňových príjmov už nemajú žiadny vplyv. Príjmy z daní sú naopak z väčšej časti prevádzané na autonómne spoločenstvo Baskicko a štát. Z toho dôvodu nemôže ísť o dostatočnú autonómiu.

67. Je pravda, ako tvrdí aj Komisia, že na postavenie podnikov v hospodárskej súťaži nepôsobí iba daňový systém, ale aj mnohé ďalšie miestne činitele, ako napríklad dostupnosť kvalifikovaných zamestnancov, obsah pracovného práva a práva sociálneho zabezpečenia alebo aj kvalita infraštruktúry. To

35 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 58.

však nevedie nevyhnutne k tomu, že by sa existencia „dostatočnej autonómie“ mohla uznať len vtedy, ak orgán na nižšej ako celoštátnej úrovni disponuje dostatočnými právomocami, umožňujúcimi mu vplývať na všetky tieto činitele.

68. Úplnú autonómiu v oblasti hospodárskej politiky už dnes nemajú ani členské štáty. Svoju hospodársku politiku totiž musia viesť podľa zásad vyjadrených v článku 98 ES a podľa článku 99 ES ju musia koordinovať v Rade. Predmetom harmonizácie sú mnohé právne úpravy významné z hľadiska investičnej príťažlivosti daného miesta, ako sú predpisy pracovného práva, ochrany životného prostredia, verejného obstarávania či ochrany duševného vlastníctva. V niektorých oblastiach, ako napríklad v poľnohospodárstve, zahraničnom obchode či doprave, sú navyše národné politiky podriadené politikám Spoločenstva.

69. Ak relevantné pasáže rozsudku Azory, ktoré Komisia cituje len okrajovo, podrobíme hlbšej analýze, vyjde tiež zreteľne najavo, že Súdny dvor posudzuje autonómiu v spojení s prijímaním konkrétnych opatrení, a nie z hľadiska všeobecnej voľnosti konania v oblasti hospodárskej politiky. Preto usúdil, že je možné, „aby orgán nižšej ako štátnej úrovne mal také právne a skutkové postavenie, ktoré by mu zabezpečovalo dostatočnú autonómiu voči ústrednej vláde členského štátu na to, aby to *vzhľadom na opatrenia, ktoré prijíma*,[36] bol tento orgán, a nie ústredná vláda, kto má hlavnú úlohu pri určovaní politického a hospodárskeho prostredia…“[37]. V tejto súvislosti vychádzal Súdny dvor zjavne z daňových právnych predpisov, ktoré boli sporné vo veci samej v rozsudku Azory.

70. Pokiaľ by mal byť výklad rozsudku Azory podaný Komisiou správny, potom by nemalo logiku, prečo ani v tejto veci nepoprel Súdny dvor existenciu autonómie z toho dôvodu, že regionálne právomoci sú obmedzené len na prispôsobenie sadzby dane. Namiesto toho podrobne skúmal, či pri uplatňovaní svojich právomocí postupoval región autonómne z inštitucionálneho, procesného a finančného hľadiska.

71. Tento argument Komisie je preto potrebné zamietnuť.

c) Aký je vhodný referenčný rámec: každé z historických území alebo autonómne spoločenstvo Baskicko?

72. Pri posudzovaní selektívnosti sporných opatrení a skúmaní autonómie jednotlivých územných samospráv vzniká v prvom rade otázka, či do vzťahu s ústredným štátom treba

36 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

37 — Rozsudok Azory, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 58.

dávať autonómne spoločenstvo Baskicko ako celok, alebo tri uvedené historické územia.

— Pri koordinácii sú územia viazané predpismi autonómneho spoločenstva, ktoré zasa vychádzajú z ustanovení ústredného štátu.

