

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

15. listopadu 2011 *

Obsah

I	– Právní rámec.	I - 11181
II	– Skutkový základ sporu.	I - 11182
	A – Skutečnosti předcházející reformě korporační daně provedené Government of Gibraltar.	I - 11182
	B – Reforma korporační daně provedená Government of Gibraltar.	I - 11184
III	– Správní řízení a sporné rozhodnutí.	I - 11187
IV	– Řízení v prvním stupni a napadený rozsudek.	I - 11191
V	– Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení.	I - 11192
VI	– Ke kasačním opravným prostředkům.	I - 11195
	A – K jedinému důvodu Komise a osmému důvodu Španělského království.	I - 11195
	1. Odůvodnění napadeného rozsudku.	I - 11195
	2. Argumentace účastníků řízení.	I - 11198
	3. Závěry Soudního dvora.	I - 11204
	a) K podmínce dosahování zisku a k omezení zdanění.	I - 11207
	b) Ke zvýhodněním svědčícím společností „offshore“.	I - 11209

* Jednací jazyk: angličtina.

VII – K žalobám před Tribunálem	I - 11214
A – Ke druhému důvodu Government of Gibraltar a Spojeného království a ke druhé části třetího důvodu Government of Gibraltar	I - 11215
1. Ke druhé části druhého důvodu.....	I - 11216
2. Ke druhé části třetího žalobního důvodu uplatněného Government of Gibraltar.....	I - 11217
3. K první části druhého důvodu	I - 11217
a) Argumentace účastníků řízení	I - 11217
b) Závěry Soudního dvora	I - 11219
4. Ke třetí části druhého důvodu	I - 11221
a) Argumentace účastníků řízení	I - 11221
b) Závěry Soudního dvora	I - 11222
B – Ke třetímu důvodu Spojeného království a první části třetího důvodu Government of Gibraltar, které vycházejí z porušení práva na obhajobu	I - 11225
1. Argumentace účastníků řízení	I - 11225
2. Závěry Soudního dvora	I - 11227
C – K prvnímu důvodu, který se týká regionální selektivity	I - 11232
VIII – K nákladům řízení	I - 11233

Ve spojených věcech C-106/09 P a C-107/09 P,

jejichž předmětem jsou dva kasační opravné prostředky na základě článku 56 statutu Soudního dvora, podané dne 16. března 2009,

Evropská komise (C-106/09 P), zastoupená R. Lyalem, V. Di Buccim a N. Khanem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

příčemž dalšími účastníky řízení jsou:

Government of Gibraltar, zastoupená J. Temple Langem, solicitor, a M. Llamasem, barrister a A. Petersenem, advokát,

Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zastoupené I. Rao, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Andersonem, QC, a M. Gray, barrister,

žalobci v prvním stupni,

podporovaní

Irskem, zastoupeným D. O'Haganem, jako zmocněncem, a B. Dohertym, barrister, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejším účastníkem v řízení o kasačním opravném prostředku,

a

Španělským královstvím, zastoupeným N. Díaz Abad a J.M. Rodríguez Cárcamem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejším účastníkem v prvním stupni,

a

Španělské království (C-107/09 P), zastoupené N. Díaz Abad a J.M. Rodríguez Cárcamem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

účastník řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatel),

příčemž dalšími účastníky řízení jsou:

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, V. Di Buccim a N. Khanem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovaná v prvním stupni,

Government of Gibraltar, zastoupená J. Temple Langem, solicitor, a M. Llamasem, barrister, jakož i A. Petersenem, advokat,

Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zastoupené I. Rao, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Andersonem, QC, a M. Gray, barrister,

žalobci v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot a A. Prechal, předsedové senátů, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (zpravodaj), D. Šváby, M. Berger a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett vrchní, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. listopadu 2010,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. dubna 2011,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Komise Evropských společenství a Španělské království se svými kasačními opravnými prostředky domáhají zrušení rozsudku Soudu prvního stupně Evropských společenství (nyní Tribunál) ze dne 18. prosince 2008, Government of Gibraltar a Spojené království v. Komise (T-211/04 a T-215/04, dále jen „napadený rozsudek“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Komise 2005/261/ES ze dne 30. března 2004 o režimu podpory, kterou plánuje zavést Spojené království v souvislosti s reformou korporační daně Government of Gibraltar (Úř. věst. 2005, L 85, s. 1, dále jen „sporné rozhodnutí“).

I – Právní rámec

- 2 Článek 6 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [88 ES] (Úř. věst. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), stanoví:

„Formální vyšetřovací řízení

1. Rozhodnutí o zahájení formální vyšetřovacího řízení shrne relevantní faktické a právní otázky, zahrne předběžné hodnocení Komise o charakteru navrhovaného opatření jako podpory a vyloží pochybnosti o jeho slučitelnosti se společným trhem.

Rozhodnutí vyzve dotýčný členský stát a ostatní zúčastněné strany, aby předložily připomínky v předepsané lhůtě, která obvykle nepřesáhne jeden měsíc. V řádně odůvodněných případech může Komise předepsanou lhůtu prodloužit.

2. Obdržené připomínky budou předloženy dotýčnému členskému státu. Pokud o to zúčastněná strana požádá, je z důvodů možné újmy její totožnost znepřístupněna dotýčnému členskému státu. Dotýčný členský stát může na připomínky odpovědět v předepsané lhůtě, která obvykle nepřesáhne jeden měsíc. V řádně odůvodněných případech může Komise předepsanou lhůtu prodloužit.“

II – Skutkový základ sporu

A – Skutečnosti předcházející reformě korporační daně provedené Government of Gibraltar

- 3 Dne 11. července 2001 rozhodla Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 88 odst. 2 ES proti dvěma právním předpisům o korporační dani použitelným v Gibraltar, které se týkaly „společností osvobozených od daně“ (Úř. věst. 2002, C 26, s. 13) a „společností oprávněných ke zvláštnímu zdanění“ (Úř. věst. 2002, C 26, s. 9).

- 4 Aby společnost měla postavení společnosti osvobozené od daně, musela splnit několik podmínek. Tyto podmínky zahrnovaly zákaz výkonu obchodní činnosti nebo jakékoli jiné činnosti v Gibraltaru kromě činností uskutečňovaných s dalšími společnostmi osvobozenými od daně nebo oprávněnými ke zvláštnímu zdanění. Až na výjimky byla společnost osvobozená od daně osvobozena od daně z příjmů v Gibraltaru a byla povinna zaplatit pouze roční paušální poplatek ve výši 225 GBP.
- 5 Podmínky pro postavení společnosti oprávněné ke zvláštnímu zdanění byly v zásadě totožné s podmínkami požadovanými pro společnosti osvobozené od daně. Společnosti oprávněné ke zvláštnímu zdanění platily daň ve výši vyjednané s daňovými orgány Gibraltaru pohybující se v rozmezí 2 % až 10 % ze zisku.
- 6 Rozsudkem ze dne 30. dubna 2002, *Government of Gibraltar v. Komise* (T-195/01 a T-207/01, Recueil, s. II-2309), Tribunál zrušil rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se společností osvobozených od daně z důvodu, že Komise kvalifikovala celý režim použitý na tyto společnosti jako novou podporu, a dále zamítl návrh na neplatnost podaný proti rozhodnutí o zahájení řízení týkajícího se společností oprávněných ke zvláštnímu zdanění.
- 7 Řízení týkající se společností osvobozených od daně vedlo k vydání rozhodnutí Komise ze dne 19. ledna 2005 o navržení vhodných opatření, které bylo Spojeným královstvím přijato dne 18. února 2005 (Úř. věst. 2005, C 228, s. 9). V návaznosti na řízení týkající se společností oprávněných ke zvláštnímu zdanění Komise přijala dne 30. března 2004 rozhodnutí 2005/77/ES (Úř. věst. 2005, L 29, s. 24), kterým prohlásila režim týkající se těchto společností za neslučitelný se společným trhem.

B – Reforma korporační daně provedená Government of Gibraltar

- 8 Dne 27. dubna 2002 oznámila Government of Gibraltar svůj záměr zrušit veškeré právní předpisy v oblasti zdanění podniků a zavést zcela nový daňový režim pro všechny společnosti Gibraltarů, aniž tím byla dotčena otázka, zda daňové režimy týkající se společností osvobozených od daně a společností oprávněných ke zvláštnímu zdanění představují státní podpory, či nikoli. Tato reforma korporační daně provedená Government of Gibraltar je předmětem tohoto sporu.
- 9 Dopisem ze dne 12. srpna 2002 oznámilo Spojené království Velké Británie a Severního Irska Komisi na základě čl. 88 odst. 3 ES návrh reformy korporační daně (dále jen „návrh daňové reformy“), kterou zamýšlela uskutečnit Government of Gibraltar.
- 10 Aby Government of Gibraltar mohla uplatňovat návrh daňové reformy, musel být nejprve schválen gibraltarským House of Assembly. V rámci této reformy měly být s okamžitou platností zrušeny právní předpisy, které až dosud upravovaly společnosti osvobozené od daně a společnosti oprávněné ke zvláštnímu zdanění.
- 11 Tento návrh daňové reformy, jak vyplývá z bodu 18 napadeného rozsudku, zahrnuje systém zdanění použitelný na všechny společnosti usazené v Gibraltarů a dorovnávací neboli penalizační daň („top-up tax“) použitelnou výlučně na společnosti poskytující finanční služby a na síťové podniky, přičemž posledně uvedené zahrnují podniky činné v oblasti telekomunikací, elektřiny a vodárenství.

- 12 Charakteristiky daňového systému zaváděného tímto návrhem jsou uvedeny v bodech 21 až 25 napadeného rozsudku takto:

„21 Systém zdanění zavedený daňovou reformou a použitelný na všechny společnosti usazené v Gibraltaru se skládá z daně z počtu zaměstnanců (payroll tax), z daně z užívání obchodních prostor či kanceláří pro účely podnikání (business property occupation tax) a z registračního poplatku (registration fee):

- daň z počtu zaměstnanců: všechny společnosti Gibraltaru budou každoročně povinny odvádět částku daně ve výši 3 000 GBP za každého svého zaměstnance; každý ‚zaměstnavatel‘ v Gibraltaru bude povinen odvést daň z počtu zaměstnanců za celkový počet svých ‚zaměstnanců‘, kteří jsou ‚zaměstnání v Gibraltaru‘, a to na plný nebo částečný úvazek; právní předpisy týkající se daňové reformy obsahují definice výše uvedených pojmů;
- daň z užívání obchodních prostor či kanceláří pro účely podnikání (Business Property Occupation Tax, dále jen ‚BPOT‘): všechny společnosti, které mají v Gibraltaru v užívání obchodní prostory či kanceláře pro účely podnikání, budou platit daň z užívání uvedených nemovitostí v sazbě odpovídající procentu jejich daňové povinnosti podle obecné daňové sazby z nemovitého majetku v Gibraltaru;
- registrační poplatek: všechny společnosti v Gibraltaru budou platit roční registrační poplatek, jehož výše činí 150 GBP ročně pro společnosti, které nejsou určeny k vytvoření příjmu, a ve výši 300 GBP ročně pro společnosti, které jsou určeny k vytvoření příjmu.

