

Downloaded via the EU tax law app / web

Spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P

Európska komisia

proti

Government of Gibraltar

a

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska

a

Španielske kráľovstvo

proti

Government of Gibraltar

a

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska

„Odvolanie – Štátna pomoc – Materiálna selektivita – Daňový systém – Gibraltar – ‚Offshore‘ spoločnosti“

Abstrakt rozsudku

1. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Priznanie výhodného daňového zaobchádzania určitým podnikom – Zahŕnutie – Daňová úľava predstavujúca všeobecné opatrenie, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty – Vylúčenie*

(článok 87 ods. 1 ES)

2. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Zdanenie podliehajúce dosiahnutiu zisku daňovníkom, ktorého maximálna výška je obmedzená podľa určitých kritérií – Neexistencia*

(článok 87 ods. 1 ES)

3. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Posúdenie založené na zohľadnení použitej legislatívnej techniky – Vylúčenie*

(článok 87 ods. 1 ES)

4. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Selektívna povaha opatrenia – Daňový systém, ktorý umožňuje, aby sa na skupinu spoločností z dôvodu ich povahy nevzťahovali základy dane – Zahŕnutie*

(článok 87 ods. 1 ES)

5. *Pomoc poskytovaná štátmi – Preskúmanie Komisiou – Celkové preskúmanie schémy pomoci – Prípustnosť*

(?lánky 87 ES a 88 ES)

6. *Pomoc poskytovaná štátmi – Preskúmanie Komisiou – Zlu?ite?nosť pomoci so spoločným trhom – Posúdenie podľa oznámenia o štátnej pomoci v da?ovej oblasti – Rozsah*

(?lánky 87 ES a 88 ES; oznámenie Komisie 98/C 384/03)

7. *Pomoc poskytovaná štátmi – Zákaz – Výnimky – Pomoc, ktorú možno považovať za zlu?ite?nú so spoločným trhom – Posúdenie s ohľadom na ?lánok 87 ES – Zohľadnenie predchádzajúcej praxe – Vylú?enie*

(?lánok 87 ods. 1 ES)

8. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti da?ového zaťaženia – Vylú?enie – Podmienka*

(?lánok 87 ods. 1 ES)

9. *Pomoc poskytovaná štátmi – Zákaz – Výnimky – Povinnosť spolupráce ?lenského štátu, ktorý žiada o výnimku*

(?lánok 87 ods. 2 ES)

10. *Právo Únie – Zásady – Právo na obranu – Uplatnenie na správne konania za?até Komisiou – Preskúmanie plánovanej pomoci – Rozsah*

(?lánok 88 ods. 2 ES)

1. Pojem pomoc je všeobecnejší než pojem subvencia, pretože nezahŕňa len pozitívne plnenia, akými sú samotné subvencie, ale aj zásahy štátu, ktoré rôznymi formami znižujú výdavky obvykle zaťažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú rovnakú povahu a ú?inky.

Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom výhodné da?ové zaobchádzanie, ktoré – aj keď nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, stavia jeho príjemcu do výhodnejšej finan?nej situácie, ako je situácia iných da?ovníkov, – predstavuje štátnu pomoc v zmysle ?lánku 87 ods. 1 ES.

Naopak, výhody vyplývajúce zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle ?lánku 87 ES.

(pozri body 71 – 73)

2. ?lánok 87 ods. 1 ES ukladá, aby sa určilo, či je v rámci daného právneho režimu 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.

Opatrenie stanovujúce, že zdanenie da?ou z po?tu zamestnancov a z užívania obchodných priestorov sa uplatní, len ak da?ovník vykazuje zisky, a že zdanenie je obmedzené na základe týchto zdaniteľných základov na maximálnu výšku, neposkytuje selektívne výhody, keďže

podmienka vykazovania ziskov a obmedzenie zdanenia ziskov na maximálnu výšku sú samy osebe všeobecné opatrenia, ktoré sa uplatňujú bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, a teda nemôžu poskytovať selektívne výhody.

(pozri body 75, 77, 80)

3. Článok 87 ods. 1 ES nerozlišuje podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale definuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky.

V rámci posúdenia selektivity návrhu daňovej reformy preto prístup, ktorý je založený len na zohľadnení použitej legislatívnej techniky, neumožňuje preskúmať účinky predmetného daňového opatrenia a *a priori* vylúčuje akúkoľvek možnosť kvalifikovať ako „selektívnu výhodu“ vyatie z akejkoľvek daňovej povinnosti priznané určitým daňovníkom.

Tieto úvahy platia predovšetkým pre daňový systém, ktorý namiesto toho, aby stanovil pre všetky podniky všeobecné pravidlá, z ktorých sú ustanovené výnimky v prospech niektorých podnikov, vedie k rovnakému výsledku úpravou a skombinovaním daňových pravidiel tak, že z ich samotného uplatnenia vyplynie rozdielna daňová záťaž pre rozdielne podniky.

(pozri body 87, 88, 93)

4. Rozdielne daňové zaťaženie vyplývajúce z uplatnenia „všeobecného“ daňového systému nepochybne samo osebe nemôže stažiť na to, aby sa zistila selektivita zdanenia na účely článku 87 ods. 1 ES. Aby bolo možné kritériá, ktoré tvoria zdaniteľný základ a z ktorých daňový systém vychádza, uznať za kritériá poskytujúce selektívne výhody, musia tiež na základe pre ne špecifických vlastností charakterizovať podniky, ktoré sú príjemcami, ako privilegovanú kategóriu, čo by umožňovalo kvalifikáciu takéhoto režimu ako režimu, ktorý uprednostuje „určitých“ podnikateľov alebo výrobu „určitých“ druhov tovarov v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

Tak je to v prípade, ak skutočnosť, že určité spoločnosti nazývané „offshore“ nie sú zdanené, nie je náhodným dôsledkom dotknutého režimu, ale nevyhnutným následkom skutočnosti, že zdaniteľné základy sú vytvorené presne tak, aby tieto „offshore“ spoločnosti, ktoré prirodzene nezamestnávajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory, nemali nijaký základ dane v zmysle tých základov dane, ktoré boli zvolené v návrhu daňovej reformy. Okolnosť, že uvedené spoločnosti, ktoré s ohľadom na zdaniteľné základy prijaté v rámci návrhu daňovej reformy predstavujú skupinu spoločností, na ktoré sa zdanenie nevzťahuje práve z dôvodu vlastností, ktoré sú typické a špecifické pre túto skupinu, preto umožňuje dospieť k záveru, že tieto spoločnosti majú selektívne výhody.

(pozri body 103 – 107)

5. Komisia sa môže v prípade schémy pomoci obmedziť na preskúmanie všeobecných vlastností dotknutej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý konkrétny prípad jej uplatnenia s cieľom preskúmať, či schéma zahŕňa prvky pomoci.

(pozri bod 122)

6. Oznámenie o štátnej pomoci v daňovej oblasti, ako interné opatrenie prijaté správnym orgánom, nemôže byť kvalifikované ako právne pravidlo. Vyjadruje pravidlo správania, ktoré poukazuje na nasledujúci postup a od ktorého sa Komisia nemôže v individuálnom prípade odkloniť bez udania dôvodov, ktoré sú v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania.

(pozri bod 128)

7. Povaha určitého opatření jako státní pomoci se má posuzovat jen v rámci článku 87 ods. 1 ES, a nie s ohľadom na údajnú skoršiu rozhodovaciu prax Komisie.

(pozri bod 136)

8. Pojem štátna pomoc nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho *a priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého tieto opatrenia patria.

Ďalší štát, ktorý zaviedol takéto rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti daní, musí dokázať, že je skutočne odôvodnené povahou a štruktúrou predmetného systému.

(pozri body 145, 146)

9. Ďalší štát, ktorý požaduje právo priznať pomoc ako výnimku z pravidiel ustanovených Zmluvou, je povinný spolupracovať s Komisiou. V zmysle tejto povinnosti mu najmä prináleží, aby predložil všetky dôkazy, ktoré tejto inštitúcii umožnia overiť splnenie podmienok požadovanej výnimky.

(pozri bod 147)

10. Dodržanie práva na obranu v rámci konania vo veci formálneho zisťovania v zmysle článku 88 ods. 2 ES vyžaduje, aby dotknutý ďalší štát mohol úinne prejaviť svoje stanovisko k existencii a relevantnosti prednesených skutočností a okolností a k dokumentom, ktoré získala Komisia na podporu svojho tvrdenia o existencii porušenia práva Únie, ako aj k pripomienkam predneseným tretími stranami v súlade s článkom 88 ods. 2 ES. Ak ďalší štát tieto pripomienky nemohol komentovať, Komisia ich vo svojom rozhodnutí nemôže použiť proti tomuto ďalšiemu štátu.

Pokiaľ ide o zainteresované osoby, ktoré nie sú dotknutým ďalším štátom, tie majú v konaní o preskúmaní štátnej pomoci len možnosť predložiť Komisii všetky informácie určené na to, aby bola informovaná pri svojom budúcom konaní. Nemôžu žiadať o kontradiktórnu výmenu stanovísk s Komisiou, aká je možná v prípade tohto ďalšieho štátu.

(pozri body 165, 181)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 15. novembra 2011 (*)

Obsah

I – Právny rámec

II – Skutkové okolnosti

A – Okolnosti predchádzajúce reforme dane z príjmov právnických osôb, ktorú uskutočnila Government of Gibraltar

B – Reforma dane z príjmu právnických osôb, ktorú uskutočnila Government of Gibraltar

III – Správne konanie a sporné rozhodnutie

IV – Konanie na prvom stupni a napadnutý rozsudok

V – Konanie pred Súdny dvorom a návrhy účastníkov konania

VI – O odvolaniach

A – O jedinom odvolacom dôvode Komisie a ôsmom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva

1. Odôvodnenie napadnutého rozsudku

2. Argumentácia účastníkov konania

3. Posúdenie Súdny dvorom

a) O podmienke vykazovania ziskov a obmedzení zdanenia na maximálnu výšku

b) O výhodách pre „offshore“ spoločnosti

VII – O žalobe pred Súdom prvého stupňa

A – O druhom žalobnom dôvode Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva a druhej čiasti tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar

1. O druhej čiasti druhého žalobného dôvodu

2. O druhej čiasti tretieho žalobného dôvodu, ktorú predniesla Government of Gibraltar

3. O prvej čiasti druhého žalobného dôvodu

a) Argumentácia účastníkov konania

b) Posúdenie Súdny dvorom

4. O tretej čiasti druhého žalobného dôvodu

a) Argumentácia účastníkov konania

b) Posúdenie Súdny dvorom

B – O treťom žalobnom dôvode Spojeného kráľovstva a prvej čiasti tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar založených na porušení práva na obranu

1. Argumentácia účastníkov konania

2. Posúdenie Súdnyim dvorom

C – O prvom žalobnom dôvode týkajúcom sa regionálnej selektivity

VIII – O trovách

„Odvolanie – Štátna pomoc – Materiálna selektivita – Daňový systém – Gibraltár – ‚Offshore‘ spoločnosti“

V spojených veciach C-106/09 P a C-107/09 P,

ktorých predmetom sú dve odvolania podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora, podané 16. marca 2009,

Európska komisia (C-106/09 P), v zastúpení: R. Lyal, V. Di Bucci a N. Khan, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

odvolateľka,

ďalší účastníci konania:

Government of Gibraltar, v zastúpení: J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, a A. Petersen, advokát,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: I. Rao, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Anderson, QC, a M. Gray, barrister,

žalobcovia v prvostupňovom konaní,

ktorých v konaní podporujú:

Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan splnomocnený zástupca, za právnej pomoci B. Doherty, barrister, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

vedľajší účastník v odvolacom konaní,

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: N. Díaz Abad a J. M. Rodríguez Cárcomo, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

vedľajší účastník v prvostupňovom konaní,

a

Španielske kráľovstvo (C-107/09 P), v zastúpení: N. Díaz Abad a J. M. Rodríguez Cárcomo, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

odvolateľ,

ďalší účastníci konania:

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, V. Di Bucci a N. Khan, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovaná v prvostupňovom konaní,

Government of Gibraltar, v zastúpení: J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, a A. Petersen, advokat,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: I. Rao, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Anderson, QC, a M. Gray, barrister,

žalobcovia v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot a A. Prechal, sudcovia A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (spravodajca), D. Šváby, M. Berger a E. Jarašinas,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. novembra 2010,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. apríla 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Vo svojich odvolaniach Komisia Európskych spoločností a Španielske kráľovstvo navrhujú zrušiť rozsudok Súdu prvého stupňa Európskych spoločností z 18. decembra 2008, *Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo/Komisia* (T-211/04 a T-215/04, Zb. s. II-3745, ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Súd prvého stupňa zrušil 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 (Ú. v. EÚ L 85, 2005, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

I – Právny rámec

2 Článok 6 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [88 ES] (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) stanovuje:

„Konanie vo veci formálneho zisťovania

1. Rozhodnutie za ať konať vo veci formálneho zisťovania zhrnie príslušné záležitosti faktov a práva, bude zahrňovať predbežné zhodnotenie Komisie, ktoré sa týka charakteru pomoci navrhovaného opatrenia a vysvetlí pochybnosti, čo sa týka jeho zlučiteľnosti so spoločným trhom. Rozhodnutím sa vyzve daný členský štát a iné zainteresované strany, aby predložili pripomienky v rámci predpísaného obdobia, ktoré by za normálnej situácie nemalo presahovať jeden mesiac. V riadne odôvodnených prípadoch Komisia môže predĺžiť predpísané obdobie.

