

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

30. března 2006 *

Ve věci C-451/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte d'appello di Milano (Itálie) ze dne 15. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2003, v řízení

Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl

proti

Giuseppe Calafiorimu

za přítomnosti:

Pubblico Ministero,

* Jednací jazyk: italština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr (zpravodaj), A. Borg Barthet a U. Lõhmus, soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. května 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl F. Capellim a M. Valcadou, avvocati,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Del Gaizem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a V. Di Buccim, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. června 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 4 ES, 10 ES, 82 ES, 86 ES a 98 ES v oblasti hospodářské soutěže, článků 43 ES, 48 ES a 49 ES v oblasti práva usazování a volného pohybu služeb a článku 87 ES v oblasti státních podpor.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (dále jen „ADC Servizi“) a G. Calafiorim, notářem, ve věci týkající se toho, že tento notář odmítl provést zápis rozhodnutí přijatého valnou hromadou této společnosti o změně jejích stanov do podnikového rejstříku v Miláně.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Vnitrostátní právní rámec, tak jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, může být shrnut následujícím způsobem.
- 4 Legislativní nařízení č. 241 ze dne 9. července 1997, doplněné legislativním nařízením č. 490 ze dne 28. prosince 1998 (dále jen „legislativní nařízení č. 241/97“), vyhrazuje pouze střediskům daňové pomoci (dále jen „CAF“) právo vykonávat některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc, mezi něž patří činnosti týkající se ročního přiznání příjmů zaměstnanců a osob jim postavených na roveň.

- 5 Článek 34 odst. 4 legislativního nařízení č. 241/97 přiznává CAF výlučnou pravomoc za účelem vyhotovení daňového přiznání příjmů uskutečněného podle zjednodušeného formuláře (formulář 730), včetně předání opisu vyplněného přiznání a formuláře o vyúčtování daně daňovému poplatníku, jakož i sdělení výsledku přiznání zaměstnavateli pověřenému provedením srážky daně za účelem provedení vyrovnání u zdroje a zaslání přiznání finančnímu úřadu.
- 6 Článek 35 odst. 2 písm. b) legislativního nařízení č. 241/97 mimoto CAF vyhrazuje pravomoc kontrolovat, zda údaje obsažené v přiznání odpovídají jeho přílohám.
- 7 CAF musí být zřizovány ve formě akciových společností, které vykonávají své činnosti na základě povolení ministerstva financí. Mohou být zřizovány pouze právními subjekty uvedenými v člancích 32 a 33 legislativního nařízení č. 241/97. Jedná se zejména buď o sdružení zaměstnavatelů, nebo o odborové organizace nebo územní organizace jimi zmocněné, čítající minimálně 50 000 členů, nebo některé zaměstnavatele pověřené provedením srážky daně zaměstnávající minimálně 50 000 zaměstnanců, nebo také sdružení zaměstnanců, která zřídila patronátní instituce („istituti di patronato“), čítající minimálně 50 000 členů. Co se týče některých právních subjektů uvedených v legislativním nařízení č. 241/97, jeví se, že je možné zřizovat CAF pouze právními subjekty, které jsou usazené v Itálii.
- 8 Mimoto je v čl. 33 odst. 2 legislativního nařízení č. 241/97 stanoveno, že CAF určí jednu nebo více osob odpovědných za daňovou pomoc z osob zapsaných u komory účetních revizorů nebo u komory účetních.

- 9 Dotčené právní předpisy stanoví za činnosti vyhrazené CAF výplatu odměny CAF ze státního rozpočtu, původně stanovenou na 25 000 LIT pro každé vyplněné a odevzdané přiznání, která později činila přibližně 14 eur.