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

[...]

- 23 Určité činnosti, a to finanční a síťové služby, budou podléhat dorovnávací (neboli penalizační) dani ze zisků vytvořených těmito činnostmi. Příslušná dorovnávací daň bude uplatněna pouze na zisky, které lze přičíst těmto vymezeným činnostem.
- 24 Společnosti poskytující finanční služby tak budou vedle daně z počtu zaměstnanců a BPOT odvádět také dorovnávací (neboli penalizační) daň ze zisku z finančních služeb ve výši mezi 4 a 6 % ze zisku (vypočteného podle mezinárodně uznávaných účetních norem); celková roční povinnost těchto podniků odvádět daň (daň ze mzdy, BPOT a dorovnávací daň) bude omezena na 15 % ze zisku.
25. Podniky poskytující síťové služby budou vedle daně z počtu zaměstnanců a BPOT odvádět také dorovnávací (neboli penalizační) daň ze zisku ze své činnosti, která bude činit 35 % zisku (vypočteného podle mezinárodně uznávaných účetních norem). Tyto podniky budou mít možnost odečíst si daň z počtu zaměstnanců a BPOT ze své dorovnávací daně. Přestože celkové roční daňové zatížení síťových podniků (daň z počtu zaměstnanců a BPOT) bude rovněž omezeno na výši 15 % zisku, fungování dorovnávací daně v případě síťových podniků zajistí, aby tyto podniky vždy zaplatily daň ve výši 35 % zisku.“

III – Správní řízení a sporné rozhodnutí

- 13 V návaznosti na oznámení návrhu daňové reformy Spojeným královstvím informovala Komise dopisem ze dne 16. října 2002 tento členský stát o svém rozhodnutí zahájit řízení podle čl. 88 odst. 2 ES (dále jen „rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení“) a vyzvala zúčastněné strany, aby předložily své připomínky (Úř. věst. C 300, s. 2).
- 14 Toto rozhodnutí odkazuje na bod 9 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. 1998, C 384, s. 3, dále jen „sdělení o státních podporách v daňové oblasti“). V bodech 29 až 33 a 37 až 44 uvedeného rozhodnutí Komise uvádí čtyři prvky návrhu daňové reformy, které považuje za prvky přiznávající selektivní zvýhodnění z věcného hlediska, a sice podmínku založenou na dosahování zisku přiznávající zvýhodnění společnostem, které nevytvářejí zisk; různá omezení zdanění přiznávající zvýhodnění společnostem, kterým svědčí tato omezení; osvobození od daně pro podniky usazené v některých oblastech Gibraltarů, a konečně osvobození úroků přijatých na základě úvěrů poskytnutých pro určité účely od daně. Společnosti „offshore“ v nich nejsou jako beneficianti selektivního zvýhodnění uvedeny.
- 15 V bodu 60 písm. f) rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení Komise vyzvala Spojené království, aby jí poskytlo následující informace:

„Odhad počtu, velikosti a typu činnosti:

- společností, které nedosahují zisku a v důsledku toho se na ně nevztahuje povinnost k dani z počtu zaměstnanců a BPOT;

- společností dosahujících zisku, které nemají zaměstnance (tedy bez zdanitelných jednotek zaměstnanců);
- společností dosahujících zisku, které mají méně než jednoho zaměstnance (s výjimkou společností, které zaměstnance nemají)“.

¹⁶ Komise obdržela připomínky Spojeného království, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Španělská konfederace obchodních organizací), Ålands Landskapsstyrelse (orgán výkonné moci souostroví Ålandy ve Finsku), Španělského království a Government of Gibraltar.

¹⁷ Španělské království v bodě 3 svých připomínek předložených Komisi dne 3. ledna 2003 uvedlo:

„[...]

Vedle těchto připomínek podporujících výtky uplatněné Komisí, které samy o sobě mohou zásadním způsobem zpochybnit platnost reformy navrhované Spojeným královstvím jménem Government of Gibraltar, považujeme za zásadní, aby posouzení slučitelnosti režimu vzalo řádně v úvahu skutečný hospodářský a daňový kontext na území v působnosti orgánu, který jej navrhuje.

Navrhovaná daňová reforma zahrnuje některé velmi zvláštní charakteristiky, například:

[...]

- c) Pokud jde o 28 800 společností, které neodvádějí dorovnávací daň uvedenou v písmeni a) výše, navrhovaný daňový systém fakticky není obecnou korporační daní ze zisku společností, ale kombinací různých specifických daní (daně z počtu zaměstnanců, [BPOT], registračního poplatku), které podléhají omezením, jež činí daňovou povinnost extrémně nízkou nebo nicotnou (ne nadarmo je návrh v Gibraltarů označován jako „nulová daň“).

Je třeba mít na paměti, že vzhledem k tomu, že většinu z 28 800 registrovaných společností lze považovat za společnosti představující pouze „poštovní schránku“ nebo za společnosti spravující majetek, tyto společnosti budou za předpokladu, že budou dosahovat zisku, povinné k dani ve výši 3 000 GBP za zaměstnance a rok. Jelikož většina z nich má jen jednoho zaměstnance (účetního nebo auditora), zpravidla na částečný pracovní úvazek, budou jako daň platit maximálně 3 000 GBP ročně, pokud neužívají obchodní prostory či kanceláře (jak tomu obvykle je), protože pak nemusí platit [BPOT];

[...]

- d) Společnosti „offshore“ zůstanou mimo působnost dvou z nových daní: přibližně 8 000 společností bez jakékoliv fyzické přítomnosti v Gibraltarů tak bude osvobozeno od daně;

Taková daňová reforma vykazuje řadu zvláštností a nikterak nemění daňovou situaci podniků, které nemají v Gibraltarů zaměstnance nebo obchodní prostory či kanceláře.

[...]“

- 18 Komise předala tyto připomínky Spojenému království, které se k nim vyjádřilo dopisem ze dne 13. února 2003; nicméně se nevyjádřilo k argumentům Španělského království, které se týkají daňového zacházení se společnostmi „offshore“.
- 19 V bodě 163 sporného rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že „[návrh daňové reformy] představuje režim státní podpory ve smyslu čl. 87 odst. 1 Smlouvy o ES. Neplatí zde žádná z odchylek stanovených čl. 87 odst. 2 nebo čl. 87 odst. 3 Smlouvy o ES. Z těchto důvodů Spojené království není oprávněno reformu realizovat.“
- 20 Podle Komise – a jak rovněž vyplývá z bodů odůvodnění 98 až 152 sporného rozhodnutí – je návrh daňové reformy selektivní jak z hlediska regionálního, tak věcného. Je selektivní z regionálního hlediska, jelikož zavádí systém zdanění korporací, v jehož rámci jsou gibraltarské podniky obecně zdaňovány nižší sazbou než britské podniky (bod 127 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 21 Komise zastává názor, že některé aspekty návrhu daňové reformy jsou selektivní z věcného hlediska. Z tohoto hlediska je tak selektivní zaprvé podmínka dosahování zisku před vznikem povinnosti odvodu daně z počtu zaměstnanců a BPOT, jelikož tato podmínka zvýhodňuje podniky, které nevytvářejí zisk (body 128 až 133 odůvodnění sporného rozhodnutí), a zadruhé omezení daňové povinnosti k dani z počtu zaměstnanců a BPOT na 15 % ze zisku, jelikož toto omezení zvýhodňuje podniky, které mají v dotčeném daňovém roce nízké zisky v poměru k počtu zaměstnanců a obchodním prostorům či kancelářím užívaným pro účely podnikání (body 134 až 141 odůvodnění sporného rozhodnutí). Konečně – zatřetí – zavedení daně z počtu zaměstnanců a BPOT je selektivní rovněž z hlediska věcného, jelikož tyto dvě daně svou povahou zvýhodňují společnosti „offshore“, které fyzicky nesídlí v Gibraltaru, a které jsou v důsledku této skutečnosti zproštěny povinnosti odvodu korporační daně (body 142 až 144 a 147 až 151 odůvodnění sporného rozhodnutí).

²² Výrok sporného rozhodnutí ve svém článku 1 stanoví:

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

Tyto návrhy proto nelze provést.“

IV – Řízení v prvním stupni a napadený rozsudek

²³ Podáními došlými kanceláři Tribunálu dne 9. června 2004 Government of Gibraltar ve věci T-211/04 a Spojené království ve věci T-215/04 podaly žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí.

²⁴ Tito žalobci uplatňovali v podstatě tři žalobní důvody, totožné v obou uvedených věcech. První a druhý žalobní důvod vychází z nesprávných právních posouzení a nesprávného posouzení skutkového stavu ohledně použití kritéria regionální selektivity a kritéria věcné selektivity. Třetí žalobní důvod vychází z porušení podstatných formálních náležitostí v rámci přezkumu třetího aspektu návrhu daňové reformy, který se týká společností „offshore“. Posledně uvedený důvod se dělí do dvou částí; první část se týká porušení práva být vyslechnut, uplatňovaného jak Spojeným královstvím,

tak Government of Gibraltar, a druhá se týká nesprávného odůvodnění, uplatňovaného výlučně Government of Gibraltar.

- ²⁵ Usneseními předsedy třetího senátu Tribunálu ze dne 14. prosince 2004 a 15. února 2005 bylo vyhověno návrhům na vedlejší účastenství Spojeného království na podporu návrhových žádání Government of Gibraltar ve věci T-211/04 a Španělského království na podporu návrhových žádání Komise ve věci T-215/04.
- ²⁶ Tribunál vyhověl jak prvnímu důvodu žalobců, který se týkal regionální selektivity, tak druhému důvodu, který se týkal věcné selektivity. Z tohoto důvodu Tribunál neprovedl přezkum třetího žalobního důvodu vycházejícího z porušení podstatných formálních náležitostí.

V – Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

- ²⁷ Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 26. června 2009 byly věci C-106/09 P a C-107/09 P spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.
- ²⁸ Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 25. září 2009 bylo v projednávaných věcech povoleno vedlejší účastenství Irska na podporu návrhových žádání Spojeného království a Government of Gibraltar.

29 Komise ve svém kasačním opravném prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadený rozsudek;
- zamítl žaloby na neplatnost podané Government of Gibraltar a Spojeným královstvím a
- uložil Government of Gibraltar, jakož i Spojenému království náhradu nákladů řízení;
- podpůrně:
 - vrátil věci Tribunálu k novému projednání a
 - rozhodl, že o nákladech řízení v obou stupních bude rozhodnuto později.

30 Španělské království ve svém kasačním opravném prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadený rozsudek;
- prohlásil, že sporné rozhodnutí je v souladu s právem, a

- uložil odpůrcům náhradu nákladů řízení.