2. Prijaté pripomienky sa predložia danému členskému štátu. Ak zainteresovaná strana o to požiada na základe potenciálnej škody, jej identita sa nesprístupní danému členskému štátu. Daný členský štát môže odpovedať na pripomienky predložené v rámci predpísaného obdobia, ktoré by za normálnej situácie nemalo presahovať jeden mesiac. V riadne odôvodnených prípadoch Komisia môže predĺžiť predpísané obdobie.“

II – Skutkové okolnosti

A – Okolnosti predchádzajúce reforme dane z príjmov právnických osôb, ktorú uskutočnila Government of Gibraltar

3 Dňa 11. júla 2001 Komisia rozhodla za a? 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).

4 Na to, aby mal podnik postavenie spoločnosti oslobodenej od dane, musel splniť viacero podmienok. Tieto podmienky zahŕňali zákaz vykonávať obchodnú alebo akúkoľvek inú činnosť v Gibraltári okrem činností vykonávaných s inými spoločnosťami oslobodenými od dane alebo kvalifikovanými spoločnosťami. Okrem niekoľkých výnimiek spoločnosť oslobodená od dane v Gibraltári nepodliehala dani z príjmu a bola povinná uhradiť iba ročný paušálny poplatok vo výške 225 GBP.

5 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 dohovorenej s daňovými orgánmi v Gibraltári, ktorá sa pohybovala medzi 2 a 10 % z ich zisku.

6 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 z dôvodu, že Komisia kvalifikovala celý režim uplatňujúci sa na tieto spoločnosti ako novú pomoc, a na druhej strane zamietol návrh na zrušenie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa kvalifikovaných spoločností.

7 Konanie týkajúce sa spoločností oslobodených od dane vyústilo do rozhodnutia Komisie z 19. januára 2005 navrhnúť vhodné opatrenia, ktoré boli 18. februára 2005 prijaté Spojeným kráľovstvom (Ú. v. EÚ C 228, s. 9). Po skončení konania týkajúceho sa kvalifikovaných spoločností Komisia prijala 30. marca 2004 rozhodnutie 2005/77/ES (Ú. v. EÚ L 29, 2005, s. 24), ktorým vyhlásila režim týkajúci sa týchto spoločností za nezlučiteľný so spoločným trhom.

B – Reforma dane z príjmu právnických osôb, ktorú uskutočnila Government of Gibraltar

8 Dňa 27. apríla 2002 Government of Gibraltar oznámila svoj zámer zrušiť všetky právne predpisy v oblasti zdačovania podnikov a zaviesť úplne nový daňový systém pre všetky spoločnosti v Gibraltári bez toho, aby bola dotknutá otázka, či daňové systémy týkajúce sa spoločností oslobodených od dane a kvalifikovaných spoločností predstavujú alebo nepredstavujú štátnu pomoc. Práve táto reforma dane z príjmu právnických osôb, ktorú uskutočnila Government of Gibraltar, je predmetom tohto sporu.

9 Listom z 12. augusta 2002 oznámilo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska Komisii na základe článku 88 ods. 3 ES návrh reformy dane z príjmov právnických osôb (ďalej len „návrh daňovej reformy“), ktorej uskutočnenie bolo zámerom Government of Gibraltar.

10 Aby Government of Gibraltar mohla návrh daňovej reformy uplatniť, musí ju najprv schváliť gibraltársky House of Assembly. V rámci tejto reformy má byť právna úprava týkajúca sa spoločností oslobodených od dane a kvalifikovaných spoločností s okamžitou platnosťou zrušená.

11 Ako vyplýva z bodu 18 napadnutého rozsudku, tento návrh daňovej reformy 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, ktoré zahŕňajú podniky iné v oblasti telekomunikácií, elektriny a vody.

12 Charakteristické vlastnosti systému zdanenia, ktorý má návrh reformy zaviesť, sú opísané v bodoch 21 až 25 napadnutého rozsudku:

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

- daň z poľtu zamestnancov: všetky spoločnosti v Gibraltári budú podliehať dani z poľtu zamestnancov vo výške 3 000 GBP na zamestnanca ročne; každý „zamestnávateľ“ v Gibraltári bude povinný zaplatiť daň z poľtu zamestnancov za všetkých svojich „zamestnancov“ pracujúcich na plný alebo čiastočný úväzok a „zamestnaných v Gibraltári“; právna úprava týkajúca sa daňovej reformy obsahuje definíciu uvedených pojmov,
- daň z užívania obchodných priestorov (business property occupation tax, ďalej len „BPOT“): všetky spoločnosti, ktoré v Gibraltári užívajú priestory na podnikateľské účely, budú 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 budú 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 poľtu zamestnancov a BPOT bude obmedzená na 15 % zo zisku. Zo stanovenia tohto stropu vyplýva, že spoločnosti zaplatia daň z poľtu zamestnancov a BPOT iba vtedy, ak dosiahnu zisk, a že suma dane neprekročí 15 % z tohto zisku.

...

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

24 Spoločnosti poskytujúce finančné služby budú teda podliehať okrem dane z poľtu zamestnancov a BPOT aj dodatočnej (alebo penalizačnej) dani zo ziskov vytvorených inosťami finančných služieb vo výške medzi 4 a 6 % zo zisku (vypočítaného v súlade s medzinárodne prijatými útovnými normami); celkové zdanenie týchto spoločností (daň z poľtu zamestnancov, BPOT a dodatočná daň) bude limitované na 15 % zo zisku.

25 Sieťové podniky budú okrem dane z poľtu zamestnancov a BPOT podliehať aj dodatočnej (alebo penalizačnej) dani zo zisku vytvoreného ich inosťami vo výške 35 % zo zisku (vypočítaného v súlade s medzinárodne prijatými útovnými normami). Tieto podniky si budú môcť zo svojej dodatočnej dane odpočítať daň z poľtu zamestnancov a BPOT. Hoci bude ročné zdanenie sieťových podnikov (daň z poľtu zamestnancov a BPOT) limitované tiež 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 sporné rozhodnutie

13 Po tom, ako Spojené kráľovstvo oznámilo Komisii návrh daňovej reformy, Komisia listom zo

16. októbra 2002 informovala orgány tohto členského štátu o svojom rozhodnutí začať konanie podľa článku 88 ods. 2 ES (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania“) a vyzvala zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky (Ú. v. ES C 300, s. 2).

14 Uvedené rozhodnutie odkazuje na bod 9 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaťovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 1998, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277). V bodoch 29 až 33 a 37 až 44 tohto rozhodnutia Komisia uvádza štyri prvky návrhu daňovej reformy, ktoré podľa nej poskytujú selektívne výhody z materiálneho hľadiska, a to podmienku vykazovania zisku, ktorá zvýhodňuje neziskové podniky, odlišné maximálne daňové sadzby, ktoré zvýhodňujú spoločnosti, na ktoré sa tieto maximálne sadzby vzťahujú, oslobodenie od dane pre podniky v určitých oblastiach Gibraltáru a napokon oslobodenie od úrokov pri pôžičkách priznaných na realizáciu určitých cieľov. „Offshore“ spoločnosti v tomto rozhodnutí nie sú uvedené ako príjemcovia selektívnej výhody.

15 V bode 60 písm. f) rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania Komisia požiadala Spojené kráľovstvo, aby jej poskytlo tieto informácie:

„Odhad počtu, veľkosti a typu činnosti:

- spoločností, ktoré nevykazujú zisk, a preto sa na ne nevzťahuje daň z počtu zamestnancov a BPOT,
- spoločností, ktoré vykazujú zisk, pričom nemajú nijakých zamestnancov (teda nijaké zdaniteľné zamestnanecké jednotky),
- spoločností, ktoré vykazujú zisk, pričom majú menej ako jedného zamestnanca (s výnimkou spoločností, ktoré nemajú nijakého zamestnanca).“

16 Komisia dostala pripomienky Spojeného kráľovstva, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Španielska konfederácia podnikateľských organizácií), Ålands Landskapsstyrelse (orgány výkonnej moci súostrovia Åland vo Fínsku), Španielskeho kráľovstva a Government of Gibraltar.

17 Španielske kráľovstvo v bode 3 svojich vyjadrení predložených Komisii 3. januára 2003 uviedlo:

„...“

Okrem pripomienok na podporu námietok predložených Komisiou, ktoré samy osebe postačujú na to, aby spochybnili platnosť reformy navrhovanej v mene Government of Gibraltar Spojeným kráľovstvom, sa nám zdá nevyhnutné, aby sa pri posúdení súladu režimu vzal do úvahy skutočný hospodársky a daňový kontext na území v pôsobnosti orgánu, ktorý režim navrhuje.

Navrhovaná daňová reforma obsahuje isté mimoriadne špecifické aspekty, napríklad:

...

c) Z hľadiska 28 800 spoločností, na ktoré sa nevzťahujú dane 'top-up' uvedené v písm. a) vyššie, navrhovaný daňový systém v skutočnosti nie je všeobecnou daňou z príjmov právnických osôb vzťahujúcou sa na zisk, ale kombináciou rôznych osobitných daní (daň z poľtu zamestnancov, [BPOT], registračný poplatok), ktoré sú obmedzené maximálnou sadzbou spôsobujúcou veľmi nízku alebo neexistujúcu daňovú povinnosť (nie náhodou sa v Gibraltári o návrhu hovorí ako o 'nulovej dani').

Keďže väčšinu z 28 800 registrovaných spoločností možno považovať za 'schránkové spoločnosti' alebo spoločnosti investičného manažmentu, za predpokladu, že tieto spoločnosti vykážu zisk, sú povinné zaplatiť 3 000 GBP na zamestnanca ročne. Keďže väčšina z nich má v zásade len jedného zamestnanca (účtovníka alebo audítora), zvyčajne na polovičný úväzok, platia len maximálnu daň 3 000 GBP ročne, ak neužívajú obchodné priestory (čo je zvyčajné), pretože nemusia platiť [BPOT].

...

d) 'Offshore' spoločnosti by zostali mimo pôsobnosti dvoch nových daní: približne 8 000 spoločností, ktoré v Gibraltári nie sú fyzicky prítomné, by bolo takto od dane oslobodených.

...

Takáto daňová reforma obsahuje veľké množstvo špecifických vlastností a vôbec nemení daňovú situáciu podnikov, ktoré nemajú v Gibraltári nijakých zamestnancov alebo obchodné priestory.

..."

18 Komisia predložila tieto pripomienky Spojenému kráľovstvu, ktoré sa k nim vyjadrilo listom z 13. februára 2003, pričom však neprijalo nijaké stanovisko k tvrdeniam Španielskeho kráľovstva týkajúcim sa daňového zaobchádzania s „offshore“ spoločnosťami.

19 V odôvodnení č. 163 sporného rozhodnutia dospela Komisia k záveru, že „[návrh daňovej reformy] predstavuje systém štátnej pomoci v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES. Neplatí žiadna z výnimiek stanovených v článku 87 ods. 2 a 3. Preto Spojené kráľovstvo nie je oprávnené realizovať túto reformu“.

20 Podľa Komisie, a ako to vyplýva z odôvodnení č. 98 až 152 sporného rozhodnutia, je návrh daňovej reformy selektívny tak z regionálneho, ako aj z materiálneho hľadiska. Z regionálneho hľadiska je selektívny v rozsahu, v akom stanovuje systém daní z príjmov právnických osôb, podľa ktorého sú gibraltárske podniky všeobecne zdaňované nižšou sadzbou ako britské podniky (odôvodnenie č. 127 sporného rozhodnutia).