73. Prijatie daňových právnych úprav, ktoré je základným jadrom prejednávaného sporu, ako som už vysvetlila vyššie, vychádza z článku 41 ods. 1 štatútu autonómie historických území. Ustanovenia článkov 2 a 4 hospodárskej dohody naň odkazujú. Na základe článkov 63 a 64 dohody si historické územia vymieňajú informácie o daňovej legislatíve priamo s ministerstvom financií ústredného štátu a vysielajú svojho zástupcu do výboru pre koordináciu a posudzovanie právnych predpisov. To naznačuje, že je namieste skúmať autonómiu každého historického územia.

75. V prvom prípade by zo strany troch predmetných historických území, prípadne aj autonómneho spoločenstva šlo o spoločný výkon daňovej zvrchovanosti. V takom prípade by možno vnútrobaskická koordinácia v zákonodarnej oblasti obmedzovala autonómiu území v ich vzájomných vzťahoch, ale nie (spoločnú) autonómiu vo vzťahu k ústrednému štátu. Pri posudzovaní selektívnosti daňovej právnej úpravy, ktorá platí rovnako pre všetky podniky v pôsobnosti tejto samosprávy, je relevantným iba vzťah existujúci medzi ústredným štátom a miestnymi alebo regionálnymi samosprávami. Preto je potrebné skúmať, či historické územia majú pri spoločnom konaní a/alebo pri súčasnom konaní s autonómnym spoločenstvom dostatok autonómie vo vzťahu k ústrednému štátu.

74. Na druhej strane však možno postrehnúť, že koordinácia vnútri Baskicka vedie zjavne k tomu, že Normas Forales troch dotknutých historických území sú vo veľkej miere totožné. O autonómii legislatívneho procesu jednotlivých území možno preto mať pochybnosti. Za týchto okolností je potrebné rozlišovať medzi dvoma predpokladmi:

76. Podľa druhého predpokladu by naopak autonómiu historických území nepriamo spochybňovali predpisy ústredného štátu. Je vecou vnútroštátneho súdu, aby stanovil, či niektorý z týchto dvoch predpokladov nastal, a vyvodil z toho závery.

— Historické územia sú z dôvodu vnútrobaskickej koordinácie fakticky či právne viazané prijímať jednotné normy, pričom však koordinácia predpisov je nezávislá od ústredného štátu.

77. Napokon by sa dalo uvažovať, že by autonómne spoločenstvo Baskicko mohlo vplývať na právne predpisy historických území tým spôsobom, že by v časti Baskicka platili

výhodnejšie podmienky než v iných častiach. V takom prípade by sa mohlo opatrenie ukázať ako selektívne, aj keby referenčný rámec netvoril ústredný štát, ale Baskicko. Podľa informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, však nijaká skutočnosť neumožňuje dospieť k takémuto záveru.

d) Uplatnenie jednotlivých kritérií

78. O inštitucionálnej autonómii historických území a ich orgánov vnútroštátny súd ani žiaden z účastníkov konania nemajú nijaké pochybnosti. Preto nie je nevyhnutné tieto kritériá ďalej rozvádzať. Výhrady vyjadrené v konaní žalobcom a Komisiou smerujú výhradne voči procesnej a finančnej autonómii historických území.

79. V tomto ohľade Komisia správne určuje dve stránky procesnej autonómie. Prvá stránka, ktorá by sa dala označiť za procesnú autonómiu v užšom zmysle slova, sa týka voľnosti miestnych samospráv prijímať daňové predpisy postupom, v ktorom ústredný štát nemá buď žiadny, alebo prinajmenšom žiadny rozhodujúci vplyv. Druhá stránka sa týka vecného rozsahu rozhodovacej voľnosti, ktorý je na základe vnútroštátneho právneho poriadku priznaný miestnym samosprávam. Na objasnenie tejto druhej stránky by som ďalej radšej namiesto pojmu procesná autonómia používala pojem *konštitutívna autonómia*, v zmysle formálnej a vecnej autonómie.

i) Konštitutívna autonómia

80. Tak ako rozhodol Súdny dvor v bode 67 rozsudku Azory, miestny predpis musí byť prijatý „bez toho, aby ústredná vláda mohla priamo zasahovať do jeho obsahu“.