Spor v původním řízení

- 10 Předmětem činnosti ADC Servizi se sídlem v Miláně byla pomoc a poskytování poradenství v účetní a správní oblasti.
- 11 Dne 25. února 2003 se mimořádná valná hromada této společnosti rozhodla schválit přijetí nových stanov za účelem zohlednění skutečnosti, že společnost vykonávala rovněž činnosti daňové pomoci ve prospěch podniků, zaměstnanců a osob jim postavených na roveň, jakož i důchodců.
- 12 Notář G. Calafiori, který vyhotovoval zápis, odmítl provést zápis tohoto rozhodnutí do podnikového rejstříku v Miláně z důvodu, že změna stanov povolující společnosti vykonávat uvedené činnosti daňové pomoci byla podle něj v rozporu s článkem 34 legislativního nařízení č. 241/97.
- 13 ADC Servizi se domáhala u Tribunale di Milano, aby nařídil zápis uvedeného rozhodnutí do podnikového rejstříku v Miláně. Usnesením ze dne 15. května 2003 tento soud žalobu zamítl.

- 14 ADC Servizi proti tomuto usnesení podala u Corte d'appello di Milano odvolání z důvodu, že ustanovení legislativního nařízení č. 241/97 jsou v rozporu se Smlouvou o ES, když vyhrazují výlučně CAF některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc.
- 15 Corte d'appello di Milano se domnívá, že řešení u něj projednávaného sporu vyvolává otázky týkající se výkladu práva Společenství.
- 16 Nejdříve uvádí, že zaměstnanci, důchodci a osoby jim postavené na roveň jsou nuceni se obracet na CAF rovněž ohledně otázek, které nejsou dotčeny právní úpravou vyhrazeny těmto subjektům, což má za účinek narušení hospodářské soutěže na tomto trhu. Takto vytvořený systém je tedy v rozporu s články 10 ES, 81 ES, 82 ES a 86 ES.
- 17 Corte d'appello di Milano dále poukazuje na to, že výlučné vyhrazení vyhotovení a předložení příznání příjmů některým právním subjektům, odpovídající přesně stanoveným kritériím, představuje nejen pro vnitrostátní hospodářský subjekt, ale také pro subjekt usazený v jiném členském státě překážku výkonu jeho činnosti, která může představovat omezení zakázané články 43 ES, 48 ES a 49 ES.
- 18 Konečně se podle uvedeného vnitrostátního soudu zdá, že odměna ze státního rozpočtu uvedená v bodě 9 tohoto rozsudku, stanovená výlučně ve prospěch CAF, spadá pod zákaz stanovený články 87 ES a 88 ES.

Předběžné otázky

19 Na základě těchto úvah se Corte d'appello di Milano rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Mají být články 4 ES, 10 ES, 82 ES, 86 ES a 98 ES vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy, které vyplývají z [legislativního nařízení č. 241/97], posuzovaným zejména ve světle koordinovaných zákonů v oblasti daní z příjmů (DPR [nařízení prezidenta republiky] č. 917 ze dne 22. prosince 1986) a zákona č. 413 ze dne 30. prosince 1991, které výlučně vyhražují právo vykonávat některé činnosti daňového poradenství jediné kategorii právních subjektů, [...] CAF [...], a upírají ostatním hospodářským subjektům v odvětví, ačkoli mají oprávnění k výkonu povolání v oblasti daňového a účetního poradenství (účetní revizoři, advokáti a ostatní poradci v oblasti práce a zaměstnávání), právo vykonávat, za stejných podmínek a podle stejných způsobů výkonu, činnosti vyhrazené CAF?
- 2) Mají být články 43 ES, 48 ES a 49 ES vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy, které vyplývají z [legislativního nařízení č. 241/97], posuzovaným zejména ve světle koordinovaných zákonů v oblasti daní z příjmů (DPR č. 917 [...]) a zákona č. 413 ze dne 30. prosince 1991, které výlučně vyhražují právo vykonávat některé činnosti daňového poradenství jediné kategorii právních subjektů, CAF, a upírají ostatním hospodářským subjektům v odvětví, ačkoli mají oprávnění k výkonu povolání v oblasti daňového a účetního poradenství (účetní revizoři, advokáti a ostatní poradci v oblasti práce a zaměstnávání), právo vykonávat, za stejných podmínek a podle stejných způsobů výkonu, činnosti vyhrazené CAF?