21 Komisia sa domnieva, že niektoré aspekty návrhu reformy sú selektívne z materiálneho hľadiska. Z tohto pohľadu sa za selektívne považujú po prvé podmienka vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odvádzať z poľtu zamestnancov a BPO, pretože táto podmienka zvýhodňuje podniky, ktoré zisk nevykazujú (odôvodnenia ?. 128 až 133 napadnutého rozhodnutia), a po druhé obmedzenie povinnosti odvádzať z poľtu zamestnancov a BPO na 15 % zo zisku, pretože tento strop zvýhodňuje podniky, ktoré dosiahli v danom zdaňovacom období nízke zisky vzhľadom na počet ich zamestnancov a užívanie obchodných priestorov (odôvodnenia ?. 134 až 141 sporného rozhodnutia). Napokon po tretie je z materiálneho hľadiska selektívne stanovenie dane z poľtu zamestnancov a BPO, pretože tieto dve dane svojou povahou zvýhodňujú podniky, ktoré nemajú reálne sídlo v Gibraltári a z tohto dôvodu nepodliehajú dani z príjmu právnických osôb (odôvodnenia ?. 142 až 144 a 147 až 151 napadnutého rozhodnutia).

22 Výrok sporného rozhodnutia v článku 1 stanovuje:

„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 [v dôsledku] toho nemôžu realizovať.“

IV – Konanie na prvom stupni a napadnutý rozsudok

23 Návrhmi podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 9. júna 2004 podali Government of Gibraltar vo veci T-211/04 a Spojené kráľovstvo vo veci T-215/04 žaloby o neplatnosť proti spornému rozhodnutiu.

24 Žalobcovia uvádzali v podstate v oboch veciach tri rovnaké žalobné dôvody. Prvý a druhý žalobný dôvod sú založené na nesprávnom právnom posúdení a zjavne nesprávnom posúdení v súvislosti s uplatnením kritéria regionálnej selektivity a kritéria materiálnej selektivity. Tretí žalobný dôvod je založený na porušení podstatných formálnych náležitostí v rámci posúdenia tretieho aspektu návrhu danej reformy týkajúceho sa „offshore“ spoločností. Tretí žalobný dôvod sa delí na dve časti; prvá sa týka porušenia práva byť vypočutý, na ktoré poukázalo tak Spojené kráľovstvo, ako aj Government of Gibraltar, a druhá porušenia povinnosti odôvodnenia, na ktoré poukázala len Government of Gibraltar.

25 Uzneseniami predsedu tretej komory Súdu prvého stupňa zo 14. decembra 2004 a z 15. februára 2005 sa vyhovel návrhom na vstup vedľajšieho účastníka do konania, ktoré predložili Spojené kráľovstvo na podporu návrhov Government of Gibraltar vo veci T-211/04 a Španielske kráľovstvo na podporu návrhov Komisie vo veci T-215/04.

26 Súd prvého stupňa prijal tak prvý žalobný dôvod týkajúci sa regionálnej selektivity, ako aj druhý žalobný dôvod týkajúci sa materiálnej selektivity. Z toho dôvodu Súd prvého stupňa nepristúpil k preskúmaniu tretieho žalobného dôvodu založeného na porušení podstatných formálnych náležitostí.

V – Konanie pred Súdny dvorom a návrhy účastníkov konania

27 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 26. júna 2009 boli veci C-106/09 P a C-107/09 P spojené na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku.

28 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 25. septembra 2009 sa povolil vstup Írska ako vedľajšieho účastníka do týchto konaní na podporu návrhov Spojeného kráľovstva a Government of Gibraltar.

29 Komisia sa vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- predovšetkým:
- zrušil napadnutý rozsudok,
- zamietol žaloby o neplatnosť podané Government of Gibraltar a Spojeným kráľovstvom a
- zaviazal Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo na náhradu trov konania,
- subsidiárne:
- vrátil vec Všeobecnému súdu na nové preskúmanie a
- rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.

30 Španielske kráľovstvo vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil napadnutý rozsudok,
- vyhlásil, že sporné rozhodnutie je zákonné, a
- zaviazal odporcov na náhradu trov konania.

31 Government of Gibraltar navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie podané Komisiou a odvolanie podané Španielskym kráľovstvom a
- zaviazal Komisiu a Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania, ktoré vznikli Government of Gibraltar.

32 Spojené kráľovstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie podané Komisiou a odvolanie podané Španielskym kráľovstvom a
- zaviazal Komisiu a Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania.

33 Írsko navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie podané Komisiou a
- zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

VI – O odvolaniach

34 Vo svojom odvolaní Komisia uvádza jediný odvolací dôvod založený na porušení článku 87 ods. 1 ES. Tento odvolací dôvod, týkajúci sa záverov Súdu prvého stupňa v súvislosti s materiálnou selektivitou návrhu daňovej reformy, je rozdelený na šesť častí. Španielske kráľovstvo vo svojom odvolaní uvádza jedenásť odvolacích dôvodov, ktoré možno rozdeliť do troch skupín týkajúcich sa po prvé regionálnej selektivity uvedeného návrhu a štatútu Gibraltáru (prvých sedem odvolacích dôvodov a deviaty odvolací dôvod), po druhé materiálnej selektivity

(ôsmy odvolací dôvod) a napokon po tretie konania pre Súd prvého stupňa (desiaty a jedenásty odvolací dôvod).

35 Na úvod je potrebné preskúmať odvolacie dôvody týkajúce sa materiálnej selektivity, teda jediný odvolací dôvod Komisie a ôsmy odvolací dôvod prednesený Španielskym kráľovstvom.

A – O jedinom odvolacom dôvode Komisie a ôsmom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva

1. Odôvodnenie napadnutého rozsudku

36 Pred samotným preskúmaním sporného rozhodnutia Súd prvého stupňa v bodoch 143 až 146 napadnutého rozsudku vymedzuje rámec analýzy, ktorý musí Komisia pri skúmaní selektívnej povahy schémy daňovej pomoci dodržiavať. V tejto súvislosti Súd prvého stupňa usudzuje, že kvalifikácia daňového opatrenia Komisiou ako selektívneho nevyhnutne predpokladá v prvom rade identifikáciu „obvyklého“ daňového režimu. Práve v porovnaní s týmto „obvyklým“ daňovým režimom musí Komisia následne posúdiť a stanoviť prípadnú selektívnu povahu výhody vyplývajúcej z dotknutého daňového opatrenia tým, že preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného „obvyklého“ režimu. Ďalej je potrebné preskúmať, či existencia takýchto odchýlok, ktorá má za následok rozlišovanie medzi podnikmi, môže byť „neselektívna“, ak vyplýva z povahy a zo štruktúry systému daní, do ktorého je začlenená.

37 Podľa Súdu prvého stupňa Komisia nemôže vynechať túto prvú a druhú etapu posúdenia selektívnej povahy dotknutého opatrenia, lebo by nahradila členský štát, pokiaľ ide o vymedzenie jeho daňového systému a „obvyklého“ režimu v rámci tohto systému. Pokiaľ pritom ide o vymedzenie dotknutého daňového systému, Súd prvého stupňa konštatuje, že vzhľadom na súčasný stav vývoja práva Únie patria priame dane do právomoci členských štátov. Členské štáty a entity pôsobiace na nižšej ako štátnej úrovni, ktoré majú dostatočnú autonómiu, sú jediné oprávnené vytvoriť systémy dane z príjmov právnických osôb, ktoré považujú za najvyhovujúcejšie potrebám ich hospodárstiev.

38 V bode 148 napadnutého rozsudku Súd prvého stupňa pripomína, že v spornom rozhodnutí „Komisia vyvodila záver, že tri aspekty daňového systému zavedeného [návrhom daňovej reformy] poskytujú selektívne výhody spoločnostiam, ktoré ich využívajú, a teda môžu predstavovať štátnu pomoc, konkrétne po prvé podmienka vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odviesť daň z poľtu zamestnancov a BPOT, po druhé obmedzenie povinnosti odviesť daň z poľtu zamestnancov a BPOT na maximálnu výšku 15 % zo zisku a po tretie samotná povaha dane z poľtu zamestnancov a BPOT“.

39 Ďalej Súd prvého stupňa pristúpil k preskúmaniu sporného rozhodnutia z hľadiska rámca analýzy, ako bol vymedzený v bodoch 143 až 146 napadnutého rozsudku.

40 V tejto súvislosti Súd prvého stupňa v bode 170 napadnutého rozsudku konštatuje, že vzhľadom na vysvetlenia predložené Government of Gibraltar a Spojeným kráľovstvom, podľa ktorých všetky prvky návrhu daňovej reformy predstavujú samostatný daňový systém, ktorý je potrebné považovať za „obvyklý“ daňový režim, „Komisia nemohla upustiť od svojej povinnosti, tak ako je opísaná v bode 143 [napadnutého rozsudku], vopred identifikovať a prípadne spochybniť kvalifikáciu oznámeného daňového systému ako... ‚obvyklého‘ režimu, vykonanú orgánmi Gibraltáru“. Súd prvého stupňa však v bodoch 171 až 174 napadnutého rozsudku konštatuje, že Komisia nepostupovala podľa etáp uvedeného rámca analýzy a s ohľadom na právomoc štátov v daňovej oblasti prekročila hranice svojho preskúmania.

41 Ďalej Súd prvého stupňa v bode 175 napadnutého rozsudku uvádza, že „okrem toho, že Komisia nedodržala rámec analýzy týkajúci sa stanovenia selektivity,... ani úvahy uvedené v

[spornom] rozhodnutí, ... ani tvrdenia Komisie a Španielskeho kráľovstva v priebehu konania nestačia na spochybnenie opodstatnenosti definície... oznámeného daňového systému ako „obvyklého“ režimu“.

42 Pokiaľ ide o toto posledné hľadisko, Súd prvého stupňa po prvé v bodoch 176 až 178 napadnutého rozsudku usudzuje, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že podmienka zdanenia, teda vykazovanie zisku a obmedzenie daňovej povinnosti na maximálnu výšku 15 % zo zisku, sa má považovať za odchýlku, a preto sa daňový systém musí kvalifikovať ako selektívny.

43 Po druhé Súd prvého stupňa v bodoch 179 až 181 napadnutého rozsudku uviedol, že ani skutočnosť, že Komisia považuje tento daňový systém za „hybridný“, ani okolnosť, že na podnik, ktorý v Gibraltári nemá „reálne sídlo“, sa nevzťahuje daň z poľtu zamestnancov a BPOT, neumožňujú preukázať selektivitu dotknutého daňového režimu.

44 Po tretie v zmysle bodov 182 až 184 napadnutého rozsudku sú úvahy Komisie, pokiaľ ide o rôzne kritériá zohľadnené sporným režimom na účely určenia zdanenia podniku, príliš vágne na to, aby spochybnili definíciu „obvyklého“ režimu v rámci návrhu daňovej reformy, tak ako ju vymedzili orgány Gibraltáru.

45 Súd prvého stupňa dospel v bode 185 napadnutého rozsudku k záveru, že žiaden z aspektov návrhu daňovej reformy, ktoré zistila Komisia, nemožno považovať za aspekt poskytujúci selektívnu výhodu v zmysle článku 87 ods. 1 ES, pretože Komisia z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že predstavujú odchýlky od „obvyklého“ daňového režimu.

46 Napokon Súd prvého stupňa v bode 186 napadnutého rozsudku poukázal na to, že „porovnanie údajných účinkov daňového systému založeného [návrhom daňovej reformy] s účinkami daňového systému, ktorý mu predchádzal, ako ho vykonala Komisia v tabuľke 1 a v odôvodnení č. 150 [sporného] rozhodnutia, nemôže byť v prejednávanej príhode zohľadnené na účely uplatnenia článku 87 ods. 1 ES“.

2. Argumentácia účastníkov konania

47 Vo svojom odvolaní Komisia uvádza jediný odvolací dôvod, ktorý je založený na porušení článku 87 ods. 1 ES a týka sa preskúmania materiálnej selektivity zo strany Súdu prvého stupňa. Tento odvolací dôvod je rozdelený na šesť častí.

48 V prvej časti Komisia tvrdí, že Súd prvého stupňa nesprávne posúdil vzťah medzi článkom 87 ods. 1 ES a rozsahom právomoci členských štátov v daňovej oblasti. Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že právomoci členských štátov v daňovej oblasti sú ohraničené právom Únie, najmä článkom 87 ods. 1 ES, a že samotná okolnosť, že vnútroštátne pravidlo spadá pod daňové právo, nemôže narušiť nevyhnutnosť jeho súladu s uvedeným článkom, pretože tento článok nedefinuje štátne opatrenia na základe ich dôvodu alebo cieľov, ale na základe ich účinkov.