31 Government of Gibraltar navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek podaný Komisí a kasační opravný prostředek podaný Španělským královstvím a
- uložil Komisi a Španělskému království náhradu nákladů řízení vynaložených Government of Gibraltar.

32 Spojené království navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek podaný Komisí a kasační opravný prostředek podaný Španělským královstvím a
- uložil Komisi a Španělskému království náhradu nákladů řízení.

33 Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek podaný Komisí a
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

VI – Ke kasačním opravným prostředkům

- ³⁴ Komise vznáší jediný důvod kasačního opravného prostředku vycházející z porušení čl. 87 odst. 1 ES. Tento důvod, který se týká závěrů Tribunálu ohledně věcné selektivity návrhu daňové reformy, je rozdělen do šesti částí. Španělské království uplatňuje jedenáct důvodů kasačního opravného prostředku, které mohou být rozděleny do tří skupin týkajících se zaprvé regionální selektivity a statusu Gibraltaru (prvních sedm důvodů a devátý důvod), zadruhé věcné selektivity (osmý důvod) a konečně řízení před Tribunálem (desátý a jedenáctý důvod).
- ³⁵ Nejprve je třeba zkoumat důvody týkající se věcné selektivity, tedy jediný důvod Komise a osmý důvod uplatněný Španělským královstvím.

A – K jedinému důvodu Komise a osmému důvodu Španělského království

1. Odůvodnění napadeného rozsudku

- ³⁶ Tribunál před přezkumem sporného rozhodnutí vymezuje v bodech 143 až 146 napadeného rozsudku rámec přezkumu, který Komise musí respektovat, pokud přezkouvává selektivní povahu režimu daňových podpor. V tomto ohledu Tribunál zastává názor, že skutečnost, že Komise kvalifikuje daňové opatření jako selektivní, nezbytně předpokládá, že nejprve identifikuje „obvyklý“ režim daňového systému. Ve vztahu

k tomuto „obvyklému“ daňovému režimu Komise musí zadruhé posoudit a prokázat případnou selektivní povahu zvýhodnění, které přiznává dotčené daňové opatření, tak, že prokáže, že se toto opatření odchyluje od uvedeného „obvyklého“ režimu. Zatřetí je třeba zkoumat, zda v případě existence takových odchylek může být opatření, které způsobuje rozlišování mezi podniky, i přesto „neselektivní“, vyplývá-li z povahy nebo uspořádání systému finančních odvodů, v němž je začleněno.

37 Podle Tribunálu Komise nemůže opominout první a druhou fázi přezkumu selektivní povahy dotčeného opatření, aniž nahradí členský stát, pokud jde o stanovení jeho daňového systému a „obvyklého“ režimu v tomto systému. Co se týče stanovení dotčeného daňového systému, Tribunál je toho názoru, že za současného stavu vývoje unijního práva spadají přímé daně do pravomocí členských států. Pouze tyto členské státy a entity působící pod úrovní státu disponující daňovou autonomií tak mají pravomoc stanovit systémy korporální daně, které považují za nejlépe vyhovující potřebám jejich hospodářství.

38 Tribunál v bodě 148 napadeného rozsudku připomíná, že ve sporném rozhodnutí „Komise dospěla k závěru, že tři aspekty daňového systému zavedeného [návrhem daňové reformy] obsahují selektivní výhody pro podniky, které jsou jejich příjemci, a mohou tedy představovat státní podpory, a to zaprvé podmínka vytvoření zisku před vznikem povinnosti odvodu daně z počtu zaměstnanců a BPOT, zadruhé omezení povinnosti odvodu daně z počtu zaměstnanců a BPOT na 15 % a zatřetí daň z počtu zaměstnanců a BPOT svou samotnou povahou“.

39 Poté Tribunál přistoupil k přezkumu sporného rozhodnutí s ohledem na rámec přezkumu, který vymezil v bodech 143 až 146 napadeného rozsudku.

- 40 Tribunál v tomto ohledu v bodě 170 napadeného rozsudku konstatuje, že s přihlédnutím k vysvětlením předloženým Government of Gibraltar a Spojeným královstvím, podle kterých všechny prvky návrhu daňové reformy představují jednotný daňový systém, který musí být považován za „obvyklý“ daňový režim, „Komise nemohla upustit od splnění své povinnosti předchozí identifikace, tak jak byla popsána v bodě 143 [napadeného rozsudku], a případně zpochybnit kvalifikaci [...] ‚obvyklého‘ režimu oznámeného daňového systému provedenou orgány Gibraltaru“. Tribunál přitom v bodech 171 až 174 napadeného rozsudku zastává názor, že Komise nepostupovala podle fází uvedeného rámce přezkumu, a tím s ohledem na pravomoc státu v daňové oblasti překročila meze svého přezkumu.
- 41 Tribunál v bodě 175 napadeného rozsudku rovněž uvádí, že „kromě skutečnosti, že Komise nedodržela rámec přezkumu týkajícího se určení selektivity [...], ani úvahy obsažené ve [sporném] rozhodnutí [...], ani argumenty předložené Komisí a Španělským královstvím během jednání nepostačují ke zpochybnění opodstatněnosti definice [...] ‚obvyklého‘ režimu oznámeného daňového systému“.
- 42 V tomto posledním ohledu Tribunál v bodech 176 až 178 napadeného rozsudku zaprvé zastává názor, že Komise neprokázala, že podmínka zdanění, tedy dosažení zisku, a omezení daně na 15 % ze zisku, mají být považovány za derogativní, a že daňový režim v důsledku toho musí být kvalifikován jako selektivní.
- 43 Zadruhé Tribunál v bodech 179 až 181 napadeného rozsudku konstatuje, že ani skutečnost, že Komise považuje daňový systém za „hybridní“, ani okolnost, že podnik, který se „fyzicky nenachází“ v Gibraltaru, není povinen k dani z počtu zaměstnanců a BPOT, neumožňují prokázat selektivitu dotčeného daňového režimu.

- 44 Zatřetí podle bodů 182 až 184 napadeného rozsudku jsou úvahy Komise ohledně různých kritérií stanovených sporným režimem pro určení daňové povinnosti podniku příliš neurčité na to, aby zpochybnilly definici předloženou orgány Gibraltaru, pokud jde o to, co v návrhu daňové reformy představuje „obvyklý“ režim.
- 45 Tribunál v bodě 185 napadeného rozsudku uzavírá, že žádný z aspektů návrhu daňové reformy, které byly identifikovány Komisí, nelze považovat za aspekt, který přiznává selektivní výhodu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, jelikož Komise právně dostačujícím způsobem neprokázala, že představují odchylky od „obvyklého“ daňového režimu.
- 46 Tribunál v bodě 186 napadeného rozsudku konečně uvádí, že „srovnání údajných účinků daňového režimu zavedeného [návrhem daňové reformy] s účinky staršího daňového režimu, tak jak jej provedla Komise v tabulce 1 a v bodě 150 odůvodnění [sporného] rozhodnutí, nemůže být v projednávaném případě použito pro účely použití čl. 87 odst. 1 ES“.

2. Argumentace účastníků řízení

- 47 Komise ve svém kasačním opravném prostředku vznáší jediný důvod, který vychází z porušení čl. 87 odst. 1 ES a týká se přezkumu věcné selektivity provedeného Tribunálem. Tento důvod je rozdělen do šesti částí.

- 48 Komise v první části tohoto důvodu tvrdí, že Tribunál nesprávně vyhodnotil vztah existující mezi čl. 87 odst. 1 ES a rozsahem pravomoci členských států v daňové oblasti. Komise v tomto ohledu soudí, že pravomoci členských států jsou v daňové oblasti vymezeny unijním právem, zejména čl. 87 odst. 1 ES, a že pouhá skutečnost, že vnitrostátní pravidlo náleží do oblasti daňového práva neznamená, že nemusí být v souladu s uvedeným článkem, jelikož tento článek definuje opatření státu nikoliv podle jejich účelu nebo cílů, nýbrž podle jejich účinků.
- 49 Ve druhé části svého jediného důvodu Komise tvrdí, že Tribunál měl nesprávně za to, že byla povinna předem identifikovat „obvyklý“ daňový režim obsažený v návrhu reformy a dále měla prokázat, že se dotčená opatření od takového režimu odchylují. Takový přístup podle ní přehlíží možnost, že členský stát zavede daňový systém, který bude inherentně diskriminační pouze z důvodu samotné své struktury. Díky promyšlenému výběru kritérií, která se použijí v jeho údajně „obvyklém“ daňovém systému totiž Gibraltar dosáhl do značné míry toho, že vytvořil účinky režimu, který zjevně zahrnuje státní podporu ve prospěch některých kategorií podniků.
- 50 Ve třetí části svého jediného důvodu Komise tvrdí, že Tribunál porušil zásady týkající se výkladu pojmu státní podpory, podle kterých musí být vnitrostátní opatření zkoumána s ohledem na své účinky, a nikoliv s ohledem na sledovaný účel nebo určitou legislativní techniku.
- 51 Ve čtvrté části tohoto důvodu Komise tvrdí, že přístup Tribunálu vede k tomu, že všechny charakteristiky daňového systému, bez ohledu na zvýhodnění, která přiznávají některým beneficiům, jsou automaticky považovány za nedílnou součást tohoto systému, a nikoliv za odchylku, a v důsledku toho se na ně nepoužijí pravidla o státních podporách.

- 52 V páté části uvedeného důvodu Komise vytýká Tribunálu, že měl nesprávně za to, že Komise neidentifikovala „obvyklý“ daňový režim ani neprokázala, že dané charakteristiky návrhu daňové reformy představovaly odchylky z tohoto režimu. Komise totiž jasně a řádně identifikovala oznámený daňový systém jako systém založený na zdanění pracovní síly a využívání obchodních prostor či kanceláří pro účely podnikání. Komise mimoto uvádí, že důvod, z něhož Tribunál vycházel za účelem zrušení sporného rozhodnutí Komise, nespočívá v nedostatku odůvodnění, nýbrž v nesprávném právním posouzení.
- 53 V šesté části svého jediného důvodu Komise tvrdí, že Tribunál nepřezkoumal tři prvky selektivity uvedené ve sporném rozhodnutí, když nepřezkoumal zjištění Komise založená na konkrétních účincích návrhu daňové reformy, a sice to, že návrh daňové reformy vede k různým úrovním zdanění pro různá hospodářská odvětví Gibraltarů a poskytuje selektivní zvýhodnění podnikům „offshore“, které v Gibraltarů nemají zaměstnance a nevyužívají obchodní prostory či kanceláře.
- 54 I když Tribunál v bodech 156 až 162 napadeného rozsudku převzal relevantní pasáže sporného rozhodnutí, nevyjádřil se k aspektům selektivity návrhu daňové reformy, které byly takto identifikovány. Tribunál v bodě 186 napadeného rozsudku ponechal bez povšimnutí relevantnost srovnání návrhu daňové reformy s předchozím daňovým režimem. Je třeba uvést, že Komise s odkazem na předchozí systém zdůraznila, že režim zkoumaný ve sporném rozhodnutí má za cíl pouhé zachování předchozího stavu, jelikož má stejné účinky navzdory použití jiných postupů. Přístup Tribunálu tak přiznává rozhodující váhu daňové technice k újmě posouzení s ohledem na účinky opatření.
- 55 Španělské království v rámci svého osmého důvodu tvrdí, že Tribunál měl nesprávně za to, že kritérium věcné selektivity nebylo naplněno. Převážná většina podniků

usazených v Gibraltaru – tedy 28 798 společností z 29 000 – je totiž zdaňována nulovou sazbou daně. V důsledku toho je režim, který Tribunál kvalifikuje jako obecný, ve skutečnosti zvláštním režimem, který vytváří „faktickou selektivitu“.