- 3) Má být článek 87 ES vykládán v tom smyslu, že takové opatření, jako je opatření stanovené [legislativním nařízením č. 241/97], zvláště jeho článkem 38, které ve prospěch CAF stanoví výplatu odměny ze státního rozpočtu za provádění činností uvedených v čl. 34 odst. 4 a v čl. 37 odst. 2 uvedeného nařízení, představuje státní podporu?“

K první otázce

- 20 Úvodem je namístě uvést, že články 4 ES a 98 ES definují základní zásady hospodářské politiky systému Společenství a uvádějí kontext, do něž spadají pravidla hospodářské soutěže uvedená v člancích 82 ES a 86 ES. Za těchto podmínek odkaz na články 4 ES a 98 ES učiněný vnitrostátním soudem nevyžaduje odlišnou odpověď od té, která bude poskytnuta ve věci výkladu článků 82 ES a 86 ES.
- 21 Je tedy třeba konstatovat, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 82 ES a 86 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která vyhrazuje výlučně CAF právo vykonávat některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc.
- 22 V tomto ohledu je namístě připomenout, že podle článku 82 ES je pro jeden nebo více podniků zakázané, aby zneužívaly dominantního postavení na společném trhu nebo na jeho podstatné části.
- 23 Je třeba rovněž upřesnit, že pouhá skutečnost vytvoření dominantního postavení příznáním zvláštních nebo výlučných práv ve smyslu čl. 86 odst. 1 ES není jako taková neslučitelná s článkem 82 ES. Členský stát porušuje zákazy stanovené těmito

dvěma ustanoveními pouze tehdy, je-li dotčený podnik nucen zneužít v důsledku pouhého výkonu zvláštních nebo výlučných práv, která mu byla přiznána, svého dominantního postavení nebo mohou-li tato práva vytvářet situaci, ve které je tento podnik nucen zneužít dominantního postavení (rozsudek ze dne 25. října 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Recueil, s. I-8089, bod 39).

24 Klade se tedy nejen otázka, zda účinkem vnitrostátní právní úpravy bylo přiznat CAF zvláštní nebo výlučná práva ve smyslu čl. 86 odst. 1 ES, ale rovněž, zda taková právní úprava mohla vést ke zneužití dominantního postavení.

25 Je však namístě uvést, že nezávisle na otázce, zda taková zvláštní nebo výlučná práva byla přiznána CAF vnitrostátní právní úpravou, předkládací rozhodnutí ani písemná vyjádření neposkytují Soudnímu dvoru skutkové a právní poznatky, které by mu umožnily určit, zda jsou splněny podmínky týkající se existence dominantního postavení nebo zneužívání ve smyslu článku 82 ES.

26 Za těchto podmínek Soudní dvůr nemůže užitečně odpovědět na první otázku.

Ke druhé otázce

27 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 49 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která vyhrazuje výlučně CAF právo vykonávat některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc.

- 28 Úvodem je namístě uvést, že italská vláda uplatňuje, že tato otázka je nepřipustná, jelikož jsou všechny prvky činnosti dotčené v původním řízení soustředěny uvnitř jednoho členského státu.
- 29 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že odpověď může být pro předkládající soud přesto užitečná zejména v případě, že by jeho vnitrostátní právo ukládalo v takovém řízení, jako je řízení v projednávaném případě, aby byla italskému státnímu příslušníku poskytnuta stejná práva jako práva, která státní příslušník jiného členského státu vyvozuje z práva Společenství v téže situaci (viz usnesení ze dne 17. února 2005, Mauri, C-250/03, Recueil, s. I-1267, bod 21).
- 30 Je tedy namístě přezkoumat, zda ustanovení Smlouvy, jejichž výklad je požadován, brání použití takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, pokud se použije na osoby se sídlem či bydlištěm v jiných členských státech.
- 31 Úvodem je třeba připomenout, že články 43 ES a 49 ES ukládají odstranění omezení svobody usazování a volného pohybu služeb a že za taková omezení musí být považována všechna opatření, která výkon těchto svobod zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz zejména rozsudek ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie, C-439/99, Recueil, s. I-305, bod 22).
- 32 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že legislativní nařízení č. 241/97 přiznává CAF výlučnou pravomoc, aby daňovým poplatníkům nabízela některé poradenské služby v daňové oblasti a daňovou pomoc, a zejména služby daňové pomoci zaměstnancům a osobám, které jsou jim postaveny na roveň, týkající se vyplnění zjednodušeného formuláře daňového přiznání.