81. V tejto súvislosti však Súdny dvor odkazuje na bod 54 návrhov, v ktorom generálny advokát použil širší pojem: „rozhodnutie musí byť prijaté miestnym orgánom v súlade s postupom, keď nemá ústredná vláda žiadnu právomoc priamo zasiahnuť do procesu určenia daňovej sadzby a *bez akejkoľvek povinnosti zo strany miestneho orgánu vziať pri určovaní výšky daňovej sadzby do úvahy záujem ústrednej moci*“ [38].

82. Napokon sa v bode 68 rozsudku uvádza, že dostatočná politická a daňová autonómia voči ústrednej vláde predpokladá, že miestny orgán má právomoc na prijatie opatrení na

38 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

znížení sadzby dane nezávisle od toho, aby musel zohľadniť konanie ústredného štátu.

— Formálna konštitutívna autonómia

85. O formálnu konštitutívnu autonómiu ide vtedy, keď ústredný štát nemá možnosť bezprostredne zasahovať do postupu prijímania daňových právnych noriem, či už povinným schvaľovaním týchto noriem, možnosťou vetovať ich prijatie, alebo tým, že sa vyhlási príslušným na ich prijatie.

83. Vzhľadom na tieto vyjadrenia sa účastníci konania rozchádzajú v názore na to, do akej miery spochybňuje autonómiu skutočnosť, že historické územia sú pri prijímaní daňovej právnej úpravy viazané určitými právnymi predpismi. Dodržiavanie týchto predpisov podlieha súdnej kontrole a v poslednom stupni kontrole Tribunal Supremo, čiže súdu pôsobiacemu na úrovni ústredného štátu. Aj v tom vidia niektorí účastníci konania obmedzenie autonómie historických území.

86. Na druhej strane, ako správne uvádza Spojené kráľovstvo, nie je na ujmu formálnej konštitutívnej autonómie, keď sa ústredný štát a miestne samosprávy navzájom informujú alebo radia v otázke legislatívnych návrhov. To platí aj v prípade, ak sa v konečnom dôsledku môžu miestne samosprávy voľne rozhodnúť zotrvať pri svojom návrhu navzdory nevôli ústrednej vlády.

84. Ústavnoprávne predpisy vrátane ustanovení v štatúte autonómie a v hospodárskej dohode ohraničujú rozsah rozhodovacej voľnosti historických území. Preto sa touto stránkou budem zaoberať v rámci vecnej konštitutívnej autonómie. V tejto súvislosti by som sa chcela zaoberať aj následnou kontrolou daňových právnych predpisov zo strany súdov. Keďže táto kontrola nemá priamy účinok na utváranie vôle v legislatívnom procese, nedotýka sa konštitutívnej autonómie vo formálnom zmysle, ale slúži skôr na zaručenie medzí konštitutívnej autonómie vo vecnom zmysle.

87. Hoci by som nechcela prejudikovať rozsudok vnútroštátneho súdu, nezdá sa mi, že by ustanovenia Ústavy, štatútu autonómie a hospodárskej dohody dávali ústrednej vláde právo na posledné slovo. Aj keď, pravda, článok 4 hospodárskej dohody predpokladá koordináciu a spoluprácu daňových orgánov, ktorých inštitucionálny rámec tvorí na základe článkov 63 a 64 výbor pre koordináciu a posudzovanie právnych predpisov, dôsledkom tejto koordinácie a spolupráce zrejme nie je, aby boli historické územia proti svojej vôli viazané rozhodnutiami ústredného štátu.

— Vecná konštitutívna autonómia

88. Vecná konštitutívna autonómia znamená, že miestny zákonodarca môže voľne rozhodnúť o obsahu daňových právnych noriem. V žiadnom demokratickom právnom poriadku či právnom štáte však neexistuje absolútna voľnosť zákonodarcu. Ten je, naopak, vždy viazaný ustanoveniami ústavného práva a osobitne povinnosťou rešpektovať základné a ľudské práva. Hranice vnútroštátnemu zákonodarstvu určuje tiež právo Spoločenstva.