49 Druhou časťou svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia Súdu prvého stupňa vytýka, že nesprávne usúdila, že bola povinná najskôr identifikovať „obvyklý“ režim daňového systému obsiahnutého v návrhu reformy a potom preukázať odchylnú povahu dotknutých opatrení vo vzťahu k tomuto režimu. Takýto prístup podľa Komisie nerešpektuje možnosť, že členský štát môže zaviesť daňový systém, ktorý je vo svojej podstate diskriminačný v dôsledku svojej povahy. Gibraltár totiž prostredníctvom premysleného výberu kritérií, ktoré sa majú uplatniť na jeho údajne „obvyklý“ režim zdanenia, podľa nej do veľkej miery vytvoril účinky režimu, ktorý zjavne zahŕňa štátnu pomoc v prospech určitých kategórií podnikov.

50 V tretej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Súd prvého stupňa

porušil zásady týkajúce sa výkladu pojmu štátna pomoc, pod? ktorých musia byť vnútroštátne opatrenia preskúmané z h?adiska svojich ú?inkov, a nie cie?a, ktorý sledujú, alebo iste? legislatívnej techniky.

51 Vo štvrtej ?asti tohto odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že prístup Súdu prvého stup?a vedie k záveru, že akýko?vek osobitný znak da?ového systému bez oh?adu na výhodu, ktorú poskytuje ur?itým príjemcom, automaticky predstavuje neoddelite?nú sú?as? tohto systému a nie odchýlku, a teda sa vymyká uplatneniu pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci.

52 Piatou ?as?ou tohto odvolacieho dôvodu Komisia Súdu prvého stup?a vytýka, že nesprávne usúdil, že ani neidentifikovala „obvyklý“ da?ový režim, ani nepreukázala, že osobitné znaky návrhu da?ovej reformy predstavujú odchýlky od tohto režimu. Komisia totiž jasne a riadne identifikovala oznámený da?ový systém ako systém založený na zdanení zamestnancov a užívania obchodných priestorov. Okrem toho Komisia poznamenáva, že jediný dôvod, ktorý Súd prvého stup?a prijal na ú?ely zrušenia sporného rozhodnutia, nespo?íva na nedostatku odôvodnenia, ale na nesprávnom právnom posúdení.

53 V šiestej ?asti jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Súd prvého stup?a opomenul preskúma? tri aspekty selektivity uvedené v spornom rozhodnutí, keďže neanalyzoval zistenia Komisie, ktoré sú založené na konkrétnych ú?inkoch návrhu da?ovej reformy spo?ívajúcich v tom, že návrh stanovuje rôzne úrovne zdanenia pre rôzne odvetvia gibraltárskeho hospodárstva a že poskytuje selektívnu výhodu „offshore“ podnikom, ktoré nemajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory v Gibraltári.

54 Aj keď Súd prvého stup?a zopakoval relevantné ?asti sporného rozhodnutia v bodoch 156 až 162 napadnutého rozsudku, nevyjadril sa k selektívnym aspektom návrhu da?ovej reformy, ktoré boli ako také identifikované. V bode 186 napadnutého rozsudku Súd prvého stup?a ignoroval relevantnosť porovnania návrhu da?ovej reformy s predchádzajúcim da?ovým systémom. Je potrebné poukáza? na to, že Komisia s odkazom na predchádzajúci da?ový systém zdôraznila, že režim skúmaný v spornom rozhodnutí smeruje k udržaniu predchádzajúcej situácie tým, že vykazuje rovnaké ú?inky napriek použitiu odlišnej techniky. Súd prvého stup?a teda priznal rozhodujúcu váhu úvahám o da?ovej technike na úkor posúdenia ú?inkov opatrenia.

55 Španielske krá?ovstvo vo svojom ôsmom odvolacom dôvode tvrdí, že Súd prvého stup?a dospel k nesprávnemu záveru, že kritérium materiálnej selektivity nebolo splnené. Ve?ká väčšina podnikov so sídlom v Gibraltári, konkrétne 28 798 spoločností z 29 000, totiž získa nulovú da?ovú sadzbu. Režim, ktorý Súd prvého stup?a kvalifikuje ako všeobecný, je v dôsledku toho v skuto?nosti osobitným režimom vytvárajúcim „selektivitu *de facto*“.

56 Vo svojej odpovedi na odvolanie Komisie Španielske krá?ovstvo podporuje odvolací dôvod prednesený Komisiou. Skuto?ným cie?om návrhu da?ovej reformy je na?alej pri?ahova? zahrani?ný kapitál, ktorého držiteľia sa snažia obís? obvyklé režimy zdanenia, ktorým by podliehali vo svojich krajinách pôvodu. Okrem toho, keďže analýza dane z príjmov právnických osôb predstavuje postup, ktorý si vyžaduje komplexnú ekonomickú analýzu, Súd prvého stup?a nesprávne nahradil ekonomické posúdenie Komisie svojím vlastným posúdením, pokia? ide o prvky selektivity, ktoré Komisia v spornom rozhodnutí identifikovala.

57 Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo predovšetkým tvrdia, že Súd prvého stupňa oprávnené zamietol prístup Komisie v spornom rozhodnutí. Tento prístup je nesprávny a je v rozpore so zvyčajným prístupom Komisie, ako vyplýva najmä u oznámenia o štátnej pomoci v daňovej oblasti. Tento nový prístup vedie k odstráneniu daňovej suverenity, ktorú členským štátom garantuje Zmluva ES, ako aj ustálená judikatúra Súdneho dvora, a umožňuje Komisii pristúpiť k harmonizácii priamych daní.

58 Pokiaľ ide o prvý z jedného odvolacieho dôvodu Komisie, Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo sa domnievajú, že spochybňuje príslušnosť členských štátov v daňovej oblasti a zakladá sa na nesprávnom výklade napadnutého rozsudku, keďže Súd prvého stupňa nezanedbal hranice daňovej suverenity členských štátov vymedzené právom Únie.

59 Téma na podporu druhej z časti jedného odvolacieho dôvodu Komisie tiež spochybňuje daňovú suverenitu členských štátov. Samotná skutočnosť, že daňový režim vytvára pre niektoré podniky výhodu, nemôže stačiť na to, aby sa tento režim považoval za selektívny, pretože najprv by bolo potrebné identifikovať obvyklý režim. To potvrdzuje aj oznámenie o štátnej pomoci v daňovej oblasti, ktorým je Komisia viazaná v zmysle zásady ochrany legitímnej dôvery.

60 V rámci tretej časti svojho jedného odvolacieho dôvodu sa tiež Komisia dopustila nesprávneho výkladu napadnutého rozsudku, keď tvrdila, že Súd prvého stupňa rozhodol, že Komisia má vychádzať z cieľov vyhlásených vnútroštátnymi alebo regionálnymi orgánmi a nemá skúmať skutočný obsah dotknutých pravidiel.

61 Téma, ktorú Komisia uvádza v rámci štvrtej časti svojho jedného odvolacieho dôvodu, podľa ktorej „obvyklý“ daňový režim môže uplatniť najviac jedno kritérium zdanenia, je takisto v rozpore s daňovou suverenitou členských štátov. Členské štáty by totiž mali mať možnosť prijímať také dane, aké považujú za najvhodnejšie pre svoje potreby, a zvoliť si taký zdaniteľný základ, aký si želajú, pričom do svojich daňových pravidiel môžu zahrnúť obvyklé a nevyhnutné ustanovenia týkajúce sa platobnej schopnosti daňovníkov, ktoré sú bežnou vlastnosťou daní. Skutočnosť, že daňový režim sleduje viac než len jeden cieľ, je úplne legitímna.

62 Okrem toho téza, ktorá je podstatou piatej časti jedného odvolacieho dôvodu Komisie, je nesprávna. Daňový systém založený na používaní viacerých zdaniteľných základov, ktorý zahŕňa aj ustanovenia o platobnej schopnosti daňovníkov, nemožno považovať za nekoherentný. Navyše tvrdenie Komisie, podľa ktorého uskutočnila analýzu v troch etapách, je nesprávne.

63 Pokiaľ ide napokon o šiestu z časti jedného odvolacieho dôvodu, Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo považujú za nesprávnu tézu Komisie, podľa ktorej treba daňový režim považovať za selektívny z dôvodu, že „offshore“ hospodárstvo nie je zdanené. Spoločnosti, ktoré nedisponujú daňovým základom zodpovedajúcim daňovému základu definovanému vnútroštátnym daňovým režimom, totiž v každom daňovom systéme neplatia v rámci neho daň. Tvrdenie Komisie by viedlo k tomu, že členským štátom by sa napriek ich daňovej suverenite vnútilo stanovisko Komisie v súvislosti s výberom vhodného zdaniteľného základu. Skutočnosť, že rôzne typy spoločností platia rozličné dane, sama osebe neumožňuje dospieť k záveru o selektivite návrhu daňovej reformy.

64 Pokiaľ ide o ôsmy odvolací dôvod prednesený Španielskym kráľovstvom v súvislosti s materiálnou selektivitou tohto návrhu, Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo predovšetkým zdôrazujú, že samotná skutočnosť, že niektoré spoločnosti neplatia dane, nepostačuje na prijatie záveru o selektivite daňového zaobchádzania s nimi a o tom, že tieto spoločnosti dostávajú štátnu pomoc. Okrem toho určenie prvkov tvoriacich daňový základ spadá do daňovej suverenity členských štátov. Príslušné orgány najmä nie sú povinné použiť ako

zdaniteľný základ buď príjmy, alebo zisky. Navyše Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo zdôrazňujú, že preskúmanie danového opatrenia v troch etapách, ako to vyplýva z oznámenia o štátnej pomoci v danovej oblasti a ako to v napadnutom rozsudku uviedol Súd prvého stupňa, je potrebné s cieľom identifikovať selektívne výhody, ktoré z tohto opatrenia vyplývajú. Napokon, pokiaľ ide o tvrdenie Španielskeho kráľovstva, podľa ktorého 28 798 z 29 000 spoločností so sídlom v Gibraltári bude v zmysle návrhu danovej reformy podliehať „nulovej dani“, Spojené kráľovstvo vyjadruje pochybnosti v súvislosti s presnosťou týchto údajov. Government of Gibraltar sa k tomuto tvrdeniu Španielskeho kráľovstva osobitne nevyjadřila, pričom tvrdí, že je národné odhadnúť, koľko spoločností si po zavedení danovej reformy ponechá sídlo v Gibraltári, a vo svojom vyjadrení k odvolaniu uvádza, že v súčasnosti je z 24 000 spoločností zapísaných v Gibraltári 3 000 spoločností „oslobodených od dane“ v zmysle predchádzajúceho danového systému, približne 260 spoločností poskytuje verejné služby alebo finančné služby a 18 000 spoločností je neaktívnych, pričom vlastní majetok.

65 Írsko, ktoré vstúpilo do konania na podporu návrhov Spojeného kráľovstva vo veci C-106/09 P, sa domnieva, že odvolanie Komisie by malo byť vyhlásené za neprípustné, keďže ide nad rámec sporného rozhodnutia a napadnutého rozsudku. Írsko zastáva názor, že Komisia sa v prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu snaží preniesť na členské štáty dôkazné bremeno v súvislosti so súladom povahy a štruktúry ich danových systémov s právom Únie. Okrem toho poznamenáva, že Komisia sa pokúša založiť svoju argumentáciu v tejto oblasti na zásade zákazu diskriminácie, hoci pravidlá v oblasti štátnej pomoci nemajú pôvod v tejto zásade, ale v koncepte lojálnej hospodárskej súťaže na spoločnom trhu. Pokiaľ ide o ostatnú časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie, Írsko usudzuje, že Komisia je v zmysle zásad právnej istoty a legitímnej dôvery viazaná svojím oznámením o štátnej pomoci v danovej oblasti. Považovať danový systém za systém, ktorý je vo svojej podstate diskriminačný pre svoje účinky, bez toho, aby bolo možné identifikovať obvyklú danovú sadzbu, je v rozpore s ustálenou judikatúrou a danovou suverenitou členských štátov. Okrem toho na to, aby sa dospelo k záveru, že niektoré podniky, ktoré sú danovým systémom zvýhodnené, získavajú štátnu pomoc, nestačí len kvalifikovať danový systém ako „hybridný“.

3. Posúdenie Súdnym dvorom

66 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Írsko, je jediný odvolací dôvod Komisie prípustný, lebo v súlade s článkom 113 Rokovacieho poriadku Súdného dvora smeruje k zrušeniu napadnutého rozsudku bez toho, aby menil predmet sporu pred Súdom prvého stupňa. Komisia totiž s uvedeným cieľom vytýka Súdu prvého stupňa, že nerešpektoval článok 87 ES, lebo dospel k nesprávnemu záveru, že nijaký z troch prvkov, ktoré boli v spornom rozhodnutí identifikované ako selektívne, neposkytuje selektívne výhody.