- 33 Co se týče volného pohybu služeb, taková vnitrostátní právní úprava tím, že vyhrazuje tyto činnosti CAF, úplně brání přístupu hospodářských subjektů usazených v jiných členských státech na dotčený trh služeb.
- 34 Pokud jde o svobodu usazování, může taková právní úprava tím, že omezí možnost zřizovat CAF na určité právní subjekty, které splňují striktní podmínky, a jak to vyplývá z poskytnutých informací, na některé z těchto subjektů, které mají své sídlo v Itálii, ztížit, ba dokonce úplně zabránit tomu, aby hospodářské subjekty pocházející z jiných členských států vykonávaly svá práva usadit se v Itálii za účelem poskytování dotčených služeb.
- 35 Za těchto podmínek představuje přiznání výlučné pravomoci CAF nabízet některé poradenské služby v daňové oblasti a služby daňové pomoci omezení svobody usazování a volného pohybu služeb, v zásadě zakázané články 43 ES a 49 ES.
- 36 Ustanovení vnitrostátní právní úpravy, která omezuje možnost zřizovat CAF na určité právní subjekty již v Itálii usazené, jsou diskriminační. Taková ustanovení lze odůvodnit pouze důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a ochrany zdraví stanovenými v článcích 46 ES a 55 ES, které v projednávaném případě nebyly uplatňovány (rozsudek ze dne 29. května 2001, Komise v. Itálie, C-263/99, Recueil, s. I-4195, bod 15).
- 37 Naproti tomu ustanovení dotčené vnitrostátní právní úpravy, která se použije na každou osobu nebo podnik vykonávající činnost na území hostitelského členského státu, mohou být odůvodněná, jestliže odpovídají naléhavým důvodům obecného zájmu, pokud jsou způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a pokud nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek ze dne 17. října 2002, Payroll a další, C-79/01, Recueil, s. I-8923, bod 28 a uvedená judikatura).

- 38 V tomto ohledu je namístě uvést, že obecný zájem související s ochranou příjemců dotyčných služeb proti újmě, která by jim mohla vzniknout v důsledku služeb poskytnutých osobami, které nemají nezbytnou odbornou nebo morální kvalifikaci, může odůvodnit omezení svobody usazování a volného pohybu služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. července 1991, Säger, C-76/90, Recueil, s. I-4221, body 15 až 17).
- 39 Jak to zdůraznil generální advokát v bodě 49 svého stanoviska, mají některé ze služeb vyhrazených CAF, jako je předání opisu daňového přiznání a formuláře o vyúčtování daně, zaslání daňových přiznání finančnímu úřadu, jakož i sdělení výsledku daňového přiznání zaměstnavatelům pověřeným provedením srážky daně, v zásadě jednoduchý charakter a nevyžadují zvláštní odbornou kvalifikaci.
- 40 Je zjevné, že povaha těchto služeb nemůže odůvodnit omezení jejich výkonu pouze na osoby, které mají zvláštní odbornou kvalifikaci.
- 41 Ačkoli se některé úkoly vyhrazené CAF jeví naopak jako složitější, tedy zejména kontrola, zda informace poskytnuté v daňovém přiznání odpovídají jeho přílohám, nezdá se, že by subjekty, které jsou oprávněny zřizovat CAF, poskytovaly zvláštní záruky odborné způsobilosti za účelem plnění těchto úkolů.
- 42 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, v souladu s čl. 33 odst. 2 legislativního nařízení č. 241/97 CAF určují osoby odpovědné za provádění těchto úkolů z osob zapsaných u komory účetních revizorů nebo u komory účetních, tedy odborníky, kteří nemohou vlastním jménem nabízet služby vyhrazené CAF.