56 Španělské království ve své odpovědi na kasační opravný prostředek Komise podporuje důvod uplatněný Komisí. Skutečný cíl sledovaný návrhem daňové reformy spočívá v pokračování snahy o přilákání zahraničního kapitálu, jehož držitelé se snaží o obcházení obvyklých daňových režimů, kterým by podléhali ve státě svého původu. Vzhledem k tomu, že přezkum korporační daně je procesem, který vyžaduje komplexní hospodářské posouzení, Tribunál mimoto nesprávně nahradil hospodářské posouzení Komise vlastním posouzením prvků selektivity identifikovaných Komisí ve sporném rozhodnutí.

57 Government of Gibraltar a Spojené království především tvrdí, že Tribunál právem odmítl přístup přijatý Komisí ve sporném rozhodnutí. Tento přístup je chybný a odporuje obvyklému přístupu Komise, který vyplývá zejména ze sdělení o státních podporách v daňové oblasti. Tento nový přístup by ve výsledku zmařil daňovou suverenitu přiznanou členským státům Smlouvou o ES, jakož i ustálenou judikaturou Soudního dvora a umožnil by Komisi, aby harmonizovala přímé daně.

58 Pokud jde o první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Komisí, Government of Gibraltar a Spojené království zastávají názor, že zpochybňuje pravomoc členských států v daňové oblasti a zakládá se na nesprávném výkladu napadeného rozsudku v rozsahu, v němž Tribunál neopominul vymezení rámce daňové suverenity členských států unijním právem.

- 59 Rovněž tvrzení uplatňované na podporu druhé části jediného důvodu Komise zpochybňuje daňovou suverenitu členských států. Pouhá skutečnost, že daňový režim vytváří pro určité podniky zvýhodnění, nemůže sama o sobě postačovat k tomu, aby tento režim byl považován za selektivní, jelikož nejprve je nezbytné identifikovat obvyklý režim. To je podpořeno sdělením o státních podporách v daňové oblasti, kterým je Komise vázána na základě zásady ochrany legitimního očekávání.
- 60 Komise v rámci třetí části svého jediného důvodu rovněž nesprávně vykládá napadený rozsudek v rozsahu, v němž tvrdí, že Tribunál rozhodl, že Komise se musí opírat o cíle deklarované vnitrostátními nebo regionální orgány, namísto toho, aby zkoumala skutečný obsah dotčených pravidel.
- 61 Tvrzení zastávané Komisí v rámci čtvrté části jejího jediného důvodu, podle kterého „obvyklý“ daňový systém nemůže použít více než jedno kritérium zdanění, je rovněž neslučitelné s daňovou suverenitou členských států. Tyto státy totiž musí mít možnost svobodně stanovit daně, které považují za nejvhodnější pro své potřeby, a zvolit základy daně, které si přejí tím, že do svých daňových pravidel zahrnou obvyklá a nezbytná ustanovení týkající se daňové schopnosti osob povinných k dani, která jsou obecnou charakteristikou daní. Skutečnost, že daňový režim splňuje více než jeden cíl, je zcela legitimní.
- 62 Kromě toho je tvrzení, na kterém je založena pátá část jediného důvodu Komise, chybné. Daňový systém založený na použití několika základů daně, který zahrnuje rovněž ustanovení týkající se daňové schopnosti osob povinných k dani, nemůže být považován za nesoudržný. Mimoto, tvrzení Komise, podle kterého provedla přezkum ve třech fázích, je nesprávné.

63 Konečně, pokud jde o šestou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku, Government of Gibraltar a Spojené království uvádějí, že tvrzení Komise, podle kterého má být daňový režim považován za selektivní z důvodu, že takzvaná „offshore“ ekonomika nepodléhá dani, je chybné. V každém daňovém systému totiž společnosti, které nemají ten základ daně, jaký je definován vnitrostátním daňovým režimem, v rámci tohoto systému daň neplatí. Tvrzení Komise tak vede k tomu, že členským státům je navzdory jejich daňové suverenitě vnucován názor Komise ohledně vhodného základu daně. Pouhá skutečnost, že různé společnosti platí daně v různé výši nemůže sama o sobě postačovat pro konstatování selektivity návrhu daňové reformy.

64 Pokud jde o osmý důvod vznesený Španělským královstvím ohledně věcné selektivity tohoto návrhu, Government of Gibraltar a Spojené království především zdůrazňují, že pouhá skutečnost, že některé společnosti neplatí daň, nepostačuje ke konstatování věcné selektivity daňového zacházení, které je pro ně stanoveno, a k tomu, aby tyto společnosti byly považovány za společnosti přijímající státní podporu. Kromě toho stanovení složek tvořících základ daně náleží do daňové suverenity členských států. Příslušné orgány nejsou zejména povinny používat jako základ daně buď příjmy, nebo zisky. Navíc Government of Gibraltar a Spojené království zdůrazňují, že takový přezkum daňového opatření ve třech fázích, jako je přezkum stanovený sdělením o státních podporách v daňové oblasti a použitý Tribunálem v napadeném rozsudku, je nutný za účelem identifikace selektivních zvýhodnění poskytovaných tímto opatřením. Konečně, pokud jde o tvrzení Španělského království, podle kterého 28 798 společností z 29 000, které jsou usazeny v Gibraltar, na základě návrhu daňové reformy skutečně dosáhlo „nulové sazby“ daně, Spojené království vyjadřuje pochybnosti ohledně přesnosti těchto údajů. Government of Gibraltar uvádí – aniž se vyjadřuje konkrétně k tomuto tvrzení Španělského království – že je obtížné odhadnout, kolik společností zůstane usazeno v Gibraltar, až bude uskutečněn návrh daňové reformy a ve své kasační odpovědi zdůraznila, že v současnosti ze 24 000 společností registrovaných v Gibraltar je přibližně 3 000 společností „osvobozeno od daně“ ve smyslu

dřívějšího daňového režimu; přibližně 260 společností poskytuje veřejné služby nebo finanční služby a 18 000 společností je nečinných, vlastnících majetek.

- ⁶⁵ Irsko, které do řízení vstoupilo na podporu návrhových žádání Spojeného království ve věci C-106//09, zastává názor, že kasační opravný prostředek Komise musí být prohlášen za nepřipustný v rozsahu, v němž jde nad rámec skutečností uvedených ve sporném rozhodnutí a napadeném rozsudku. Irsko se domnívá, že Komise první částí svého jediného důvodu usiluje o přenesení důkazního břemene na členské státy, pokud jde o soulad povahy a uspořádání jejich daňového systému s unijním právem. Dále uvádí, že Komise se snaží o založení své argumentace v této oblasti na zásadě zákazu diskriminace, zatímco pravidla v oblasti státních podpor nevychází z této zásady, ale z pojmu „pochtivá soutěž na společném trhu“. Pokud jde o ostatní části jediného důvodu Komise, Irsko zastává názor, že Komise je na základě zásad právní jistoty a legitimního očekávání vázána svým sdělením o státních podporách v daňové oblasti. Považovat daňový režim za vnitřně diskriminační z důvodu jeho účinků bez možnosti identifikovat obvyklou sazbu daně by bylo v rozporu s ustálenou judikaturou a daňovou suverenitou členských států. Kromě toho zejména nepostačuje kvalifikovat daňový systém jako „hybridní“ a dovodit z toho, že podniky zvýhodněné tímto režimem přijímají státní podporu.

3. Závěry Soudního dvora

- ⁶⁶ Na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, je jediný důvod Komise je přípustný, jelikož v souladu s článkem 113 jednacího řádu Soudního dvora směřuje ke zrušení napadeného rozsudku, aniž je jeho cílem měnit předmět sporu před Tribunálem. Komise totiž Tribunálu za tímto účelem vytýká, že porušil článek 87 ES v rozsahu, v němž měl nesprávně za to, že žádný ze tří prvků identifikovaných sporným rozhodnutím jako selektivní nepříznává selektivní zvýhodnění.

- 67 Úvodem je třeba vyloučit výtku Komise uplatněnou v rámci druhé části jejího jediného důvodu, kterou Tribunál vytyká, že se nesprávně opírá o sdělení o státních podporách v daňové oblasti, jehož obsah nesprávně vyložil.
- 68 Vzhledem k odkazu na uvedené sdělení v bodech 143 až 146 napadeného rozsudku totiž postačí konstatovat, že Tribunál z něj nedovodil žádné skutkové nebo právní důsledky, jak vyplývá z použití formulace „[j]ak přitom uvádí sama Komise“ a výrazu „ostatně“, použitých v uvedených bodech, ale k podepření svého přístupu, který je uveden v bodech 143 až 146 napadeného rozsudku, se opírá o judikaturu Soudního dvora a rozdělení pravomocí v daňové oblasti mezi Unii a členské státy.
- 69 Za těchto podmínek není výtku Komise směřovaná proti tomuto zmínění sdělení o státních podporách v daňové oblasti relevantní (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 2. října 2003, *Salzgitter v. Komise*, C-182/99 P, Recueil, s. I-10761, body 54 a 55), takže v této fázi není namístě zkoumat obsah a působnost uvedeného sdělení.
- 70 Za účelem zkoumání jediného důvodu Komise a osmého důvodu Spojeného království je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora týkající se pojmu „selektivního zvýhodnění v daňové oblasti“.
- 71 Podle ustálené judikatury je pojem „podpora“ obecnější než pojem „dotace“ vzhledem k tomu, že zahrnuje nejen taková pozitivní plnění, jako jsou samotné dotace, ale také zásahy státu různými způsoby snižující náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku a které mají tutéž povahu a tytéž účinky jako dotace, aniž jimi v přesném slova smyslu jsou (viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline*

a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 38, a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh. s. I-7611, bod 45, jakož i citovaná judikatura).

⁷² Z toho vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES (viz rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Recueil, s. I-877, bod 14, a výše uvedený rozsudek Paint Graphos, bod 46, jakož i citovaná judikatura).

⁷³ Naproti tomu zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 22, a ze dne 15. června 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, Sb. rozh. s. I-5293, bod 32, jakož i citovaná judikatura).