67 Na úvod je potrebné zamietnuť výhradu Komisie prednesenú v rámci druhej časti jej jediného odvolacieho dôvodu, ktorou Súdu prvého stupňa vytýka, že nesprávne vychádzal z oznámenia o štátnej pomoci v danovej oblasti, ktorého obsah nesprávne vyložil.

68 Vzhľadom na odkaz v bodoch 143 a 146 napadnutého rozsudku na uvedené oznámenie postačí konštatovať, že Súd prvého stupňa z neho nevyvodil nijaký skutkový alebo právny dôsledok, ako vyplýva z výrazov „ako totiž samotná Komisia uvádza“ a „okrem iného“ použitých v uvedených bodoch, ale že pri odôvodnení svojho prístupu, ako je vymedzený v bodoch 143 až 146 napadnutého rozsudku, vychádzal z judikatúry Súdného dvora a rozdelenia právomocí v danovej oblasti medzi Úniu a členské štáty.

69 Za týchto okolností je výhrada Komisie namierená proti tejto zmienke o oznámení o štátnej pomoci v danovej oblasti neúčinná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. októbra 2003, Salzgitter/Komisia, C-182/99 P, Zb. s. I-10761, body 54 a 55), takže v tomto štádiu nie je

potrebné preskúmať obsah a pôsobnosť uvedeného oznámenia.

70 Aby bolo možné preskúmať jediný odvolací dôvod Komisie a ôsmy odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva, je potrebné pripomenúť judikatúru Súdneho dvora v súvislosti s pojmom selektívna výhoda v daňovej oblasti.

71 Podľa ustálenej judikatúry je pojem pomoc všeobecnejší než pojem subvencia, pretože nezahŕňa len pozitívne plnenia, akými sú samotné subvencie, ale aj zásahy štátu, ktoré rôznymi formami znižujú výdavky obvykle zaťažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú rovnakú povahu a účinky (pozri rozsudky z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 38, a z 8. septembra 2011, *Paint Graphos a i.*, C-78/08 až C-80/08, zatiaľ neuvydané v Zbierke, bod 45, ako aj citované judikatúry).

72 Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým verejné orgány priznávajú určitým podnikom výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré – aj keď nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, stavia jeho príjemcu do výhodnejšej finančnej situácie, ako je situácia iných daňovníkov, – predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. (pozri rozsudky z 15. marca 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, Zb. s. I-877, bod 14, a *Paint Graphos a i.*, už citovaný, bod 46, ako aj citované judikatúry).

73 Naopak, výhody vyplývajúce zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, *Nemecko/Komisia*, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 22, a z 15. júna 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 a C-41/05, Zb. s. I-5293, bod 32, ako aj citované judikatúry).

74 Je preto potrebné určiť, či má návrh daňovej reformy selektívnu povahu, keďže selektivita je konštitutívnym prvkom pojmu štátna pomoc (pozri rozsudok zo 6. septembra 2006, *Portugalsko/Komisia*, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 54).

75 Pokiaľ ide o posúdenie podmienky selektivity, z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 87 ods. 1 ES ukladá, aby sa určilo, či je v rámci daného právneho režimu 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 *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný, bod 41, a z 22. decembra 2008, *British Aggregates/Komisia*, C-487/06 P, Zb. s. I-10515, bod 82, ako aj citovaná judikatúra).

76 S prihliadnutím na túto judikatúru je potrebné preskúmať, či Súd prvého stupňa nerešpektoval článok 87 ods. 1 ES v zmysle výkladu Súdneho dvora, keď usúdil, že nijaký z troch prvkov identifikovaných sporným rozhodnutím neposkytuje selektívne výhody.

a) O podmienke vykazovania ziskov a obmedzení zdanenia na maximálnu výšku

77 Pokiaľ ide o dva prvky selektivity dotknutého opatrenia, ktoré boli identifikované v spornom rozhodnutí, teda skutočnosť, že zdanenie daňou z počtu zamestnancov a BPOT sa uplatní, len ak daňovník vykazuje zisky, a že zdanenie je obmedzené na maximálnu výšku 15 % zo zisku, Súd prvého stupňa dospel k záveru, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že tieto skutočnosti poskytujú selektívne výhody.

78 Tento záver Súdu prvého stupňa nie je poznačený nesprávnym právnym posúdením.

79 Ako bolo pripomenuté v bode 73 tohto rozsudku, do pôsobnosti pojmu štátna pomoc spadajú len selektívne výhody, a nie výhody, ktoré vyplývajú zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty.

80 Podmienka vykazovania ziskov a obmedzenie zdanenia ziskov na maximálnu výšku sú samy osebe všeobecné opatrenia, ktoré sa uplatňujú bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, a teda nemôžu poskytovať selektívne výhody.

81 Tvrdenie Komisie, podľa ktorého kritérium zisku nie je v súlade s logikou vlastnou systému zdanenia založeného na počte zamestnancov a BPOT, neznamená, že toto kritérium, ktoré je samo osebe neutrálne, sa stáva selektívnym.

82 Súd prvého stupňa usúdil, pričom sa nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, že z podmienky vykazovania ziskov a z obmedzenia zdanenia na maximálnu výšku 15 % zo zisku nevyplýva selektívna výhoda.

83 Výhody, proti ktorým mala výhrady Komisia a ktoré vyplývali z opatrení uplatňovaných bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, teda podmienka vykazovania ziskov, z ktorej by ťažili málo ziskové subjekty, a podmienky vyplývajúce z obmedzenia zdanenia na maximálnu výšku, z ktorej by ťažili vysoko ziskové subjekty, neumožňujú skúmaný daňový systém vnímať ako systém zahŕňajúci selektívne úľavy. Tieto úľavy nemôžu zvýhodniť „určitých podnikateľov“ alebo „výrobu určitých druhov tovarov“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES, ale sú len dôsledkom náhodnej skutočnosti, že dotknutý subjekt je počas zdaňovacieho obdobia málo alebo vysoko ziskový.

84 Z uvedeného vyplýva, že je potrebné zamietnuť výhrady zamerané proti záveru formulovanému Súdom prvého stupňa, podľa ktorého sa Komisii nepodarilo preukázať, že dva prvé prvky identifikované v spornom rozhodnutí, a to podmienka zameraná na vykazovanie ziskov a na obmedzenie zdanenia na maximálnu výšku 15 % zo zisku, poskytujú selektívne výhody.

b) O výhodách pre „offshore“ spoločnosti

85 Súd prvého stupňa dospel v bode 185 napadnutého rozsudku k záveru o neexistencii selektívnych výhod pre „offshore“ spoločnosti. Komisia nerešpektovala rámec analýzy týkajúci sa určenia selektivity daňového opatrenia, tak ako bol uvedený v bodoch 143 až 146 napadnutého rozsudku a pripomenutý v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku, pričom sa jej nepodarilo preukázať, že na „offshore“ spoločnosti, ktoré v Gibraltári vzhľadom na svoju povahu nie sú fyzicky prítomné, sa nevzťahujú selektívne výhody.

86 Toto odôvodnenie je poznačené nesprávnym právnym posúdením.

87 V tejto súvislosti je totiž potrebné po prvé pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej článok 87 ods. 1 ES nerozlišuje podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale definuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky (pozri rozsudky *British Aggregates*/Komisia, už citovaný, body 85 a 89, ako aj citovanú judikatúru, a z 8. septembra 2011, *Komisia/Holandsko*, C-279/08 P, zatiaľ neuvyhladený v Zbierke, bod 51).

88 Prístup Súdu prvého stupňa, ktorý je založený len na zohľadnení legislatívnej techniky použitej v návrhu daňovej reformy, neumožňuje preskúmať účinky predmetného daňového opatrenia a *a priori* vylúčiť akúkoľvek možnosť kvalifikovať ako „selektívnu výhodu“ vyatie z akejkoľvek daňovej povinnosti priznané „offshore“ spoločnostiam. Z toho vyplýva, že tento prístup naráža na judikatúru pripomenutú v bode 87 tohto rozsudku.

89 Po druhé je potrebné konštatovať, že prístup Súdu prvého stupňa je v rozpore aj s

judikatúrou pripomenutou v bode 71 tohto rozsudku, podľa ktorej existencia selektívnej výhody pre podnik predpokladá, že výdavky, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku, sú znížené.

90 Je nepochybné, že v bode 56 rozsudku Portugalsko/Komisia Súdny dvor rozhodol, že určenie referenčného rámca je o to dôležitejšie v prípade daňových opatrení, že existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „obvyklému“ zdaneniu.

91 Na rozdiel od odôvodnenia Súdu prvého stupňa a tézy Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva však táto judikatúra nepodriaťuje kvalifikáciu daňového systému ako „selektívneho“ skutočnosti, že je vytvorený tak, že podniky, ktoré prípadne získajú selektívnu výhodu, vo všeobecnosti podliehajú rovnakému daňovému zaťaženiu ako ostatné podniky, ale vzťahujú sa na nich výnimky, z čoho vyplýva, že selektívnu výhodu možno identifikovať ako rozdiel medzi obvyklým daňovým zaťažením a zaťažením, ktoré znášajú podniky uvedené ako prvé.

92 Takýto výklad kritéria selektivity by v rozpore s judikatúrou pripomenutou v bode 87 tohto rozsudku predpokladal, že na to, aby sa daňový systém mohol kvalifikovať ako selektívny, musí byť vytvorený podľa istej legislatívnej techniky, čo by malo za následok, že vnútroštátne daňové pravidlá by už od začiatku unikli kontrole v oblasti štátnej pomoci len z dôvodu, že spadajú pod inú legislatívnu techniku, aj keď z právneho a/alebo zo skutkového hľadiska vytvárajú rovnaké účinky.

93 Tieto úvahy platia predovšetkým pre daňový systém, ktorý, ako je to v prejednávanej veci, namiesto toho, aby stanovil pre všetky podniky všeobecné pravidlá, z ktorých sú ustanovené výnimky v prospech niektorých podnikov, vedie k rovnakému výsledku úpravou a skombinovaním daňových pravidiel tak, že z ich samotného uplatnenia vyplynie rozdielna daňová záťaž pre rozdielne podniky.

94 Po tretie je potrebné konštatovať, že Súd prvého stupňa v bodoch 184 až 186 napadnutého rozsudku Komisii neoprávnene vytkol, že nepreukázala existenciu selektívnej výhody v prospech „offshore“ spoločností, keďže v spornom rozhodnutí neidentifikovala referenčný rámec na účely zistenia existencie selektívnej výhody.

95 V tejto súvislosti je totiž potrebné poukázať na to, že napriek tomu, čo Súd prvého stupňa konštatoval v bodoch 143, 144 a 150 sporného rozhodnutia, z týchto bodov vyplýva, že Komisia preskúmala existenciu selektívnych výhod v prospech „offshore“ spoločností s ohľadom na dotknutý daňový systém, ktorý sa formálne uplatňuje na všetky podniky. Je preto zjavné, že sporné rozhodnutie identifikuje uvedený systém ako referenčný rámec, vzhľadom na ktorý sú „offshore“ spoločnosti naozaj uprednostnené.

96 Napokon po štvrté treba uviesť, že Komisia napriek konštatovaniu Súdu prvého stupňa vo svojom rozhodnutí dostatočne právne preukázala, že „offshore“ spoločnosti s ohľadom na uvedený referenčný rámec získavajú v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 75 tohto rozsudku selektívne výhody.

97 V prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov nepochybne do právomoci členských štátov alebo entít pôsobiacich na nižšej ako štátnej úrovni, ktoré majú daňovú autonómiu, ako to konštatuje Súd prvého stupňa v bode 146 napadnutého rozsudku.

98 Súd prvého stupňa však neposúdil dotknutý režim ako celok a nezohľadnil prvky, na ktorých Komisia založila svoje posúdenie dotknutého režimu v spornom rozhodnutí.

99 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť ustálené vlastnosti dotknutého režimu, tak ako bol opísaný v bodoch 21 až 25 napadnutého rozsudku.

100 Tento režim je charakteristický jednak kombináciou dane z poľtu zamestnancov a BPOT, čo sú jediné zdaniteľné základy spojené s podmienkou vykazovania ziskov, ktorých zdanenie je obmedzené na maximálnu výšku 15 %, a jednak neexistenciou všeobecne uplatniteľného zdaniteľného základu, ktorý by upravoval zdanenie všetkých spoločností, na ktoré sa tento režim vzťahuje.

101 S ohľadom na vlastnosti tohto režimu pripomenuté v predchádzajúcom bode sa zdá, že sporný režim na základe kombinácie uvedených zdaniteľných základov – aj keď tieto základy stoja na kritériách, ktoré sú samy osebe všeobecné – naozaj spôsobuje diskrimináciu medzi spoločnosťami, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii z hľadiska cieľa sledovaného návrhom daňovej reformy, ktorým je zavedenie všeobecného systému zdanenia pre všetky spoločnosti so sídlom v Gibraltári.