- 43 Ve světle těchto okolností není patrné, že by ustanovení legislativního nařízení č. 241/97 tím, že přiznávají výlučnou pravomoc CAF nabízet některé poradenské služby v daňové oblasti a daňovou pomoc, byla způsobilá zajistit obecný zájem uvedený v bodě 38 tohoto rozsudku.
- 44 Na jednání italská vláda uplatnila, že dotčená vnitrostátní právní úprava je v každém případě odůvodněná na základě čl. 45 prvního pododstavce ES a článku 55 ES, podle nichž se svoboda usazování a volný pohyb služeb nevztahují na činnosti spjaté s výkonem veřejné moci.
- 45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že články 45 ES a 55 ES jako výjimka ze základního pravidla svobody usazování musejí být vykládány takovým způsobem, který omezuje jejich působnost na případy, kdy je to striktně nezbytné k hájení zájmů, jejichž ochranu toto ustanovení členským státům umožňuje (rozsudky ze dne 15. března 1988, Komise v. Řecko, 147/86, Recueil, s. 1637, bod 7, a ze dne 29. října 1998, Komise v. Španělsko, C-114/97, Recueil, s. I-6717, bod 34).
- 46 Podle ustálené judikatury tak výjimka stanovená těmito články musí být omezena na činnosti, které samy o sobě představují přímou a zvláštní spojitost s výkonem veřejné moci (rozsudky ze dne 21. června 1974, Reyners, 2/74, Recueil, s. 631, bod 45; ze dne 13. července 1993, Thijssen, C-42/92, Recueil, s. I-4047, bod 8; výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 35, a rozsudek ze dne 31. května 2001, Komise v. Itálie, C-283/99, Recueil, s. I-4363, bod 20).
- 47 Je namístě konstatovat, že kontrola, zda informace uvedené v daňovém priznání odpovídají jeho přílohám, i když je ve skutečnosti zřídkla zpochybněna finančním úřadem, nepředstavuje přímou a zvláštní spojitost s výkonem veřejné moci, ale opatření určené k tomu, aby připravilo nebo usnadnilo plnění úkolů příslušejících finančnímu úřadu.

- 48 Stejně tak tomu je, co se týče ostatních úkolů stanovených v člancích 34 a 35 legislativního nařízení č. 241/97, zmíněných vnitrostátním soudem v jeho předkládacím rozhodnutí, a sice předání opisu vyplněného daňového přiznání a formuláře o vyúčtování daně daňovému poplatníku, jakož i sdělení výsledku daňových přiznání zaměstnavatelům pověřeným provedením srážky daně a zaslání přiznání finančnímu úřadu.
- 49 Je tedy třeba konstatovat, že takové činnosti vyhrazené CAF, jako jsou činnosti uvedené v předkládacím rozhodnutí, nespádají pod výjimku stanovenou v člancích 45 ES a 55 ES.
- 50 S ohledem na předcházející je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že články 43 ES a 49 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která výlučně vyhrazuje právo vykonávat některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc CAF.

Ke třetí otázce

- 51 Úvodem je namístě uvést, že třetí otázka předkládajícího soudu se vztahuje zároveň k ustanovením článku 38 legislativního nařízení č. 241/97 týkajícím se výplaty odměny ve prospěch CAF, ustanovením čl. 34 odst. 4 téhož nařízení týkajícím se daňové pomoci poskytované CAF a ustanovením čl. 37 odst. 2 uvedeného nařízení týkajícím se daňové pomoci poskytované jinými subjekty.