89. Z tohto dôvodu skutočnosť, že historické územia sú pri prijímaní daňových právnych predpisov povinné dodržiavať ústavné obmedzenia, hneď nevylučuje, že by nemali vecnú konštitutívnu autonómiu. Tieto ustanovenia však nemôžu obmedzovať rozsah rozhodovacej voľnosti do tej miery, že by historické územia v praxi už nemohli prostredníctvom svojej daňovej legislatívy plniť ciele svojej finančnej politiky.

90. V tejto súvislosti je namieste odkázať na článok 2 Ústavy, ktorý síce zaručuje národnostiam a regiónom právo na autonómiu, ale zároveň ich zaväzuje vzájomnou solidaritou. Zásada solidarity je bližšie rozvedená v článkoch 138 a 156 Ústavy. Je autonómia taká široká, že regióny medzi sebou v oblasti daní súťažia, alebo je takáto súťaž v rozpore so zásadou solidarity? Ide tu o ústrednú otázku sporu, na ktorú môžu dať odpoveď iba vnútroštátne súdy, nie však Súdny dvor.

91. Článok 31 Ústavy zároveň hovorí, že ide o zdanenie závislé od hospodárskych schopností prostredníctvom spravodlivého daňového systému založeného na zásadách rovnosti a progresívnosti. Pokiaľ by z toho malo vyplývať, že v Španielsku môže existovať iba jeden daňový systém, do ktorého prispievajú všetci daňovníci podľa svojich hospodárskych schopností, potom by miestni zákonodarcovia nemohli nižšie dane prijímať. Viedlo by to totiž k tomu, že by daňové zaťaženie nezáviselo výhradne od hospodárskych schopností daňovníkov, ale aj od miesta ich daňovej rezidencie. Je však možné, že článok 31 nevylučuje, aby v Španielsku existovalo viacero daňových systémov, *vnútri ktorých* by sa mali spomínané zásady uplatňovať.

92. Pokiaľ ide o Ústavu, je zároveň potrebné citovať článok 139, ktorý predpisuje rovnosť zaobchádzania so všetkými občanmi a zakazuje akékoľvek opatrenie, ktoré by priamo alebo nepriamo obmedzovalo slobodu pohybu a usádzania sa osôb. Článok 3 písm. c) hospodárskej dohody dopĺňa, že daňové právne úpravy historických území nesmú viesť k diskriminácii ani k ujme na voľnej hospodárskej súťaži medzi podnikmi.

93. Je pravda, že rôzne daňové sadzby a odlišné možnosti zníženia dane môžu daňovníkov ovplyvňovať pri výbere daňovej

rezidencie. Vo svojej judikatúre k základným slobodám však Súdny dvor rozhodol, že Zmluva ES nezaručuje, že presun činností do iného členského štátu je z daňového hľadiska neutrálny. [39] Vzhľadom na rozdielnosti v právnych predpisoch členských štátov v oblasti daní môže byť takýto presun pre pracovníka podľa konkrétnych okolností daňovo viac alebo menej výhodný či nevýhodný. Tento prístup vychádza zo skutočnosti, že neexistuje daňový systém, ktorý by platil jednotne v celom Spoločenstve. [40] V dôsledku toho závisí analogické uplatnenie týchto zásad na situácie v Španielsku tiež od otázky, do akej miery možno daňový systém historických území vo vzťahu k centralizovanému právnemu poriadku označiť za autonómny.

94. Ďalšie povinnosti vyplývajú z článku 41 ods. 2 písm. a) štatútu autonómie, ktorý zaväzuje historické územia zohľadniť všeobecnú daňovú štruktúru štátu, ako aj normy obsiahnuté v systéme koordinácie, daňovej harmonizácie a spolupráce so štátom.