102 Dôsledkom kombinácie uvedených zdaniteľných základov nie je len zdanenie, ktoré závisí od poľtu zamestnancov a veľkosti užívaných obchodných priestorov, ale aj to, že z dôvodu neexistencie iných zdaniteľných základov od začiatku vylučuje z akéhokoľvek zdanenia „offshore“ spoločnosti, keďže nemajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory.

103 V súlade s ustálenou judikatúrou citovanou v bode 73 tohto rozsudku rozdielne daňové zaťaženie vyplývajúce z uplatnenia „všeobecného“ daňového systému nepochybne samo osebe nemôže stažiť na to, aby sa zistila selektivita zdanenia na účely článku 87 ods. 1 ES.

104 Aby bolo možné kritériá, ktoré tvoria zdaniteľný základ a z ktorých daňový systém vychádza, uznať za kritériá poskytujúce selektívne výhody, musia tiež na základe pre ne špecifických vlastností charakterizovať podniky, ktoré sú príjemcami, ako privilegovanú kategóriu, čo by umožňovalo kvalifikáciu takéhoto režimu ako režimu, ktorý uprednostňuje „určitých“ podnikateľov alebo výrobu „určitých“ druhov tovarov v zmysle článku 87 ods. 1 ES.

105 Práve o takýto prípad ide v prejednávanej veci.

106 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že okolnosť, že „offshore“ spoločnosti nie sú zdanené, nie je náhodným dôsledkom dotknutého režimu, ale nevyhnutným následkom skutočnosti, že zdaniteľné základy sú vytvorené presne tak, aby „offshore“ spoločnosti, ktoré prirodzene nezamestnávajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory, nemali nijaký základ dane v zmysle tých základov dane, ktoré boli zvolené v návrhu daňovej reformy.

107 Okolnosť, že „offshore“ spoločnosti, ktoré s ohľadom na zdaniteľné základy prijaté v rámci návrhu daňovej reformy predstavujú skupinu spoločností, na ktoré sa zdanenie nevzťahuje práve z dôvodu vlastností, ktoré sú typické a špecifické pre túto skupinu, preto umožňuje dospieť k záveru, že tieto spoločnosti majú selektívne výhody.

108 Z uvedeného vyplýva, že Súd prvého stupňa sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď usúdil, že z návrhu daňovej reformy nevyplývajú selektívne výhody v zmysle článku 87 ods. 1 ES pre „offshore“ spoločnosti.

109 V dôsledku toho sú jediný odvolací dôvod Komisie a ôsmy odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva v tejto súvislosti dôvodné, takže napadnutý rozsudok je v tomto rozsahu potrebné zrušiť.

110 Z toho vyplýva, že nie je potrebné rozhodnúť o prvých siedmich odvolacích dôvodoch a o

deviatom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva týkajúcich sa regionálnej selektivity a štatútu Gibraltáru. Nie je nevyhnutné ani preskúmať desiaty a jedenásty odvolací dôvod tohto britského štátu, ktoré sa týkajú konania pred Súdom prvého stupňa.

VII – O žalobe pred Súdom prvého stupňa

111 V súlade s článkom 61 prvým odsekom druhou vetou Štatútu Súdneho dvora Európskej únie môže tento súd v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje.

112 V prejednávanej veci sa Súdny dvor domnieva, že stav konania súvisiaceho so žalobami o neplatnosť sporného rozhodnutia podanými žalobcami na prvom stupni dovoľuje, aby sám vydal konečný rozsudok.

113 Je preto potrebné preskúmať žaloby, ktoré podali na Súd prvého stupňa Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo.

114 Žalobcovia na prvom stupni v podstate uvádzajú tri žalobné dôvody. Prvý a druhý žalobný dôvod, ktorý sa delí na tri časti, sú založené na nesprávnom uplatnení kritéria regionálnej selektivity a kritéria materiálnej selektivity. Tretí žalobný dôvod je založený na porušení podstatných formálnych náležitostí v rámci posúdenia Komisie týkajúceho sa „offshore“ spoločností. Tento žalobný dôvod sa delí na dve časti; prvá sa týka porušenia práva na obranu a poukazuje na to tak Government of Gibraltar, ako aj Spojené kráľovstvo a druhá časť sa týka porušenia povinnosti odôvodnenia, pričom ju predniesla len Government of Gibraltar.

115 Po prvé je potrebné sa zaoberať tromi časťami druhého žalobného dôvodu týkajúceho sa materiálnej selektivity, ako aj druhou časťou tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar, ktorá sa tiež týka aspektu súvisiaceho s materiálou selektivitou. Po druhé sa musí preskúmať prvá časť tretieho žalobného dôvodu týkajúca sa práva na obranu. Napokon po tretie je potrebné sa zamerať na prvý žalobný dôvod týkajúci sa regionálnej selektivity.

A – O druhom žalobnom dôvode Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva a druhej časti tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar

116 Druhý žalobný dôvod predložený žalobcami na prvom stupni, týkajúci sa materiálnej selektivity, sa skladá z troch častí. V prvej časti žalobcovia Komisii vytýkajú, že sa vzdialila od svojej rozhodovacej praxe a od oznámenia o štátnej pomoci v danovej oblasti. V druhej časti, teda jedinej, o ktorej sa v napadnutom rozsudku rozhodlo, uvedení žalobcovia tvrdia, že žiadny z troch aspektov identifikovaných v spornom rozhodnutí neposkytuje selektívne výhody. Napokon tretia časť sa zameriava na preukázanie, že uvedené rozhodnutie nezohľadnilo skutočnosť, že prípadné selektívne výhody sú v každom prípade odôvodnené povahou a štruktúrou dotknutého daňového systému. V druhej časti svojho tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar poukazuje na chybu v odôvodnení sporného rozhodnutia.

1. O druhej časti druhého žalobného dôvodu

117 V súvislosti s výhradami prednesenými v rámci druhej časti druhého žalobného dôvodu, týkajúcej sa kvalifikácie troch prvkov zistených v spornom rozhodnutí, je potrebné pripomenúť, že z úvah uvedených v bodoch 86 až 110 tohto rozsudku vyplýva, že Komisia neporušuje článok 87 ods. 1 ES, keď v spornom rozhodnutí usudzuje, že dotknutý daňový systém poskytuje selektívne výhody.

118 Aj keď z bodov 77 až 84 tohto rozsudku vyplýva, že Súd prvého stupňa sa nedopustil

nesprávneho právneho posúdenia, keď dospel k záveru, že dva prvé prvky zistené v spornom rozhodnutí, teda podmienka vykazovania ziskov a obmedzenia zdanenia na maximálnu výšku 15 % zo zisku, neposkytujú selektívne výhody, pravdou zostáva, že pokiaľ ide o tretí prvok identifikovaný v spornom rozhodnutí v súvislosti s daňovým zaobchádzaním „offshore“ spoločností, Komisia oprávnenne usúdila, že uvedené spoločnosti z týchto výhod majú prospech.

119 Aj keď zo sporného rozhodnutia vyplýva, že dotknutý daňový systém poskytuje selektívne výhody, tento záver je z právneho hľadiska dostatočne odôvodnený existenciou selektívnych výhod pre „offshore“ spoločnosti bez toho, aby bolo navyše nevyhnutné, aby selektívne výhody poskytovali aj ďalšie dva prvky, ktoré boli v tomto rozhodnutí identifikované ako selektívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, Zb. s. I-10901, bod 98). Druhý a tretí žalobný dôvod je teda neúčinný.

120 Druhý žalobný dôvod Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva prednesený na prvom stupni proti spornému rozhodnutiu musí byť preto zamietnutý.

2. O druhom a treťom žalobnom dôvode, ktorú predniesla Government of Gibraltar

121 Na úvod je potrebné zamietnuť druhý žalobný dôvod Government of Gibraltar založený na chybe v odôvodnení spočívajúcej v tom, že Komisia nespresnila, ktoré spoločnosti vytvárajú „obrovský ‚offshore‘ sektor“, na ktorý odkazuje odôvodnenie. 143 sporného rozhodnutia, keďže neoznámila konkrétnu spoločnosť, skupinu konkrétnych podnikov alebo hospodárske odvetvie, ktoré by údajne boli zvýhodnené návrhom daňovej reformy.

122 V tejto súvislosti stačí uviesť, že Komisia sa môže v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora v prípade schémy pomoci obmedziť na preskúmanie všeobecných vlastností dotknutej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý konkrétny prípad jej uplatnenia a cieľom preskúmať, či schéma zahŕňa prvky pomoci (rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Zb. s. I-4727, bod 130, ako aj citovaná judikatúra).

3. O prvej časti druhého žalobného dôvodu

a) Argumentácia účastníkov konania

123 Prvou časťou druhého žalobného dôvodu žalobcovia na prvom stupni vytýkajú Komisii, že sa v spornom rozhodnutí vzdialila od oznámenia o štátnej pomoci v daňovej oblasti. Government of Gibraltar okrem toho tvrdí, že toto rozhodnutie nie je v súlade s rozhodovacou praxou Komisie.

124 Pokiaľ ide o pôsobnosť oznámenia o štátnej pomoci v daňovej oblasti, žalobcovia tvrdia, že z jeho bodu 13 vyplýva, že členské štáty majú právomoc rozhodovať o hospodárskej politike, ktorú považujú za najvhodnejšiu, a najmä rozšíriť daňové zaťaženie, ak to považujú za primerané, na rôzne faktory výroby. Okrem toho podľa bodov 9 a 16 uvedeného oznámenia je nevyhnutné, aby Komisia dokázala, že z daňového opatrenia vyplýva pre niektoré podniky členských štátov výnimka z uplatňovania daňového systému, čo predpokladá, že najprv sa musí určiť spoločný uplatniteľný systém, z ktorého je výnimka poskytnutá. Napokon podľa bodu 14 tohto oznámenia skutočnosť, že niektoré firmy alebo niektoré odvetvia trpia z niektorých takýchto daňových opatrení viac ako iné, nemusí nevyhnutne znamenať, že sa na ne vzťahujú pravidlá v oblasti štátnej pomoci.

125 Prístup, ktorý Komisia v spornom rozhodnutí zvolila v súvislosti s výhodami „offshore“ spoločností, nie je v súlade so zameraním, ktoré z uvedeného oznámenia vyplýva. Tým, že sa Komisia od uvedeného oznámenia vzdialila, porušila zásadu ochrany legitímnej dôvery.

126 Na podporu žalobného dôvodu, ktorý predložila iba Government of Gibraltar a podľa ktorého Komisia vytvorila novú zásadu materiálnej selektivity, ktorá nie je v súlade s jej predchádzajúcou rozhodovacou praxou, uviedla táto žalobkyňa niektoré rozhodnutia Komisie.

127 Komisia tvrdí, že žalobcovia na prvom stupni nesprávne vykladajú oznámenie o štátnej pomoci v daňovej oblasti. Uvádza tiež, že od svojej rozhodovacej praxe sa neodchýlila a že prístup prijatý v spornom rozhodnutí je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora.

b) Posúdenie Súdny dvorom

128 Pokiaľ ide v prvom rade o výhradu, podľa ktorej sa Komisia v spornom rozhodnutí odklonila od oznámenia o štátnej pomoci v daňovej oblasti, je potrebné pripomenúť, že uvedené oznámenie ako interné opatrenie prijaté správnym orgánom nemôže byť kvalifikované ako právne pravidlo, ale vyjadruje pravidlo správania, ktoré poukazuje na nasledujúci postup a od ktorého sa uvedený orgán nemôže v individuálnom prípade odkloniť bez udania dôvodov, ktoré sú v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania. (pozri, pokiaľ ide o usmernenia v oblasti štátnej pomoci, rozsudok z 9. júna 2011, Diputación Foral de Vizcaya a i./Komisia, C-465/09 P až C-470/09 P, bod 120 a citovanú judikatúru).

129 Je teda potrebné preskúmať, či sa Komisia v súvislosti s preskúmaním selektivity dotknutého režimu skutočne odchýlila od uvedeného oznámenia.

130 V tejto súvislosti je potrebné predovšetkým konštatovať, že na rozdiel od tvrdenia žalobcov na prvom stupni bod 13 uvedeného oznámenia nemožno vykladať tak, že v súvislosti s pravidlami v oblasti štátnej pomoci zbavuje členské štáty pri možnosti rozložiť daňové zaťaženie jednotlivých faktorov výroby akejkoľvek kontroly. Uvedený bod 13 totiž len spresňuje, že „daňové opatrenia, ktoré sú prístupné všetkým hospodárskym subjektom“, nepredstavujú štátnu pomoc, pričom však v tomto prípade daňové výhody vzťahujúce sa na „offshore“ spoločnosti nie sú reálne dostupné pre všetky hospodárske subjekty, ako to vyplýva z bodu 102 tohto rozsudku.