⁷⁴ Je tedy třeba určit, zda návrh reformy vykazuje selektivní povahu, jelikož selektivita je znakem pojmu „státní podpora“ (viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Komise v. Portugalsko, C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, bod 54).

⁷⁵ Co se týče posouzení podmínky selektivity, z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné

skutkové a právní situaci (výše uvedený rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 41, a rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, c-487/06 P, Sb. rozh. s. I-10515, bod 82, jakož i citovaná judikatura).

- ⁷⁶ Ve světle této judikatury je třeba zkoumat, zda Tribunál tím, že rozhodl, že žádný ze tří prvků identifikovaných ve sporném rozhodnutí neposkytuje selektivní zvýhodnění, neporušil čl. 87 odst. 1 ES, jak jej vykládá Soudní dvůr.

a) K podmínce dosahování zisku a k omezení zdanění

- ⁷⁷ Tribunál ohledně dvou prvních prvků selektivity dotčeného opatření identifikovaných ve sporném rozhodnutí, tedy skutečnosti, že daň z počtu zaměstnanců a BPOT jsou splatné pouze v rozsahu, v němž osoba povinná k dani dosahuje zisku a zdanění je podle těchto dvou základů daně omezeno na 15 % ze zisku, dospěl k závěru, že Komise neprokázala, že tyto prvky přiznávají selektivní zvýhodnění.

- ⁷⁸ Tento závěr Tribunálu není postižen nesprávným právním posouzením.

- ⁷⁹ Jak bylo připomenuto v bodě 73 tohoto rozsudku, pouze selektivní zvýhodnění, a nikoliv zvýhodnění vyplývající z obecného opatření použitelného bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty spadají pod pojem „státní podpora“.

- 80 Podmínky dosažení zisku a omezení zdanění zisku jsou přitom samy o sobě obecnými opatřeními, která jsou použitelná bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty, a nemohou tak poskytovat selektivní zvýhodnění.
- 81 Tvzení Komise, podle kterého je kritérium zisku cizí logice, jež je vlastní systému zdanění založenému na dani z počtu zaměstnanců a BPOT, neznamená, že se toto kritérium, které je samo o sobě neutrální, stane selektivním.
- 82 Tribunál rozhodl, aniž se dopustil nesprávného právního posouzení, že podmínka dosažení zisku a omezení zdanění na 15 % ze zisku, nepřiznávají selektivní zvýhodnění.
- 83 Zvýhodnění, na která poukazuje Komise, vyplývající z opatření použitelných bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty, tedy podmínka dosahování zisku, ze které mají prospěch málo výdělečné subjekty, a zvýhodnění vyplývající z omezení zdanění, které svědčí velmi výdělečným subjektům, totiž neumožňují považovat zkoumaný daňový režim za režim mající selektivní účinky. Tyto účinky nemají povahu, která by upřednostňovala „určité podniky“ nebo „určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, ale jsou výlučně důsledkem nahodilé skutečnosti, že dotčený subjekt je v průběhu daňového období málo či velmi výdělečný.
- 84 Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba odmítnout výtky směřované proti závěru formulovanému Tribunálem, podle kterého Komise neprokázala, že oba první prvky identifikované ve sporném rozhodnutí, tedy podmínka týkající se dosahování zisků a podmínka omezení daně na 15 % ze zisku, přiznávají selektivní zvýhodnění.

b) Ke zvýhodněním svědčícím společností „offshore“

- ⁸⁵ Tribunál v bodě 185 napadeného rozsudku konstatoval neexistenci selektivních zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“. Komise tím, že nerespektovala rámec přezkumu týkající se určení selektivity daňového opatření, jak byl uveden v bodech 143 až 146 napadeného rozsudku a připomenut v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku, nebyla schopna prokázat, že společností „offshore“, které svou povahou nejsou fyzicky přítomné v Gibraltar, svědčí selektivní zvýhodnění.
- ⁸⁶ Tyto úvahy jsou stíženy nesprávným právním posouzením.
- ⁸⁷ V tomto ohledu je totiž nejprve třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle které čl. 87 odst. 1 ES nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích (viz výše uvedený rozsudek *British Aggregates v. Komise*, body 85 a 89, jakož i citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 8. září 2011, *Komise v. Nizozemsko*, C-279/08 P, Sb. rozh. s. I-7671, bod 51).
- ⁸⁸ Přístup Tribunálu založený pouze na zohlednění legislativní techniky použité v návrhu daňové reformy přitom neumožňuje zkoumat účinky dotyčného daňového opatření a *a priori* vylučuje, aby byla jako „selektivní zvýhodnění“ kvalifikována neexistence jakéhokoli zdanění společností „offshore“. V důsledku toho tento přístup naráží na judikaturu připomenutou v bodě 87 tohoto rozsudku.
- ⁸⁹ Zadruhé je třeba konstatovat, že přístup Tribunálu je rovněž v rozporu s judikaturou připomenutou v bodě 71 tohoto rozsudku, podle které existence selektivního zvýhodnění ve prospěch podniku předpokládá, že náklady, které obvykle zatěžují jeho rozpočet, jsou sníženy.

- 90 Soudní dvůr v bodě 56 výše uvedeného rozsudku Portugalsko v. Komise sice rozhodl, že určení referenčního rámce má zvláštní důležitost v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve srovnání s takzvaným „obvyklým“ zdaněním.
- 91 Na rozdíl od úvah Tribunálu a názoru zastávaného Government of Gibraltar a Spojeným královstvím nicméně tato judikatura nepodřizuje kvalifikaci daňového systému jako „selektivního“ podmínce, že byl koncipován takovým způsobem, že podniky, kterým případně svědčí selektivní zvýhodnění, obecně podléhají stejnému daňovému zatížení jako ostatní podniky, ale mají prospěch z derogativních pravidel, takže selektivní zvýhodnění může být identifikováno jako rozdíl mezi obvyklým daňovým zatížením a zatížením neseným prvně uvedenými podniky.
- 92 Takové chápání kritéria selektivity totiž na rozdíl od judikatury připomenuté v bodě 87 tohoto rozsudku vyžaduje, aby daňový režim – aby mohl být kvalifikován jako selektivní – byl koncipován podle určité legislativní techniky, což by mělo za důsledek, že by vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nespádala do přezkumu v oblasti státních podpor pouze z důvodu, že byla přijata na základě jiné legislativní techniky, ačkoliv mají stejné právní nebo faktické účinky.
- 93 Tyto úvahy platí především pro daňový systém, který – jako v projednávané věci – namísto stanovení obecných pravidel použitelných na všechny podniky, ze kterých je provedena odchylka ve prospěch některých podniků, vede k totožnému výsledku tím, že přizpůsobuje a kombinuje daňová pravidla takovým způsobem, že samotné jejich použití vede k různému daňovému zatížení pro různé podniky.

- 94 Zatřetí je třeba konstatovat, že Tribunál v bodech 184 až 186 napadeného rozsudku nesprávně vytkl Komisi, že neprokázala existenci selektivního zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“, jelikož ve sporném rozhodnutí nevymezila referenční rámec vůči kterému může být prokázána existence selektivního zvýhodnění.
- 95 V tomto ohledu je totiž třeba uvést, že – na rozdíl od toho, co Tribunál rozhodl s ohledem na body 143, 144 a 150 sporného rozhodnutí – z těchto bodů vyplývá, že Komise zkoumala existenci selektivních zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“ s ohledem na dotčený daňový režim, který se formálně uplatní na všechny podniky. Je tak zjevné, že sporné rozhodnutí identifikuje tento režim jako referenční rámec vůči kterému jsou společnosti „offshore“ fakticky zvýhodněny.
- 96 Konečně je třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co rozhodl Tribunál, Komise ve sporném rozhodnutí prokázala právně dostatečným způsobem, že společností „offshore“ s ohledem na tento referenční rámec svědčí selektivní zvýhodnění ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 75 tohoto rozsudku.
- 97 Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států nebo entit působících pod úrovní státu disponujících daňovou pravomocí, jak to konstatoval Tribunál v bodě 146 napadeného rozsudku.
- 98 Tribunál nicméně neposoudil dotčený režim v plném rozsahu a nevzal v úvahu skutečnosti, na kterých Komise založila své posouzení dotčeného režimu ve sporném rozhodnutí.

- 99 V tomto ohledu je třeba připomenout nesporné charakteristiky dotčeného režimu, jak jsou popsány v bodech 21 až 25 napadeného rozsudku.
- 100 Tento režim je charakterizován zaprvé kombinací daně z počtu zaměstnanců a BPOT jako jediných základů daně doplněných podmínkou dosahování zisku, jehož zdanění je omezeno na 15 %, a zadruhé neexistencí obecně použitelného základu daně pro zdanění všech společností, na které se tento režim vztahuje.
- 101 S ohledem na charakteristiky tohoto režimu připomenuté v předchozím bodě se ukazuje, že sporný režim tím, že kombinuje tyto základy – i když spočívají na kritériích, která jsou sama o sobě obecné povahy – ve skutečnosti diskriminuje mezi společnostmi, které se nacházejí ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný návrhem daňové reformy, tedy cíl zavedení obecného daňového systému pro všechny společnosti usazené v Gibraltar.
- 102 Kombinace těchto základů daně tak nemá za následek pouze zdanění, které je závislé na počtu zaměstnanců a velikosti obchodních prostor či kanceláří užívaných pro podnikatelské účely, ale vzhledem k neexistenci jiných daňových záákladů z jakéhokoliv zdanění bez dalšího vylučuje společnosti „offshore“ z důvodu, že nemají zaměstnance ani neužívají obchodní prostory či kanceláře pro účely podnikání.
- 103 V souladu s judikaturou citovanou v bodě 73 tohoto rozsudku rozdílné zdanění vyplývající z použití „obecného“ daňového režimu samo o sobě nemůže postačovat k prokázání selektivity zdanění pro účely čl. 87 odst. 1 ES.