95. V tomto ohľade článok 2 ods. 2 a článok 3 písm. a) hospodárskej dohody spresňujú, že historické územia musia dodržiavať všeobecnú daňovú štruktúru štátu, a čo sa týka pojmov a terminológie, postupovať v súlade s Ley General Tributaria. Na druhej strane dodržiavanie daňových štruktúr a jednotnej terminológie nevyhnutne nebráni plneniu ich vlastných cieľov daňovej politiky. V tomto ohľade je určujúcou otázka, či možno sadzbu a základ dane vymedzovať odchylne od celoštátneho práva.

96. Ďalšie obmedzenie spočíva v povinnosti uloženej historickým územiam, aby vo vzťahu k daňovníkom zachovávali celkové faktické zaťaženie na rovnakej úrovni ako vo zvyšnej časti štátu [článok 3 písm. b) dohody]. Toto ustanovenie by však mohlo historickým územiam umožniť, aby rovnováhu medzi daňou z príjmov fyzických osôb alebo inými daňami na jednej strane a daňou z príjmov právnických osôb na druhej strane posunuli bez toho, aby sa tým zmenila miera daňového zaťaženia na obyvateľa. Možno si tiež predstaviť, že zníženie sadzby dane z príjmov právnických osôb by bolo kompenzované rozšírením základu dane.

97. Skrátka, domnievam sa, že je vecou vnútroštátneho súdu, aby zistil, či historické územia disponujú takou mierou rozhodovacej voľnosti, ktorá im je v súvislosti s daňovým zákonodarstvom vlastná na základe pravidiel stanovených v Ústave, štatúte autonómie a dohode, ktorá im umožňuje plniť vlastné ciele finančnej politiky. Tak by to bolo, ak by mali právo určovať rozhodujúce parametre, ako sú sadzba alebo základ dane, spôsobom, ktorý by im umožňoval citeľne sa odchýliť od celoštátne platných daňových právnych predpisov.

39 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 55.

40 — V tejto otázke pozri bod 45 vyššie, druhú situáciu.

98. Niektorí účastníci konania tvrdia, že z judikatúry vyšších španielskych súdov vyplýva, že takýto rozsah rozhodovacej voľnosti tu chýba. To síce nie som spôsobilá s konečnou platnosťou posúdiť, chcela by som však rozobrať dva rozsudky, ktoré sa v tejto súvislosti citujú predovšetkým.

99. Pokiaľ sa odkazuje na rozsudok Ústavného súdu 96/2002 z 25. apríla 2002,[41] je potrebné uviesť, že bezprostredným predmetom tohto rozhodnutia neboli zákonodarné právomoci historických území. Naopak, týkalo sa právnych úprav ústredného štátu, ktoré stanovovali obdobné zvýhodnenia ako daňové ustanovenia Normas Forales. Isté zvýhodnenie bolo priznané podnikom, ktoré z dôvodu svojho sídla v inom členskom štáte podliehali daňovej právomoci ústredného štátu, a preto nemohli požívať daňové zvýhodnenia stanovené v Normas Forales spojené so zriadením prevádzkarne v historických územiach. Podľa sporných ustanovení ústredného štátu im bol priznaný výťažok z tejto dane v rozsahu, v akom prekročili sumu, ktorú by boli povinné odviesť, ak by sa uplatnilo daňové právo podľa Normas Forales.

100. Tento rozdiel v zaobchádzaní s dvomi kategóriami podnikov — podnikmi so sídlom v inom členskom štáte a podnikmi síce usadenými v Španielsku, no mimo Baskicka —, ktoré sa v súvislosti so zriaďovaním stálej prevádzkarne v Baskicku nachádzajú v rovnakej situácii, posúdil Ústavný súd ako protiústavný.[42] Tento rozdiel v zaobchádzaní však vznikol vnútri toho istého právneho poriadku. Na druhej strane Ústavný súd zjavne neporovnával situáciu hospodárskych subjektov usadených v historických územiach a podliehajúcich daňovému právu podľa Normas Forales so situáciou podnikateľov majúcich sídlo vo zvyšnej časti štátu a podliehajúcich všeobecnému daňovému systému.