131 Ďalej, pokiaľ ide o body 9 a 16 oznámenia o štátnej pomoci v daňovej oblasti, je potrebné zdôrazniť, že na rozdiel od tvrdení žalobcov na prvom stupni z oznámenia nevyplýva, že existenciu výhod nemožno preukázať inak ako konštatovaním odchýlky od obvyklého režimu zdanenia.

132 Na jednej strane totiž uvedený bod 9 len uvádza príklady selektívnych výhod, ktoré sú do veľkej miery rozšírené. Na druhej strane bod 16 spresňuje, že výhody vyplývajúce zo zjavne všeobecného opatrenia môžu byť uznané ako selektívne. Tento záver nachádza oporu v bode 13 tohto oznámenia, ktorý je prvým bodom týkajúcim sa rozdielu medzi štátnou pomocou a všeobecnými opatreniami a ktorý jasne uvádza, že všeobecné opatrenia „musia byť skutočne prístupné všetkým firmám na základe rovnakého prístupu a nesmú byť *de facto* krátené vo svojom rozsahu“.

133 Napokon tézu žalobcov na prvom stupni, pod? a ktorej sa Komisia odchy? lila od oznámenia o štátnej pomoci v da? ovej oblasti, nepodporuje ani bod 14 uvedeného oznámenia. Už z formulácie „nemusí nevyhnutne znamena? , že sa na ne vz? ahujú pravidlá sú? aže riadiace štátnu pomoc“ vyplýva, že tento bod nemá za cie? kategorické vylú? enie uplatnenia pravidiel v oblasti štátnej pomoci na niektoré opatrenia.

134 Výhrada, pod? a ktorej sa Komisia v spornom rozhodnutí odchy? lila od oznámenia o štátnej pomoci v da? ovej oblasti, sa preto musí zamietnu? .

135 V druhom rade je potrebné zamietnu? výhradu prednesenú Government of Gibraltar, pod? a ktorej sa Komisia v spornom rozhodnutí odchy? lila od svojej rozhodovacej praxe.

136 V tejto súvislosti posta? í poukáza? na to, že v súlade s judikatúrou sa povaha ur? itého opatrenia ako štátnej pomoci má posudzova? len v rámci ?lánku 87 ods. 1 ES, a nie s oh? adom na údajnú skoršiu rozhodovaciu prax Komisie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júla 2011, Freistaat Sachsen a Land Sachsen?Anhalt/Komisia, C?459/10 P, zatia? neuverejený v Zbierke, bod 50).

137 Vzh? adom na uvedené treba prvú ?as? druhého žalobného dôvodu zamietnu? .

4. O tretej ?asti druhého žalobného dôvodu

a) Argumentácia ú? astníkov konania

138 V tretej ?asti svojho druhého žalobného dôvodu žalobcovia na prvom stupni v podstate tvrdia, že Komisia porušila ?lánok 87 ods. 1 ES, ke? dospela k záveru, že selektívna výhoda v prospech „offshore“ spoločností nebola odôvodnená povahou a štruktúrou dotknutého systému.

139 Pod? a žalobcov odrá? ajú vlastnosti návrhu da? ovej reformy nevyhnutne malý rozsah da? ovej správy, ako aj malú da? ovú základ? u Gibraltáru, ktorá predpokladá nevyhnutné vnútorné obmedzenia fungovania a ú? innosti da? ového systému Gibraltáru.

140 Použitie po? tu zamestnancov a užívania obchodných priestorov ako základu dane je logickou vo? bou s oh? adom na osobitné vlastnosti Gibraltáru, ke? že takýto da? ový systém vedie k dani, ktorá je jednoduchá a ?ahko sa kontroluje, nevyžaduje si ve? ké náklady na výber a je podobná ako ostatné dane, ktoré malá da? ová správa Gibraltáru zvy? ajne vyberá. Government of Gibraltar tiež uvádza, že dôsledkom návrhu da? ovej reformy je zdanenie všetkých obchodných spoločností. Okolnosť, že neobchodné spoločnosti, ktoré len vlastnia majetok, nie sú zdanené, zodpovedá tomu, ?o je v oblasti da? ových systémov obvyklé.

141 Pod? a Komisie, ktorú podporuje Španielske krá? ovstvo, nemôžu by? selektívne výhody vz? ahujúce sa na „offshore“ spoločnosti odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou návrhu da? ovej reformy, ke? že táto reforma na základe svojej povahy spo? íva vo vytvorení systému, ktorý *de facto* zakladá odlišné da? ové sadzby pre odlišné typy podnikov.

142 Návrh da? ovej reformy síce môže predstavova? rozumné strategické rozhodnutie Government of Gibraltar, má však selektívny charakter. Okrem toho žalobcovia na prvom stupni nevysvetlili, pre?o je nevyhnutné s cie? om vyhnú? sa nadmernému zdaneniu viacerých malých podnikov zdani? niektoré z týchto podnikov a iné nie bez toho, aby sa zoh? adnila ich platobná schopnosť. Pokia? ide o tvrdenie, pod? a ktorého Government of Gibraltar potrebovala zvoli? jednoduchú da?, ktorú možno ú? inne kontrolova?, nemožno ním odôvodni? skuto? nos?, že ve? ký po? et spoločností v Gibraltári je od dane oslobodených.

b) Posúdenie Súdny dvorom

143 Aby bolo možné posúdiť tretiu časť druhého žalobného dôvodu žalobcov na prvom stupni, je potrebné poukázať na to, že sporné rozhodnutie sa nezaobera otázkou prípadného odôvodnenia výhody pre „offshore“ spoločnosti na základe povahy a štruktúry daňového systému.

144 Je preto potrebné preskúmať, či Komisia mala v spornom rozhodnutí prijať stanovisko k prípadnému odôvodneniu selektívnej výhody pre „offshore“ spoločnosti na základe povahy a štruktúry daňového systému.

145 Podľa ustálenej judikatúry pojem štátna pomoc nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho *a priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého tieto opatrenia patria (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky *Adria-Wien Pipeline* a *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný, bod 42; *Portugalsko/Komisia*, už citovaný, bod 52, ako aj *British Aggregates/Komisia*, už citovaný, bod 83).

146 Írsky štát, ktorý zaviedol takéto rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti daní, musí dokázať, že je skutočne odôvodnené povahou a štruktúrou predmetného systému (rozsudky z 29. apríla 2004, *Holandsko/Komisia*, C-159/01, Zb. s. I-4461, bod 43, a *Komisia/Holandsko*, už citovaný, bod 77).

147 Írsky štát, ktorý požaduje právo priznať pomoc ako výnimku z pravidiel ustanovených Zmluvou, je povinný spolupracovať s Komisiou. V zmysle tejto povinnosti mu najmä prináleží, aby predložil všetky dôkazy, ktoré tejto inštitúcii umožnia overiť splnenie podmienok požadovanej výnimky (pozri rozsudky z 28. apríla 1993, *Taliansko/Komisia*, C-364/90, Zb. s. I-2097, bod 20, a z 29. apríla 2004, *Taliansko/Komisia*, C-372/97, Zb. s. I-3679, bod 81).

148 Napokon je potrebné pripomenúť, že Komisia je povinná v záujme riadnej kontroly pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci náležite a nestranne preskúmať informácie, ktoré má k dispozícii (pozri najmä rozsudok z 2. apríla 1998, *Komisia/Sytraval a Brink's France*, C-367/95 P, Zb. s. I-1719, bod 62).

149 V tejto súvislosti je pritom potrebné na jednej strane pripomenúť, že Spojené kráľovstvo sa ani pri oznámení návrhu daňovej reformy, ani vo fáze formálneho zisťovania v súvislosti s týmto návrhom neodvolávalo na odôvodnenie selektívnych výhod, ktoré sa vzťahujú na „offshore“ spoločnosti. Je totiž nepochybné, že počas konania vo veci formálneho zisťovania v súvislosti s návrhom daňovej reformy Spojené kráľovstvo nezaujalo stanovisko k tvrdeniam Španielskeho kráľovstva o týchto výhodách.

150 Na druhej strane ani žalobcovia na prvom stupni vo svojej žalobe pred Súdom prvého stupňa netvrdia, že Komisia mala k dispozícii informácie, v zmysle ktorých mala v spornom rozhodnutí preskúmať prípadné odôvodnenie selektívnej výhody v prospech „offshore“ spoločností.

151 Je preto potrebné dospieť k záveru, že nebolo potrebné, aby Komisia skúmala prípadné odôvodnenie selektívnych výhod v prospech „offshore“ spoločností na základe povahy a štruktúry daňového systému, takže Komisii nemožno vytýkať, že sa touto okolnosťou v spornom rozhodnutí nezaoberala.

152 Téza žalobcov na prvom stupni, podľa ktorej Komisia porušila článok 87 ods. 1 ES tým, že nezohľadnila skutočnosť, že selektívna výhoda v prospech „offshore“ spoločností bola

odôvodnená povahou a štruktúrou režimu, sa za týchto okolností musí zamietnu?.

153 Z toho vyplýva, že tretia ?as? druhého žalobného dôvodu sa musí zamietnu?.

154 Vzh?adom na uvedené treba zamietnu? celý druhý žalobný dôvod a druhú ?as? tretieho žalobného dôvodu, ktorú predniesla Government of Gibraltar.

B – O tre?om žalobnom dôvode Spojeného krá?ovstva a prvej ?asti tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar založených na porušení práva na obranu

155 Spojené krá?ovstvo vo svojom tre?om žalobnom dôvode a Government of Gibraltar v prvej ?asti svojho tretieho žalobného dôvodu, ktoré predniesli proti spornému rozhodnutiu pred Súdom prvého stup?a, tvrdia že bolo porušené ich právo na obranu.

1. Argumentácia ú?astníkov konania

156 Government of Gibraltar a Spojené krá?ovstvo tvrdia, že Komisia porušila ich právo na obranu tým, že v spornom rozhodnutí prvýkrát poukázala na otázku materiálnej selektivity z h?adiska údajne zvýhod?ujúceho prístupu k „offshore“ spoločnostiam, pričom išlo o otázku inej povahy, než boli otázky analyzované pri predbežnom zhodnotení uskuto?nenom v rozhodnutí o za?atí konania vo veci formálneho zis?ovania.

157 Komisia pritom mala po?as konania o preskúmaní štátnej pomoci zoh?adni? legitímnu dôveru, ktorú mohli vyvola? informácie uvedené v rozhodnutí o za?atí konania vo veci formálneho zis?ovania, ktoré nazna?ovali, že svoje kone?né rozhodnutie nezaloží na predpokladoch, o ktorých sa dotknutí ú?astníci konania na základe týchto informácií nemohli domnievať, že k nim majú zauja? stanovisko. V tejto súvislosti žalobcovia na prvom stupni odkazujú najmä na bod 126 rozsudku Súdu prvého stup?a z 5. júna 2001, ESF Elbe?Stahlwerke Feralpi/Komisia (T?6/99, Zb. s. II?1523), a bod 88 rozsudku Súdu prvého stup?a z 18. novembra 2004, Ferriere Nord/Komisia (T?176/01, Zb. s. II?3931).

158 Ani otázka adresovaná Spojenému krá?ovstvu v bode 60 písm. f) uvedeného rozhodnutia, týkajúca sa spoločností, ktoré nemajú nijaké zisky alebo ktoré nemajú zamestnancov, ani skuto?nos?, že Španielske krá?ovstvo vo svojich pripomienkach predložených po prijatí rozhodnutia o za?atí konania vo veci formálneho zis?ovania odkazovalo na oblas? „offshore“, neumožnili Government of Gibraltar a Spojenému krá?ovstvu predpoklada?, že Komisia skúma materiálnu selektivitu aj z poh?adu prístupu k „offshore“ spoločnostiam.

159 Uvedená otázka totiž po prvé nemala súvislos? s podrobnou analýzou návrhu da?ovej reformy uvedenej v bodoch 2 až 59 rozhodnutia o za?atí konania vo veci formálneho zis?ovania. Po druhé pripomienky Španielskeho krá?ovstva mali výlu?ne formálnu povahu a Komisia nikdy nenazna?ila, že tento dôkaz považovala za relevantný na svoje skúmanie.

160 Ak by Komisia upriamila ich pozornos? na aspekt da?ového zaobchádzania s „offshore“ spoločnosťami, konanie o preskúmaní mohlo mať iný výsledok.

161 Komisia podporovaná Španielskym krá?ovstvom sa domnieva, že právo na obranu Government of Gibraltar a Spojeného krá?ovstva nebolo porušené.