- 52 Odůvodnění rozhodnutí tohoto soudu se však týká pouze výplaty odměny ve prospěch CAF.
- 53 Za těchto okolností je namístě omezit přezkum třetí otázky na odměnu vyplácenou CAF v souladu s čl. 34 odst. 4 a čl. 38 odst. 1 legislativního nařízení č. 241/97.
- 54 Je tedy třeba konstatovat, že podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda taková odměna jako odměna obdržená CAF za vypracování a odevzdání daňového přiznání v souladu s čl. 34 odst. 4 a čl. 38 odst. 1 legislativního nařízení č. 241/97 představuje státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.
- 55 Úvodem je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury vyžaduje kvalifikace jako „podpora“, aby byly splněny všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení (viz rozsudky ze dne 21. března 1990, *Belgie v. Komise*, zvaný „Tubemeuse“, C-142/87, Recueil, s. I-959, bod 25; ze dne 14. září 1994, *Španělsko v. Komise*, C-278/92 až C-280/92, Recueil, s. I-4103, bod 20; ze dne 16. května 2002, *Francie v. Komise*, C-482/99, Recueil, s. I-4397, bod 68, a ze dne 24. července 2003, *Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Recueil, s. I-7747, bod 74).
- 56 Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být takový, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí svého příjemce zvýhodnit. Začtvrté musí narušit nebo může narušit hospodářskou soutěž.

- 57 Co se týče první podmínky, ta je splněna, jelikož odměna stanovená v čl. 38 odst. 1 legislativního nařízení č. 241/97 je vyplácena ze státního rozpočtu.
- 58 Pokud jde o druhou podmínku, je namístě uvést, že na základě čl. 38 odst. 1 legislativního nařízení č. 241/97 mohou být CAF vypláceny vysoké částky a že hospodářské subjekty pocházející z jiných členských států by mohly získat povolení zřizovat CAF, která jsou příjemcem těchto částek. Za takových okolností může dotčené opatření ovlivňovat obchod mezi členskými státy.
- 59 Pokud jde o třetí a čtvrtou podmínku, je třeba připomenout, že za podpory jsou považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce nezískal za obvyklých podmínek na trhu (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 84).
- 60 Naopak pokud musí být státní zásah považován za vyrovnání představující protihodnotu plnění uskutečněných podniky-příjemci za účelem plnění povinností veřejné služby, takže tyto podniky ve skutečnosti nejsou finančně zvýhodněny a účinkem uvedeného zásahu tedy není poskytnout těmto podnikům výhodnější soutěžní postavení oproti konkurenčním podnikům, takový zásah nespadá pod čl. 87 odst. 1 ES (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 87).
- 61 Aby však v konkrétním případě takové vyrovnání nebylo kvalifikováno jako státní podpora, musí být splněna řada podmínek (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 88).

- 62 Zaprvé podnik-příjemce takového vyrovnání musí být skutečně pověřen plněním povinností veřejné služby a tyto povinnosti musí být jasně vymezeny (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 89).
- 63 V tomto ohledu není vyloučeno, že členský stát může kvalifikovat jako „veřejnou službu“ služby daňové pomoci poskytované CAF podle čl. 34 odst. 4 legislativního nařízení č. 241/97 zaměstnancům a osobám jim postaveným na roveň, jejichž cílem je pomáhat daňovým poplatníkům plnit jejich daňové povinnosti a usnadnit plnění úkolů, které přísluší finančním úřadům.
- 64 Zadruhé parametry, na jejichž základě je vyrovnání vypočítáno, musejí být stanoveny předem objektivním a transparentním způsobem, aby bylo zabráněno tomu, že vyrovnání bude obsahovat hospodářské zvýhodnění způsobilé zvýhodnit podnik-příjemce oproti konkurenčním podnikům (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 90).
- 65 V tomto ohledu se jeví, že vyrovnání, které bylo stanoveno přibližně na 14 eur pro každé vyhotovené přiznání odevzdané finančnímu úřadu, může tuto podmínku splňovat.
- 66 Zatřetí vyrovnání nemůže přesáhnout to, co je nezbytné pro pokrytí všech nebo části nákladů vyvolaných plněním povinností veřejné služby, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností (výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 92).