101. Podobne ani rozsudok Tribunal Supremo z 9. decembra 2004[43] neposkytuje konečnú odpoveď na otázku, či ustanovenia vnútroštátneho práva poskytujú historickým územiam dostatok konštitutívnej autonómie vo vecnom zmysle. Súd zjavne vytýčil hranice rozhodovacej právomoci tam, kde daňové ustanovenia Normas Forales prekračujú prah štátnej pomoci. V tomto ohľade treba upresniť, že v tom čase nemohol byť zohľadnený rozsudok Súdneho dvora vo veci Azory, ku ktorému malo dôjsť neskôr.

102. Posudzované v duchu zásad vyjadrených v tomto rozsudku, rozhodnutie Tribunal Supremo by sa dalo vykladať dvoma spôsobmi. Buď súd implicitne predpokladal, že pri neexistencii dostatočnej autonómie historických území sa má ako referenčný rámec na posúdenie selektívnej povahy

41 — Príloha 7 pripomienok Komisie.

42 — Ústavný súd napokon vyslovil nezákonnosť takejto vnútroštátnej diskriminácie.

43 — Pozri bod 25 vyššie.

daňových ustanovení Normas Forales brať do úvahy len celoštátny daňový systém, alebo chcel rozsah autonómie viazať na pojem štátnej pomoci v práve Spoločenstva.

103. Vzhľadom na rozsudok Azory však tento prístup skončil v bludnom kruhu. Súdny dvor totiž existenciu pomoci naopak viaže na neexistenciu autonómie miestneho zákonodarcu vo vnútroštátnom práve. S cieľom vyhnúť sa takémuto bludnému kruhu je potrebné sa domnievať, že vymedzenie právomocí miestneho daňového zákonodarcu tvorí nevyhnutnú podmienku na uplatnenie pojmu štátna pomoc podľa článku 87 ods. 1 ES. Súdny dvor nemôže zbaviť vnútroštátne súdy úlohy vykladať vnútroštátne právo v tejto veci.

104. Na záver je potrebné zaoberať sa tvrdením, že historické územia nemajú dostatok autonómie, lebo ich predpisy podliehajú v poslednom stupni súdnej kontrole súdov ústredného štátu.

105. Keďže ustanovenia celoštátneho práva vytyčujú hranice rozsahu rozhodovacej voľnosti miestneho daňového zákonodarcu, nie je v právnom štáte neobvyklé, že dodržiavanie týchto hraníc podlieha súdnej kontrole. Pokiaľ sa súdna kontrola obmedzuje na túto oblasť a nerozširuje sa podľa potreby aj na miestne daňové zákony, nepredstavuje dodatočné obmedzenie miestnych samospráv. Skutočnosť, že v poslednom stupni je príslušným súd ústredného štátu, na tom nič nemení. Nie je teda ani potrebné zaoberať sa skutočnosťou, že žalobu proti miestnym podzákonným predpisom možno podať na riadnych súdoch, hoci regionálne a celoštátne zákony možno napadnúť len na Ústavnom súde.

e) Finančná autonómia

106. Miestna samospráva má finančnú autonómiu vtedy, keď musí sama znášať finančné dôsledky svojich daňových právnych úprav a keď od ústredného štátu nedostáva žiadnu kompenzáciu za pokles výnosov z daní, ktorý vyplýva z rozdielov existujúcich medzi miestnymi a celoštátnymi právnymi úpravami.

107. Použitie tohto kritéria prináša v praxi značné problémy, pokiaľ sa zníženie sadzby dane alebo udelenie iných zvýhodnení nedeje formou — tak ako je to vo veci Azory — vykazujúcou nepriame prejavy regionálnej pomoci pochádzajúcej od ústredného štátu. Medzi znížením daní a kompenzačnými presunmi finančných prostriedkov medzi štátom a miestnymi alebo regionálnymi samosprávami totiž potom chýba akákoľvek vnútorná súvislosť. O to viac je v obdobných situáciách ako vo veci samej nevyhnutné pristúpiť k celkovému posúdeniu finanč-

ných vzťahov existujúcich medzi ústredným štátom a jeho decentralizovanými zložkami.