- 104 Kritéria tvořící základ daně stanovená daňovým systémem tedy rovněž musí, aby byla uznána za kritéria přiznávající selektivní zvýhodnění, charakterizovat podniky – beneficienty na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické, a tím umožnit kvalifikaci takového režimu jako režimu upřednostňujícího „některé“ podniky nebo „některá“ odvětví výroby ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.
- 105 Právě tak tomu v projednávané věci je.
- 106 V tomto ohledu je třeba uvést, že okolnost, že společnosti „offshore“ nejsou zdaňovány, není nahodilým důsledkem dotčeného režimu, nýbrž nevyhnutelným důsledkem skutečnosti, že základy daně jsou koncipovány právě tak, aby společnosti „offshore“, které již ze své povahy nemají zaměstnance a nevyužívají obchodní prostory či kanceláře pro účely podnikání, postrádaly základ daně ve smyslu základů daně stanovených v návrhu daňové reformy.
- 107 Okolnost, že společnosti „offshore“, které s ohledem na základy daně stanovené v návrhu daňové reformy představují skupinu společností, unikají zdanění právě z důvodu charakteristik, které jsou pro tuto skupinu vlastní a specifické, tak umožňuje dojít k závěru, že těmto společnostem svědčí selektivní zvýhodnění.
- 108 Z předchozího vyplývá, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když dospěl k závěru, že návrh daňové reformy nepřiznává společnostem „offshore“ selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

- 109 V důsledku toho jsou jediný důvod Komise a osmý důvod Španělského království v tomto bodu opodstatněné, takže je třeba napadený rozsudek z tohoto důvodu zrušit.
- 110 Z toho vyplývá, že není nadále třeba zkoumat prvních sedm důvodů a devátý důvod Španělského království, které se týkají regionální selektivity a statusu Gibraltaru. Není třeba zkoumat ani desátý a jedenáctý důvod uvedeného členského státu, které se týkají řízení před Tribunálem.

VII – K žalobám před Tribunálem

- 111 Článek 61 první pododstavec druhá věta statutu Soudního dvora Evropské unie stanoví, že v případě zrušení rozhodnutí Tribunálu může Soudní dvůr vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.
- 112 V projednávaných věcech má Soudní dvůr za to, že soudní řízení dovoluje rozhodnout o žalobách na neplatnost sporného rozhodnutí podaných žalobci v prvním stupni a že je důvodné vydat konečné rozhodnutí ve věci.
- 113 V důsledku toho je třeba zkoumat žaloby, které k Tribunálu podaly Government of Gibraltar a Spojené království.
- 114 Žalobci v prvním stupni uplatňují v podstatě tři žalobní důvody. První žalobní důvod a druhý důvod, který je rozdělen na tři části, vycházejí z nesprávného právního posouzení, které se týká použití kritéria regionální selektivity a věcné selektivity. Třetí

důvod vychází z porušení podstatných formálních náležitostí v rámci přezkumu společnosti „offshore“ provedeného Komisí. Posledně uvedený důvod se dělí na dvě části: první se týká porušení práva na obhajobu a uplatňuje ji Government of Gibraltar i Spojené království a druhá, která se týká nesprávného odůvodnění, je uplatňována výlučně Government of Gibraltar.

- ¹¹⁵ Nejprve je třeba se zabývat třemi částmi druhého důvodu, které se týkají věcné selektivity, jakož i druhou částí třetího důvodu Government of Gibraltar, která se rovněž týká skutečností souvisejících s věcnou selektivitou. Pak musí být zkoumána první část třetího důvodu, která se týká práva na obhajobu. Nakonec je třeba rozhodnout o prvním důvodu, který se týká regionální selektivity.

A – Ke druhému důvodu Government of Gibraltar a Spojeného království a ke druhé části třetího důvodu Government of Gibraltar

- ¹¹⁶ Druhý důvod uplatněný žalobci v prvním stupni, který se týká věcné selektivity, obsahuje tři části. V první části tito žalobci vytýkají Komisi, že se odklonila od své rozhodovací praxe a sdělení o státních podporách v daňové oblasti. Ve druhé části, jež je jedinou částí, o které napadený rozsudek rozhodl, uvedení žalobci tvrdí, že žádný ze tří prvků identifikovaných ve sporném rozhodnutí nepřiznává selektivní zvýhodnění. Konečně, cílem třetí části je prokázat, že uvedené rozhodnutí přehlíží skutečnost, že případná selektivní zvýhodnění jsou každopádně odůvodněna povahou a uspořádáním dotčeného daňového systému. Ve druhé části svého třetího důvodu se Government of Gibraltar domáhá nesprávného odůvodnění sporného rozhodnutí.

1. Ke druhé části druhého důvodu

- 117 S ohledem na výtky uplatněné v rámci druhé části druhého důvodu, která se týká kvalifikace tří prvků identifikovaných ve sporném rozhodnutí, je třeba připomenout, že z úvah uvedených v bodech 86 až 110 tohoto rozsudku vyplývá, že Komise neporušuje čl. 87 odst. 1 ES, má-li ve sporném rozhodnutí za to, že dotčený daňový režim přiznává selektivní zvýhodnění.
- 118 Ačkoliv z bodů 77 až 84 tohoto rozsudku vyplývá, že se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když dospěl k závěru, že první dva prvky identifikované ve sporném rozhodnutí, tedy podmínka dosahování zisku a omezení zdanění na 15 % ze zisku, nepřiznávají selektivní zvýhodnění, nic to nemění na tom, že ohledně třetího prvku identifikovaného ve sporném rozhodnutí, který se týká daňového zacházení se společnostmi „offshore“, Komise právem došla k závěru, že těmto společnostem taková zvýhodnění svědčí.
- 119 Ačkoli ze sporného rozhodnutí vyplývá, že dotčený daňový režim přiznává selektivní zvýhodnění, je tento závěr právně dostačujícím způsobem odůvodněn existencí selektivních zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“, aniž je nezbytné, aby i oba zbývající prvky identifikované v tomto rozhodnutí jako selektivní přiznávaly rovněž selektivní zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise, C-66/02, Sb. rozh. s. I-10901, bod 98). V důsledku toho je druhá část druhého důvodu irelevantní.
- 120 Druhá část druhého důvodu Government of Gibraltar a Spojeného království, kterou uplatnily v rámci řízení v prvním stupni vůči spornému rozhodnutí, musí být v důsledku toho zamítnuta.

2. Ke druhé části třetího žalobního důvodu uplatněného Government of Gibraltar

¹²¹ Bez dalšího je třeba zamítnout druhou část třetího žalobního důvodu Government of Gibraltar, která vychází z nesprávného odůvodnění v rozsahu, v němž Komise neuvedla, které společnosti tvoří „rozsáhlý sektor [„offshore“]“, na který odkazuje v bodě 143 sporného rozhodnutí, jelikož neidentifikuje individuální společnost, počet individuálních podniků nebo hospodářské odvětví, kterým údajně svědčí návrh daňové reformy.

¹²² V této souvislosti postačí uvést, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora se Komise v případě režimu podpor může za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na přezkum obecných charakteristických znaků dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití (rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Sb. rozh. s. I-4727, bod 130, jakož i citovaná judikatura).

3. K první části druhého důvodu

a) Argumentace účastníků řízení

¹²³ V první části druhého důvodu žalobci v prvním stupni vytýkají Komisi, že se ve sporném rozhodnutí odchylovala od sdělení o státních podporách v daňové oblasti. Government of Gibraltar dále tvrdí, že toto rozhodnutí není v souladu s rozhodovací praxí Komise.

- 124 Pokud jde o působnost sdělení o státních podporách v daňové oblasti, žalobci tvrdí, že z bodu 13 uvedeného sdělení vyplývá, že členské státy mají pravomoc zvolit takovou hospodářskou politiku, jakou považují za nejvhodnější, a zejména rozdělit daňové zatížení mezi různé faktory výroby tak, jak to odpovídá jejich požadavkům. Mimoto v souladu s body 9 a 16 tohoto sdělení je nezbytné, aby Komise prokázala, že daňové opatření zavádí ve prospěch některých podniků členských států výjimku z použití daňového systému, což znamená, že se nejprve musí určit obecně použitelný režim, od kterého se dále stanoví odchylka. Konečně, podle bodu 14 tohoto sdělení skutečnost, že některé podniky nebo některá odvětví těží z daňového opatření více než jiné, nemůže mít za následek, že se na toto opatření vztahují předpisy upravující státní podpory.
- 125 Přístup přijatý Komisí ve sporném rozhodnutí stran zvýhodnění, která svědčí společností „offshore“, je neslučitelný s pokyny, které vyplývají z uvedeného sdělení. Komise tím, že se od téhož sdělení odchýlila, porušila zásadu ochrany legitimního očekávání.
- 126 Na podporu výtky uplatněné pouze Government of Gibraltar, podle které Komise formulovala novou zásadu věcné selektivity, která není v souladu s její předchozí rozhodovací praxí, uvádí Government of Gibraltar několik rozhodnutí Komise.
- 127 Komise tvrdí, že žalobci v prvním stupni chybně vyložili sdělení o státních podporách v daňové oblasti. Tvrdí rovněž, že se neodklání od své rozhodovací praxe a že přístup přijatý ve sporném rozhodnutí spadá do rámce judikatury Soudního dvora.

b) Závěry Soudního dvora

- ¹²⁸ Zaprvé, pokud jde o výtku, podle které se Komise ve sporném rozhodnutí odchýlila od sdělení o státních podporách v daňové oblasti, je třeba připomenout, že uvedené sdělení, které – jakožto opatření interní povahy přijaté správním orgánem – nemůže být kvalifikováno jako právní předpis, představuje nicméně informativní pravidlo chování pro praxi, jež má být sledována, od něhož se daný správní orgán může v konkrétním případě odklonit pouze tehdy, uvede-li důvody, které jsou slučitelné se zásadou rovného zacházení (ohledně pokynů v oblasti státních podpor viz rozsudek ze dne 9. června 2011, *Diputación Foral de Vizcaya v. Komise*, C-465/09 P až C-470/09 P, bod 120 a citovaná judikatura).
- ¹²⁹ Je tak třeba zkoumat, zda se Komise skutečně od uvedeného sdělení odchýlila, pokud jde o přezkum selektivity dotčeného režimu.
- ¹³⁰ V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci v prvním stupni, bod 13 uvedeného sdělení nemůže být chápán jako ustanovení, které možnost členských států rozdělit daňové zatížení na různé výrobní faktory vyjímá z veškerého přezkumu z hlediska pravidel v oblasti státních podpor. Uvedený bod 13 totiž pouze stanoví, že „daňová opatření přístupná všem hospodářským činitelům“ nepředstavují státní podporu, zatímco v projednávané věci daňová zvýhodnění, která svědčí společně „offshore“, nejsou ve skutečnosti přístupná všem hospodářským činitelům, jak vyplývá z bodu 102 tohoto rozsudku.
- ¹³¹ Dále, pokud jde o body 9 a 16 sdělení o státních podporách v daňové oblasti, je třeba zdůraznit, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci v prvním stupni, z nich nevyplývá, že existence zvýhodnění nemůže být prokázána jinak než zjištěním odchylky od obvyklého režimu zdanění.