- 67 Začtvrté by vyrovnání mělo být určeno na základě rozboru nákladů, které by průměrný podnik, řádně řízený a přiměřeně disponující nezbytnými prostředky k tomu, aby mohl splnit požadavky veřejné služby, vynaložil za účelem plnění těchto povinností, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností (výše uvedený rozsudek *Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg*, bod 93).
- 68 Přezkum těchto dvou posledně uvedených podmínek týkajících se výše dotčené odměny vyžaduje posouzení skutkového stavu sporu v původním řízení.
- 69 V tomto ohledu je namístě připomenout, že Soudní dvůr není příslušný posuzovat skutkový stav věci v původním řízení ani uplatňovat pravidla Společenství, která vyložil, na vnitrostátní opatření nebo situace vzhledem k tomu, že tyto otázky spadají do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu (viz rozsudky ze dne 19. prosince 1968, *Salgoil*, 13/68, Recueil, s. 661, 672; ze dne 23. ledna 1975, *Van der Hulst*, 51/74, Recueil, s. 79, bod 12; ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 11; ze dne 5. října 1999, *Lirussi a Bizzaro*, C-175/98 a C-177/98, Recueil, s. I-6881, bod 38, a ze dne 15. května 2003, *RAR*, C-282/00, Recueil, s. I-4741, bod 47).
- 70 Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší, aby ve světle skutkových okolností věci v původním řízení posoudil, zda odměna stanovená v čl. 38 odst. 1 legislativního nařízení č. 241/97 představuje státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.
- 71 V tomto kontextu je třeba rovněž uvést, že vnitrostátní soud není příslušný posuzovat slučitelnost podpor nebo režimu podpor se společným trhem. Toto posouzení spadá do výlučné pravomoci Komise Evropských společenství, jejíž jednání podléhá přezkumu soudu Společenství (viz rozsudky ze dne 21. listopadu 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires*

a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, Recueil, s. I-5505, bod 14; ze dne 11. července 1996, SFEI a další, C-39/94, Recueil, s. I-3547, bod 42, a ze dne 17. června 1999, Piaggio, C-295/97, Recueil, s. I-3735, bod 31).

72 S ohledem na předcházející je namístě odpovědět na třetí otázku tak, že opatření, kterým členský stát stanoví výplatu vyrovnání ze státního rozpočtu ve prospěch některých podniků pověřených pomáhat daňovým poplatníkům, co se týče vypracování a odevzdání daňových přiznání finančnímu úřadu, musí být kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, pokud:

- výše vyrovnání přesahuje to, co je nezbytné pro pokrytí všech nebo části nákladů vyvolaných plněním povinností veřejné služby, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností, a
- vyrovnání není určeno na základě rozboru nákladů, které by průměrný podnik, řádně řízený a přiměřeně disponující nezbytnými prostředky k tomu, aby mohl splnit požadavky veřejné služby, vynaložil za účelem plnění těchto povinností, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností.

K nákladům řízení

73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Články 43 ES a 49 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která výlučně vyhrazuje právo vykonávat některé poradenské činnosti v daňové oblasti a daňovou pomoc střediskům daňové pomoci.

- 2) Opatření, kterým členský stát stanoví výplatu vyrovnání ze státního rozpočtu ve prospěch některých podniků pověřených pomáhat daňovým poplatníkům, co se týče vypracování a odevzdání daňových přiznání finančnímu úřadu, musí být kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, pokud:
 - výše vyrovnání přesahuje to, co je nezbytné pro pokrytí všech nebo části nákladů vyvolaných plněním povinností veřejné služby, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností, a

 - vyrovnání není určeno na základě rozboru nákladů, které by průměrný podnik, řádně řízený a přiměřeně disponující nezbytnými prostředky k tomu, aby mohl splnit požadavky veřejné služby, vynaložil za účelem plnění těchto povinností, s ohledem na příjmy s tím související, jakož i na přiměřený zisk v souvislosti s plněním těchto povinností.

Podpisy.