162 Komisia v prvom rade tvrdí, že otázka selektívneho charakteru zdanenia „offshore“ spoločností bola nastolená tak v bode 60 písm. f) rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, ako aj v pripomienkach Španielskeho kráľovstva predložených počas konania vo veci formálneho zisťovania, ku ktorým sa Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo mali možnosť vyjadriť.

163 Komisia sa subsidiárne domnieva, že výsledok konania by nebol iný ani za predpokladu, že právo na obranu Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva skutočne bolo porušené.

2. Posúdenie Súdnym dvorom

164 Predovšetkým je potrebné preskúmať, či právo na obranu Spojeného kráľovstva bolo porušené.

165 Podľa ustálenej judikatúry dodržanie práva na obranu v rámci konania vo veci formálneho zisťovania v zmysle článku 88 ods. 2 ES vyžaduje, aby dotknutý členský štát mohol úinne prejaviť svoje stanovisko k existencii a relevantnosti prednesených skutočností a okolností a k dokumentom, ktoré získala Komisia na podporu svojho tvrdenia o existencii porušenia práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. júla 1986, Belgicko/Komisia, 40/85, Zb. s. 2321, bod 28, a Belgicko/Komisia, 234/84, Zb. s. 2263, bod 27), ako aj k pripomienkam predneseným tretími stranami v súlade s článkom 88 ods. 2 ES. Ak členský štát tieto pripomienky nemohol komentovať, Komisia ich vo svojom rozhodnutí nemôže použiť proti tomuto členskému štátu (pozri rozsudky zo 14. februára 1990, Francúzsko/Komisia, C-301/87, Zb. s. I-307, bod 30; z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia, C-142/87, Zb. s. I-959, bod 47, a z 5. októbra 2000, Nemecko/Komisia, C-288/96, Zb. s. I-8237, bod 100).

166 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v prejednávanej veci je nepochybné, že Spojené kráľovstvo malo možnosť prejaviť svoje stanovisko k existencii a relevantnosti prednesených skutočností a okolností, ako aj k pripomienkam predneseným tretími stranami, akými boli v tomto prípade Španielske kráľovstvo, takže povinnosti vyplývajúce z judikatúry pripomenutej v predchádzajúcom bode boli dodržané.

167 V rozsahu, v akom Spojené kráľovstvo tvrdí, že nemohlo úinne prejaviť svoje stanovisko, lebo po prvé predbežné zhodnotenie, ktoré je súčasťou rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, neobsahovalo úvahy týkajúce sa „offshore“ spoločností a po druhé Komisia v rámci svojich rozhovorov s Government of Gibraltar a Spojeným kráľovstvom v priebehu konania vo veci formálneho zisťovania nespresnila, že sa domnieva, že „offshore“ spoločnosti majú selektívne výhody, jeho argumentáciu nemožno prijať.

168 Pokiaľ ide v prvom rade o okolnosť, že predbežné zhodnotenie neobsahovalo úvahy týkajúce sa „offshore“ spoločností, je potrebné poukázať na to, že keď Komisia začne konanie vo veci formálneho zisťovania, je nepochybne povinná jasne formulovať svoje pochybnosti o zlučiteľnosti pomoci, aby členskému štátu a zainteresovaným stranám umožnila na ne čo najlepšie reagovať (rozsudok z 8. mája 2008, Ferriere Nord/Komisia, C-49/05 P, bod 92).

169 Len okolnosť, že predbežné zhodnotenie oznámenia návrhu na daňovú reformu neobsahovalo úvahy o „offshore“ spoločnostiach, nemôže predstavovať prvok, ktorý môže na strane Spojeného kráľovstva vyvolať legitímnu dôveru, že Komisia sa pri svojom preskúmaní obmedzí len na aspekty skúmané v rámci predbežného zhodnotenia. Z tejto okolnosti v rovnakom zmysle nevyplýva ani to, že Komisia nedodržala svoju povinnosť jasne formulovať svoje pochybnosti.

- 170 Je totiž predovšetkým potrebné pripomenúť, že rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania v bode 60 písm. f) obsahovalo otázky týkajúce sa práve tejto oblasti, a to napriek tomu, že nebol použitý výraz „offshore“.
- 171 Z toho vyplýva, že Spojené kráľovstvo bolo samotným rozhodnutím o začatí konania v dostatočnej miere informované o tom, že podrobné preskúmanie v rámci konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa návrhu daňovej reformy sa môže vzťahovať aj na oblasti, v ktorých nefigurujú zamestnanci a ktoré nevyžadujú užívanie obchodných priestorov, a preto nie sú zdanené.
- 172 Následne je potrebné poukázať na to, že zhodnotenie, ktoré je v súlade s článkom 6 ods. 1 nariadenia č. 659/1999 zahrnuté v rozhodnutí o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, je len „predbežným zhodnotením“, ako vyplýva zo samotného znenia tohto ustanovenia, pričom znamená začiatok konania vo veci formálneho zisťovania a pre zainteresované osoby predstavuje možnosť úinne prejaviť svoje stanovisko.
- 173 Aby bolo možné zabezpečiť najmä úinnosť tejto možnosti, Komisii nemožno zabrániť, aby vo svojom konečnom rozhodnutí po uskutočnení konania vo veci formálneho zisťovania ukončila svoje „predbežné“ zhodnotenie prijatím stanoviska vyjadreného dotknutými osobami.
- 174 Za týchto okolností je potrebné dospieť k záveru, že len okolnosť, že predbežné zhodnotenie oznámeného návrhu daňovej reformy neobsahuje osobitné úvahy v súvislosti s „offshore“ spoločnosťami, nespôsobuje porušenie práva Spojeného kráľovstva na obranu.
- 175 V druhom rade je potrebné poukázať na to, že napriek tomu, čo tvrdí Spojené kráľovstvo, pripomienky Španielskeho kráľovstva počas konania vo veci formálneho zisťovania neobsahujú len tvrdenia, ktoré majú výlučne skutkovú povahu, ale aj tvrdenia, ktoré sa zameriavajú práve na preukázanie toho, že oznámený návrh daňovej reformy je tiež selektívny, keďže zvýhodňuje „offshore“ spoločnosti, na ktoré sa uplatňuje oslobodenie od akéhokoľvek zdanenia.
- 176 Komisia tieto pripomienky oznámila Spojenému kráľovstvu, ktoré sa vyjadrilo v liste z 13. februára 2003, pričom však neprijalo stanovisko v súvislosti s „offshore“ spoločnosťami.
- 177 Spojené kráľovstvo tvrdí, že nemôže úinne prejaviť svoje stanovisko, lebo Komisia nedala najavo, že pripomienkam Španielskeho kráľovstva pripisuje dôležitosť, stavia svoju argumentáciu tak, že Komisia bola v konaní vo veci formálneho zisťovania povinná zaujať stanovisko k vyjadreniam získaným od zainteresovaných osôb.
- 178 Existencia takejto povinnosti však z nariadenia č. 659/1999 nevyplýva. Článok 6 ods. 2 tohto nariadenia totiž Komisii ukladá len povinnosť oznámiť dotknutým členským štátom pripomienky, ktoré dostala počas konania vo veci formálneho zisťovania, pričom túto povinnosť si Komisia v prejednávanej veci v plnom rozsahu splnila.
- 179 Vzhľadom na uvedené je potrebné tretí žalobný dôvod Spojeného kráľovstva založený na porušení jeho práva na obranu zamietnuť bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, či by bez údajného pochybenia konanie mohlo viesť k inému výsledku, čo je podmienka, pod ktorou by porušenie práva na obranu mohlo znamenať zrušenie sporného rozhodnutia (pozri rozsudky Francúzsko/Komisia, už citovaný, bod 31; z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia, už citovaný, bod 48, a Nemecko/Komisia, už citovaný, bod 101).
- 180 Pokiaľ ide o právo na obranu Government of Gibraltar, je potrebné predovšetkým poukázať na to, že mala možnosť predložiť Komisii svoje vyjadrenia a túto možnosť aj využila. Keďže

Government of Gibraltar v podstate uvádza rovnaké argumenty ako Spojené kráľovstvo, postačí pripomenúť, že právo na obranu tohto britského štátu nebolo porušené, takže to isté platí pre Government of Gibraltar. Procesné práva Government of Gibraltar sú v každom prípade užšie ako procesné práva Spojeného kráľovstva ako britského štátu dotknutého v konaní vo veci formálneho zisťovania v súlade s článkom 88 ods. 2 ES.

181 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zainteresované osoby, ako je v tejto veci Government of Gibraltar, ktoré nie sú dotknutým britským štátom, majú v konaní o preskúmaní štátnej pomoci len možnosť predložiť Komisii všetky informácie určené na to, aby bola informovaná pri svojom budúcom konaní, a nemôžu žiadať o kontradiktórnu výmenu stanovísk s Komisiou, aká je možná v prípade tohto britského štátu (pozri rozsudky Komisia/Sytraval a Brink's France, už citovaný, bod 59, ako aj z 24. septembra 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano/Komisia, C-74/00 P a C-75/00 P, Zb. s. I-7869, body 80 a 82).

182 Vzhľadom na uvedené je potrebné tretí žalobný dôvod Spojeného kráľovstva a prvú časť tretieho žalobného dôvodu Government of Gibraltar zamietnuť ako nedôvodné.

C – O prvom žalobnom dôvode týkajúcom sa regionálnej selektivity

183 Žalobcovia na prvom stupni vo svojom prvom žalobnom dôvode tvrdia, že sporné rozhodnutie porušilo článok 87 ods. 1 ES, lebo sa v ňom dospelo k záveru o regionálnej selektivitě návrhu daňovej reformy.

184 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že z bodov 86 až 108 tohto rozsudku vyplýva, že návrh daňovej reformy je materiálne selektívny, keďže dáva „offshore“ spoločnostiam selektívne výhody.

185 Toto konštatovanie samo osebe umožní odôvodniť výrok sporného rozhodnutia, podľa ktorého návrh daňovej reformy predstavuje schému pomoci v zmysle článku 87 ods. 1 ES, ktorú Spojené kráľovstvo nebolo oprávnené zaviesť.

186 Za týchto okolností prvý žalobný dôvod žalobcov týkajúci sa regionálnej selektivity nemôže vzhľadom na to, že nespochybňuje existenciu materiálnych selektívnych výhod, viesť k žiadnemu zrušeniu sporného rozhodnutia [pozri analogicky uznesenie predsedu Súdneho dvora z 25. júna 1998, Holandské Antily/Rada, C-159/98 P(R), Zb. s. I-4147, bod 111].

187 Je teda nutné konštatovať, že prvý žalobný dôvod nemôže ani za predpokladu, že je dôvodný, viesť k zrušeniu sporného rozhodnutia, a preto je neúčinný.

188 Vzhľadom na uvedené je potrebné zamietnuť žaloby podané Government of Gibraltar a Spojeným kráľovstvom v celom rozsahu.

VIII – O trovách

189 Podľa článku 122 prvého odseku rokovacieho poriadku, ak je odvolanie dôvodné a Súdny dvor sám rozhodne s konečnou platnosťou o veci samej, rozhodne aj o trovách konania. Článok 69 tohto rokovacieho poriadku uplatniteľný na konanie o odvolaní na základe jeho článku 118 vo svojom odseku 2 stanovuje, že účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Odsek 4 prvý pododsek uvedeného článku 69 stanovuje, že členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú svoje vlastné trovy konania.

190 Vzhľadom na to, že odvolaniam Komisie a Španielskeho kráľovstva sa vyhovuje a žaloby Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva proti spornému rozhodnutiu sa zamietajú, je

opodstatnené v súlade s návrhmi Komisie a Španielskeho kráľovstva uložiť Government of Gibraltar a Spojenému kráľovstvu, aby znášali svoje vlastné trovy konania a nahradili trovy Komisie a Španielskeho kráľovstva v týchto odvolacích konaniach, ako aj trovy Komisie v prvostupňovom konaní.

191 Španielske kráľovstvo ako vedúcej účasník konania na Súde prvého stupňa a Írsko ako vedúcej účasník konania na Súdnom dvore znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Rozsudok Súdu prvého stupňa Európskych spoločností z 18. decembra 2008, Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo/Komisia (T-211/04 a T-215/04), sa zrušuje.**
- 2. Žaloby Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska sa zamietajú.**
- 3. Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znášajú svoje vlastné trovy konania a sú povinné nahradiť trovy Európskej komisie a Španielskeho kráľovstva v odvolacom konaní a trovy Európskej komisie v prvostupňovom konaní.**
- 4. Španielske kráľovstvo ako vedúcej účasník konania na Súde prvého stupňa Európskych spoločností a Írsko ako vedúcej účasník konania na Súdnom dvore Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.