108. Toto posúdenie je navyše sťažené tým, že popri všeobecnom rozpočte štátu, regiónov a iných samospráv existujú prierezové osobitné verejné zdroje, ako najmä systémy sociálneho zabezpečenia, v dôsledku ktorých môže medzi jednotlivými regiónmi a štátom dochádzať k finančným presunom.

109. Ani v tomto ohľade však nemožno popierať existenciu finančnej autonómie decentralizovaných orgánov, keď podľa predpokladu v konečnom dôsledku dochádza k presunu finančných prostriedkov od štátu smerom k miestnym alebo regionálnym samosprávam. Takýto presun totiž možno vysvetliť celým radom dôvodov, ktoré nemajú nijakú spojitosť s miestnou alebo regionálnou daňovou právnou úpravou.

110. V dôsledku toho, aby bolo možné konštatovať existenciu väzby medzi takýmito presunmi finančných prostriedkov a miestnymi daňovými právnymi úpravami, musia byť splnené najmenej dve podmienky. Na jednej strane musí ako parameter pri určovaní prípadných finančných presunov nevyhnutne slúžiť objem miestnych príjmov z daní. Po druhé pokles daňových príjmov musí tiež viesť k zodpovedajúcej kompenzačnej úprave finančných prostriedkov presúvaných medzi jednotlivými zložkami štátu.

111. Na účely širšieho rozboru treba predpokladať, že nižšia sadzba dane a možnosť osobitných daňových odpočtov, ktoré sú stanovené Normas Forales odchylne od celoštátnych ustanovení, nevyhnutne vedú k nižším príjmom z daní, v každom prípade v danom zdaňovacom období. Tvrdenie historických území, že ich daňová politika v skutočnosti daňové príjmy z dlhodobého hľadiska zvyšuje, pretože priťahuje zakladanie väčšieho počtu podnikov, nemožno prijať. Pokiaľ by sa v rámci rozboru systému štátnej pomoci malo takýmto obhajobným argumentom vyhovieť, potom by zákaz štátnej pomoci stratil svoje opodstatnenie. Štátna pomoc je totiž často spätá s účelom podporiť kladný hospodársky rozvoj zvýhodnených podnikov tak, že sa „investícia“ v konečnom dôsledku vyplatí v podobe tvorby pracovných miest, odľahčenia systému sociálneho zabezpečenia a daňových príjmov do štátneho rozpočtu. [44]

112. Určujúcim nástrojom finančných vzťahov medzi ústredným štátom a autonómnym spoločenstvom Baskicko a nepriamo aj historickými územiami,

44 — V tejto súvislosti Komisia argumentuje najmä tým, že podľa judikatúry je rozhodujúcim samotný účinok pomoci v prospech podniku, a nie sledované ciele (pozri rozsudky z 29. februára 1996, Belgicko/Komisia, C-56/93, Zb. s. I-723, bod 79; z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia, C-241/94, Zb. s. I-4551, bod 20, a zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia, C-75/97, Zb. s. I-3671, bod 25).

ktorý rozoberajú vnútroštátny súd a účastníci prejednávaného konania, je tzv. odvod (Cupo).

113. Systém odvodov vychádza z článku 42 ods. 2 písm. d) až f) štatútu autonómie, článkov 48 a nasl. hospodárskej dohody, ako i zákona o odvode na obdobie piatich rokov 2002 až 2006. V tejto súvislosti ide napokon o presun väčšej časti finančných zdrojov historických území na autonómne spoločenstvo Baskicko a ústredný štát. Tento presun je nevyhnutný, lebo veľká časť finančných zdrojov pripadá historickým územiam, hoci väčšinu verejných služieb zabezpečujú ústredný štát a autonómne spoločenstvo.