- 132 Uvedený bod 9 totiž pouze uvádí příklady selektivních zvýhodnění, která jsou běžná. Bod 16 pak stanoví, že zvýhodnění vyplývající z opatření, které je zdánlivě obecné, může být přesto uznáno za selektivní. Tento závěr je podpořen bodem 13 uvedeného sdělení, jež je prvním bodem, který se zabývá rozdílem mezi státními podporami a obecnými opatřeními a který jasně uvádí, že obecná opatření musí být „skutečně otevřena všem podnikům na základě rovnosti přístupu a [že] jejich působnost nesmí být fakticky omezena“.
- 133 Konečně, tvrzení žalobců v prvním stupni, podle kterého se Komise odchýlila od sdělení o státních podporách v daňové oblasti, nenachází oporu ani v bodu 14 tohoto sdělení. Již z formulace „neznamená nezbytně, že se na ně vztahují soutěžní předpisy upravující státní podpory“ vyplývá, že tento bod nemá za cíl kategorické vyloučení některých opatření z působnosti pravidel v oblasti státních podpor.
- 134 V důsledku toho výtku, podle které se Komise odchýlila od sdělení o státních podporách v daňové oblasti, musí být odmítnuta.
- 135 Zadruhé je třeba odmítnout výtku uplatněnou Government of Gibraltar, podle které se Komise ve sporném rozhodnutí odchýlila od své rozhodovací praxe.
- 136 K tomu postačí uvést, že v souladu s judikaturou musí být povaha určitého opatření jakožto státní podpory posouzena pouze v rámci čl. 87 odst. 1 ES, a nikoliv na základě údajné předchozí rozhodovací praxe Komise (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. července 2011, Freistaat Sachsen a Land Sachsen-Anhalt v. Komise, C-459/10 P, bod 50).

137 S ohledem na výše uvedené je třeba zamítnout první část druhého žalobního důvodu.

4. Ke třetí části druhého důvodu

a) Argumentace účastníků řízení

138 Ve třetí části svého druhého důvodu žalobci v prvním stupni v podstatě tvrdí, že Komise porušila čl. 87 odst. 1 ES, když nekonstatovala, že selektivní zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“ bylo odůvodněno povahou a uspořádáním daného daňového režimu.

139 Podle těchto účastníků řízení odrážejí charakteristiky návrhu daňové reformy skutečnost, že daňová správa v Gibraltaru má nutně menší velikost, jakož i to, že daňová základna, která stanoví nevyhnutelné a inherentní meze pro fungování a efektivitu daňového systému Gibraltaru, je slabá.

140 Použití objemu mezd a užívání obchodních prostor či kanceláří pro účely podnikání jako základů daně je logickou volbou s ohledem na specifické charakteristiky Gibraltaru, jelikož takový daňový režim vede k jednoduché a snadno kontrolovatelné dani, která není nákladná na výběr a je podobná jiným daním, s jejichž výběrem má malá daňová správa Gibraltaru zkušenosti. Government of Gibraltar rovněž uvádí, že návrh daňové reformy má za důsledek, že všechny obchodní společnosti budou

zdaňovány. Skutečnost, že neobchodní společnosti, které pouze vlastní majetek, zdaňovány nebudou, odpovídá standardu v oblasti daňových systémů.

¹⁴¹ Podle Komise podporované Španělským královstvím nemohou být selektivní zvýhodnění, která svědčí společností „offshore“, odůvodněna povahou a obecnou systematikou návrhu daňové reformy, jelikož tato reforma svou povahou spočívá ve vytvoření systému, který fakticky zavádí různé daňové sazby pro různé typy podniků.

¹⁴² Ačkoliv návrh daňové reformy může představovat přiměřenou strategickou volbu Government of Gibraltar, má nicméně selektivní povahu. Žalobci v prvním stupni ani nevysvětlili, v jakém rozsahu je nezbytné, za účelem zabránit nadměrnému zdanění mnoha malých podniků, zdanit některé z těchto podniků a jiné nikoliv, aniž je vzata v úvahu daňová schopnost těchto podniků. Pokud jde o argument, podle kterého Government of Gibraltar potřeboval jednoduchou a snadno kontrolovatelnou daň, nemůže odůvodnit, že značný počet společností bude na Gibraltar osvobozen od daně.

b) Závěry Soudního dvora

¹⁴³ Za účelem posouzení třetí části druhého důvodu žalobců v prvním stupni je třeba uvést, že se sporné rozhodnutí nezabývá otázkou, zda může být zvýhodnění, které svědčí společností „offshore“, případně odůvodněno povahou a uspořádáním daňového systému.

- 144 Je tak třeba zkoumat, zda Komise byla povinna vyjádřit se ve sporném rozhodnutí k případnému odůvodnění selektivního zvýhodnění, které svědčí společností „offshore“, povahou a uspořádáním daňového systému.
- 145 Podle ustálené judikatury pojem „státní podpora“ nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy opatření *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo uspořádání systému, do něhož tato opatření patří (v tomto smyslu viz zejména výše uvedené rozsudky Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 42; Portugalsko v. Komise, bod 52, jakož i British Aggregates v. Komise, bod 83).
- 146 Členskému státu, který zavedl takové rozlišování mezi podniky v oblasti nákladů, přísluší prokázat, že toto rozlišování je skutečně odůvodněno povahou a uspořádáním dotčeného systému (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise, C-159/01, Recueil, s. I-4461, bod 43, a výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 77).
- 147 Členský stát, který žádá o možnost poskytnout podporu na základě odchylky od pravidel Smlouvy, má povinnost spolupracovat s Komisí. Na základě této povinnosti je zejména povinen poskytnout veškeré informace, které tomuto orgánu umožní ověřit, že podmínky pro výjimku jsou splněny (viz rozsudky ze dne 28. dubna 1993, Itálie v. Komise, C-364/90, Recueil, s. I-2097, bod 20, a ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-372/97, Recueil, s. I-3679, bod 81).
- 148 Konečně je třeba připomenout, že Komise je povinna v zájmu řádného uplatňování pravidel týkajících se státních podpor provést pečlivé a nestranné posouzení skutečností, které jsou jí dostupné (viz zejména rozsudek ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, Recueil, s. I-1719, bod 62).

- 149 V tomto ohledu je důležité uvést, že Spojené království ani v oznámení návrhu daňové reformy, ani ve fázi formálního vyšetřovacího řízení vedeného ve vztahu k tomuto návrhu neuplatňovalo odůvodnění ohledně selektivních zvýhodnění, která svědčí společností „offshore“. Je totiž nesporné, že se Spojené království při formálním vyšetřovacím řízení k návrhu daňové reformy nevyjádřilo k argumentům Španělského království týkajícím se těchto zvýhodnění.
- 150 Žalobci v prvním stupni navíc ve svých žalobách k Tribunálu netvrdí, že Komise disponovala poznatky, na jejichž základě byla ve sporném rozhodnutí povinna zkoumat případné odůvodnění selektivního zvýhodnění, které svědčí společností „offshore“.
- 151 Z tohoto důvodu je třeba konstatovat, že nebylo namístě, aby Komise zkoumala, zda jsou selektivní zvýhodnění, která svědčí společností „offshore“, případně odůvodněna povahou a uspořádáním daňového systému, takže Komisi nelze vytýkat, že se tímto bodem ve sporném rozhodnutí nezabývala.
- 152 Za těchto podmínek musí být odmítnuto tvrzení žalobců v prvním stupni, podle kterého Komise porušila čl. 87 odst. 1 ES, když nekonstatovala, že selektivní zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“ bylo odůvodněno povahou a uspořádáním daného režimu.
- 153 Třetí část druhého důvodu musí být proto zamítnuta.

- 154 Vzhledem k výše uvedenému je třeba zamítnout druhý důvod v plném rozsahu, jakož i druhou část třetího důvodu uplatňovanou Government of Gibraltar.

B – Ke třetímu důvodu Spojeného království a první části třetího důvodu Government of Gibraltar, které vycházejí z porušení práva na obhajobu

- 155 Spojené království ve svém třetím důvodu a Government of Gibraltar v první části svého třetího žalobního důvodu, jež byly oba vzneseny před Tribunálem proti spornému rozhodnutí, uplatňují porušení svého práva na obhajobu.

1. Argumentace účastníků řízení

- 156 Government of Gibraltar a Spojené království tvrdí, že Komise porušila jejich právo na obhajobu tím, že ve sporném rozhodnutí poprvé uplatnila otázku věcné selektivity z pohledu údajně zvýhodňujícího zacházení se společnostmi „offshore“, jelikož tato otázka měla odlišnou povahu než otázky, které byly přezkoumány při předběžném hodnocení provedeném v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení.
- 157 Komise přitom v řízení o přezkumu státní podpory musí vzít v úvahu legitimní očekávání, které mohlo být vyvoláno na základě údajů obsažených v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, z čehož vyplývá, že neodůvodní své definitivní

rozhodnutí úvahami, k nimž se zúčastněné strany s ohledem na tyto skutečnosti nemusely považovat za nutné vyjádřit. Žalobci v prvním stupni v tomto ohledu odkazují zejména na bod 126 rozsudku Tribunálu ze dne 5. června 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi v. Komise (T-6/99, Recueil, s. II-1523), a bod 88 rozsudku ze dne 18. listopadu 2004, Ferriere Nord v. Komise (T-176/01, Sb. rozh. s. II-3931).

158 Ani otázka položená Spojenému království v bodě 60 písm. f) uvedeného rozhodnutí týkající se společností, které nedosahují zisku nebo nemají zaměstnance, ani skutečnost, že Španělské království ve svém vyjádření předloženém v návaznosti na rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení odkázalo na sektor „offshore“, neposkytly Government of Gibraltar a Spojenému království důvod se domnívat, že Komise přezkoumá věcnou selektivitu rovněž z hlediska zacházení se společnostmi „offshore“.

159 Uvedená otázka totiž nesouvisela s podrobným přezkumem návrhu daňové reformy uvedeným v bodech 2 až 59 rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. Přípomínky Španělského království byly navíc čistě formální povahy a Komise nikdy netvrdila, že tuto skutečnost považuje za relevantní pro svůj přezkum.

160 Kdyby je Komise řádně upozornila na aspekt daňového zacházení se společnostmi „offshore“, řízení mohlo vést k odlišnému výsledku.

161 Komise podporovaná Španělským královstvím zastává názor, že právo Government of Gibraltar a Spojeného království na obhajobu nebylo porušeno.

- 162 Komise tvrdí, že otázka selektivní povahy zdanění společností „offshore“ byla vznesena jak v bodě 60 písm. f) rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, tak Španělským královstvím v jeho připomínkách k formálnímu vyšetřovacímu řízení, ke kterým měly Government of Gibraltar a Spojené království možnost se vyjádřit.
- 163 Komise je podpůrně toho názoru, že výsledek řízení by nebyl jiný ani za předpokladu, že by právo Government of Gibraltar a Spojeného království na obhajobu bylo porušeno.