114. Veľmi zjednodušene možno povedať, že výška celkového odvodu Baskicka do štátneho rozpočtu, zloženého z čiastkových súm pochádzajúcich od historických území, je určovaná nasledujúcimi fázami. Vypočítajú sa výdavky spojené so službami štátu, ktoré regióny samotné nezabezpečujú, pričom sa v tomto smere fiktívne predpokladá, že všetky španielske regióny plnia rovnaké úlohy ako Baskicko. Následne sa uplatní koeficient zápočtu, ktorý zodpovedá podielu časti príjmov historických území k časti príjmov štátu. Od roku 1981 dosahuje výška tohto koeficientu bezo zmeny 6,24 %. Potom sa vykonajú rôzne úpravy a opravy, ktoré nie sú v nijakom bezprostrednom vzťahu s výškou daňových príjmov. Výsledkom je napokon suma, ktorú musí Baskicko odviesť štátu. Za referenčný rok 2002 dosahovala výšku približne jednej miliardy eur a v nasledujúcich rokoch môže byť predmetom ďalších úprav.

115. Len ťažko sa dá presne určiť, do akej miery majú daňové príjmy historických území a ich úpravy na základe sporných ustanovení vplyv na výšku finančných presunov existujúcich medzi týmito územiami a/alebo autonómnym spoločenstvom Baskicko a štátom. Z celkového pohľadu budia vysvetlenia poskytnuté účastníkmi konania v ich pripomienkach a v odpovedi na otázky položené Súdnym dvorom na ústnom pojednávaní dojem, že v konečnom dôsledku predstavuje výpočet finančnej sumy skôr politický kompromis a nie je bezprostredným dôsledkom zmeny určitých ekonomických parametrov, akým je výška daňových príjmov. Jednoznačne o tom svedčí skutočnosť, že koeficient zápočtu, ktorého predmetom je vlastne obnovovať väzbu medzi jednotlivými zložkami daňových príjmov historických území, sa nezmenil už dvadsaťpäť rokov napriek tomu, že pri daňových príjmoch zaiste dochádzalo k výkyvom.

116. Španielska vláda sa v každom prípade domnieva, že zmena daňových príjmov historických území nemá na výšku odvodu vplyv. Ak by mal mať vnútroštátny súd rovnaký názor a neexistoval by žiadny iný kompenzačný mechanizmus, je možné domnievať sa, že historické územia majú dostatočnú finančnú autonómiu.

## V — Návrh

117. Preto je na otázku položenú Tribunal Superior de Justicia del País Vasco potrebné odpovedať takto:

Článok 87 ods. 1 ES sa má vykladať v tom zmysle, že daňové opatrenia prijaté miestnou samosprávou členského štátu, ktoré platia rovnako pre všetky podniky spadajúce do jej právomoci a ktoré sú výhodnejšie než všeobecne platné daňové ustanovenia tohto členského štátu, nepredstavujú výhodu priznanú určitým podnikom a výrobným odvetviam, pokiaľ majú miestne samosprávy dostatok autonómie pri výkone svojej zákonodarnej právomoci v oblasti daní. Podmienky takejto autonómie vyžadujú, aby:

— miestna samospráva mala inštitucionálnu nezávislosť,

— ústredný štát nemohol rozhodujúcim spôsobom zasahovať do postupu prijímania miestnych daňových noriem (formálna konštitutívna autonómia),

— miestna samospráva mala pri vypracovávaní týchto daňových noriem dostatočne širokú rozhodovaciu voľnosť, ktorá jej umožní plniť vlastné ciele finančnej politiky (vecná konštitutívna autonómia), a

— miestna samospráva sama znášala finančnú zodpovednosť za pokles svojich príjmov z daní, ktorý je výsledkom výhodnejších právnych úprav v porovnaní so všeobecne platným daňovým právom (finančná autonómia).