2. Závěry Soudního dvora

- 164 Nejprve je třeba zkoumat, zda bylo porušeno právo Spojeného království na obhajobu.
- 165 Podle ustálené judikatury dodržování práva na obhajobu v rámci formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 88 odst. 2 ES vyžaduje, aby dotyčný členský stát mohl užitečně vyjádřit své stanovisko k pravdivosti a relevanci tvrzených skutkových zjištění a okolností, a k dokumentům použitým Komisí na podporu jejího tvrzení o existenci porušení unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 1986, *Belgie v. Komise*, 40/85, Recueil, s. 2321, bod 28, a *Belgie v. Komise*, 234/84, Recueil, s. 2263, bod 27), jakož i k připomínkám předloženým zúčastněnými třetími stranami v souladu s čl. 88 odst. 2 ES. V rozsahu, v němž se členský stát nemohl vyjádřit k těmto připomínkám, je Komise nemůže použít ve svém rozhodnutí proti tomuto členskému státu

(viz rozsudky ze dne 14. února 1990, Francie v. Komise, C-301/87, Recueil, s. I-307, bod 30; ze dne 21. března 1990, Belgie v. Komise, C-142/87, Recueil, s. I-959, bod 47, a ze dne 5. října 2000, Německo v. Komise, C-288/96, Recueil, s. I-8237, bod 100).

- ¹⁶⁶ V tomto ohledu je třeba připomenout, že v projednávané věci je nesporné, že Spojené království mělo možnost sdělit své stanovisko k pravdivosti a relevanci tvrzených skutkových zjištění a okolností, jakož i k připomínkám předloženým zúčastněnými třetími stranami, v projednávané věci k připomínkám Španělského království, takže povinnosti vyplývající z judikatury připomenuté v předchozím bodu byly splněny.
- ¹⁶⁷ Pokud Spojené království tvrdí, že nemohlo užitečně vyjádřit svůj názor, jelikož předběžné hodnocení obsažené v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení nezahrnovalo úvahy týkající se společnosti „offshore“ a Komise ve svých diskusích s Government of Gibraltar a Spojeným královstvím v průběhu formálního vyšetřovacího řízení neuvedla, že má za to, že společností „offshore“ svědčí selektivní zvýhodnění, pak jeho argumentace nemůže obstát.
- ¹⁶⁸ Zaprvé, pokud jde o skutečnost, že předběžné hodnocení neobsahovalo úvahy o společnostech „offshore“, je zajisté třeba uvést, že Komise je povinna formulovat jasně své pochybnosti o slučitelnosti podpory, když zahajuje formální vyšetřovací řízení, aby členskému státu a zúčastněným umožnila odpovědět na ně co nejlépe (rozsudek ze dne 8. května 2008, Ferriere Nord v. Komise, C-49/05, P, bod 92).
- ¹⁶⁹ Nicméně pouhá skutečnost, že předběžné hodnocení oznámeného návrhu daňové reformy neobsahovalo úvahy týkající společnosti „offshore“, nemůže představovat skutečnost, která by mohla na straně Spojeného království vést k legitimnímu očekávání,

že Komise omezí svůj přezkum pouze na aspekty zkoumané v tomto předběžném hodnocení. Stejně tak tato skutečnost neznamená ani to, že Komise porušila svou povinnost formulovat jasně své pochybnosti.

- 170 Je totiž třeba nejprve připomenout, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ve svém bodě 60 písm. f) obsahuje otázky, které se týkají právě tohoto odvětví, ačkoliv nepoužívá pojem „offshore“.
- 171 Spojené království bylo v důsledku toho samotným rozhodnutím o zahájení formálního vyšetřovacího řízení dostatečně upozorněno na to, že se podrobný přezkum v rámci formálního vyšetřovacího řízení návrhu daňové reformy bude moci týkat též sektorů, které nemají zaměstnance a nepotřebují využívat obchodní prostory či kanceláře pro účely podnikání, a proto unikají zdanění.
- 172 Dále je třeba uvést, že hodnocení obsažené v souladu s čl. 6 odst. 1 nařízení č. 659/1999 v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení je pouze „předběžným hodnocením“, jak vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, které značí začátek formálního vyšetřovacího řízení a plyne z něj především možnost, aby zúčastnění užitečně uplatnili své stanovisko.
- 173 Za účelem zajištění zejména efektivity této možnosti nelze Komisi bránit v tom, aby ve svém konečném rozhodnutí na závěr formálního vyšetřovacího řízení doplnila své „předběžné“ hodnocení tím, že převezme stanoviska vyjádřená těmito zúčastněnými stranami.

- 174 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že pouhá skutečnost, že předběžné hodnocení oznámeného návrhu daňové reformy neobsahovalo specifické úvahy týkající se společností „offshore“, není porušením práva Spojeného království na obhajobu.
- 175 Zadruhé je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí Spojené království, připomínky Španělského království v průběhu formálního vyšetřovacího řízení neobsahují výlučně argumenty čistě faktické povahy, ale směřují právě k prokázání toho, že oznámený návrh daňové reformy je rovněž selektivní v rozsahu, v němž zvýhodňuje společnosti „offshore“, které jsou vyňaty z jakéhokoli zdanění.
- 176 Komise předala uvedené připomínky Spojenému království, které uvedlo své vyjádření v dopisu ze dne 13. února 2003, aniž se však vyjádřilo k otázce společností „offshore“.
- 177 Spojené království tím, že tvrdí, že nemohlo užitečně uplatnit své stanovisko z důvodu, že Komise nedala najevo, že přikládá význam připomínkám Španělského království, přijímá argumentaci, která se v podstatě rovná tomu, že Komise by měla povinnost vyjádřit se ve formálním vyšetřovacím řízení k vyjádřením obdrženým zúčastněnými stranami.
- 178 Existence takové povinnosti přitom z nařízení č. 659/1999 nevyplývá. Článek 6 odst. 2 uvedeného nařízení totiž Komisi ukládá pouze povinnost předložit dotyčnému členskému státu připomínky, které obdržela v rámci formálního vyšetřovacího řízení, což je povinnost, které Komise v projednávané věci plně dostála.

- 179 S ohledem na výše uvedené je třeba odmítnout třetí žalobní důvod Spojeného království vycházející z porušení jeho práva na obhajobu, aniž je třeba zkoumat, zda by řízení při neexistenci tvrzené vady mohlo vést k odlišnému výsledku, což je podmínka pro to, aby porušení práva na obhajobu vedlo ke zrušení sporného rozhodnutí (viz výše uvedené rozsudky Francie v. Komise, bod 31; ze dne 21. března 1990, Belgie v. Komise, bod 48, a Německo v. Komise, bod 101).
- 180 Pokud jde o právo Government of Gibraltar na obhajobu, je třeba především uvést, že měla možnost předložit své připomínky Komisi a této možnosti využila. Vzhledem k tomu, že Government of Gibraltar uvádí v podstatě totožné argumenty jako Spojené království, postačí připomenout, že právo tohoto členského státu na obhajobu nebylo porušeno, a stejně tomu je v případě tohoto práva Government of Gibraltar. Procesní práva Government of Gibraltar jsou totiž v každém případě menšího rozsahu než práva Spojeného království jakožto členského státu dotčeného ve formálním vyšetřovacím řízení v souladu s čl. 88 odst. 2 ES.
- 181 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v řízení o přezkumu státních podpor se práva jiných zúčastněných stran než dotčeného členského státu omezují na to, že Komisi mohou sdělit jakékoli informace s cílem informovat ji pro účely jejího dalšího postupu a že se tyto jiné zúčastněné strany samy nemohou dovolávat práva na takovou kontradiktorní diskuzi s Komisí, jako je diskuze zahájená ve prospěch uvedeného členského státu (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Sytraval a Brink's France, bod 59, jakož i rozsudek ze dne 24. září 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise, C-74/00 P a C-75/00 P, Recueil, s. I-7869, body 80 a 82).
- 182 S ohledem na výše uvedené je třeba zamítnout třetí důvod Spojeného království a první část třetího důvodu Government of Gibraltar jako neopodstatněné.

C – K prvnímu důvodu, který se týká regionální selektivity

- ¹⁸³ Žalobci v prvním stupni ve svém prvním důvodu tvrdí, že sporné rozhodnutí porušilo čl. 87 odst. 1 ES v rozsahu, v němž konstatovalo regionální selektivitu návrhu daňové reformy.
- ¹⁸⁴ V tomto ohledu je třeba připomenout, že z bodů 86 až 108 tohoto rozsudku vyplývá, že návrh daňové reformy je věcně selektivní v rozsahu, v němž společností „offshore“ přiznává selektivní zvýhodnění.
- ¹⁸⁵ Toto zjištění samo o sobě umožňuje odůvodnit výrok sporného rozhodnutí, podle kterého návrh daňové reformy představuje režim podpor ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES, který Spojené království není oprávněno realizovat.
- ¹⁸⁶ Za těchto podmínek první důvod žalobců v prvním stupni, který se týká regionální selektivity nemůže v rozsahu, v němž nezpochybňuje existenci věcně selektivních zvýhodnění, vést ke zrušení, byť částečnému, sporného rozhodnutí (obdobně viz usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 25. června 1998, *Antilles néerlandaises* v. Rada, C-159/98 P(R), Recueil, s. I-4147, bod 111).
- ¹⁸⁷ Je tedy nutno dospět k závěru, že i za předpokladu, že by byl první důvod opodstatněný, nemůže vést ke zrušení sporného rozhodnutí, a je tedy irrelevantní.
- ¹⁸⁸ S ohledem na výše uvedené je třeba žaloby podané Government of Gibraltar a Spojeným královstvím zamítnout v plném rozsahu.

VIII – K nákladům řízení

- ¹⁸⁹ Článek 122 první pododstavec jednacího řádu stanoví, že je-li kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení. Článek 69 jednacího řádu, který se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě článku 118 jednacího řádu, ve svém druhém odstavci stanoví, že se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Odstavec 4 první pododstavec zmíněného článku 69 stanoví, že členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady.
- ¹⁹⁰ Vzhledem k tomu, že kasačním opravným prostředkům Komise a Španělského království bylo vyhověno a žaloby podané Government of Gibraltar a Spojeným královstvím proti spornému rozhodnutí musí být zamítnuty, je důvodné v souladu s návrhovými žádáními Komise a Španělského království rozhodnout, že Government of Gibraltar a Spojené království ponесou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vzniklé Komisi a Španělskému království v souvislosti s řízením o projednávaných kasačních opravných prostředcích, jakož i náklady vzniklé Komisi v prvním stupni řízení.
- ¹⁹¹ Španělské království a Irsko jakožto vedlejší účastníci řízení před Tribunálem a Soudním dvorem ponесou vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Rozsudek Soudu prvního stupně Evropských společenství ze dne 18. prosince 2008, Government of Gibraltar a Spojené království v. Komise (T-211/04 a T-215/04), se zrušuje.**

- 2) **Žaloba Government of Gibraltar a žaloba Spojeného království Velké Británie a Severního Irska se zamítají.**

- 3) **Government of Gibraltar a Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponesou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vzniklé Evropské komisi a Španělskému království v souvislosti s řízením o projednávaných kasačních opravných prostředcích, jakož i náklady vzniklé Evropské komisi v prvním stupni řízení.**

- 4) **Španělské království a Irsko jakožto vedlejší účastníci řízení před Soudem prvního stupně Evropských společenství a Soudním dvorem Evropské unie ponesou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.