

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

NIILO JÄÄSKINEN

prednesené 7. apríla 2011¹

I — Úvod

- v zmysle článku 299 ods. 4 ES³, ktoré nie je súčasťou územia členského štátu, môže byť uznané za referenčný rámec na účely uplatnenia článku 87 ods. 1 ES. V prejednávanej veci sa osobitne vyžaduje preskúmanie, či sa na Gibraltár uplatňuje existujúca judikatúra týkajúca sa regionálnej selektivity.
1. Vo svojich odvolaniach Európska komisia a Španielske kráľovstvo navrhujú zrušiť rozsudok Súdu prvého stupňa Európskych spoločenstiev z 18. decembra 2008, *Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo/Komisia* (T-211/04 a T-215/04, Zb. s. II-3745, ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Súd prvého stupňa zrušil rozhodnutie Komisie 2005/261/ES z 30. marca 2004 o systéme pomoci, ktorý plánuje Spojené kráľovstvo realizovať ohľadne reformy vlády Gibraltáru týkajúcej sa daní zo zisku spoločností². V uvedenom rozhodnutí Komisia dospela k záveru, že dotknutá reforma predstavuje schému pomoci nezlučiteľnú so spoločným trhom.
 2. Podstatou týchto odvolaní je existencia výhody v zmysle článku 87 ods. 1 ES, ako aj regionálna a materiálna selektivita v zmysle tohto ustanovenia. Po prvé ide o otázku, či územie
 3. Po druhé je Súdny dvor vyzvaný na uskutočnenie voľby s rozsiahlymi následkami pokiaľ ide o metodológiu použiteľnú v kontexte nepriamych opatrení, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc. Ide o určenie metódy umožňujúcej posúdiť materiálnu selektivitu nepriameho opatrenia prijatého v rámci vnútroštátneho daňového režimu za dodržania rozdelenia právomocí medzi členskými štátmi a Európskou úniou v oblasti priamych daní.
 4. Komisia totiž navrhuje Súdnemu dvoru, aby zaviedol nový koncept „vo svojej podstate

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 85, 2005, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“.

3 — Keďže napadnutý rozsudok bol vyhlásený 18. decembra 2008, odkazy na ustanovenia Zmluvy ES používajú číslovanie uplatniteľné pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

diskriminačného“ daňového systému⁴ ako aj analytickú metódu, ktorá sa odkláňa od metódy uvedenej v jej oznámení o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov⁵ (ďalej len „metóda *ad hoc*“).

5. Opatrenie, ktoré môže byť na základe tohto konceptu kvalifikované v prejednávanej veci ako selektívna výhoda, je daňovým opatrením, ktoré sa uplatňuje na viac ako 99% podnikov v Gibraltári⁶.

6. Podstatná otázka položená v prejednávanej veci sa teda týka materiálnej selektivity a vyjasnenia pojmu štátna pomoc vo vzťahu k fenoménu škodlivej daňovej súťaže.

4 — Komisia pod pojmom „vo svojej podstate diskriminačný“ systém rozumie daňový režim, ktorý samotnou svojou štruktúrou poskytuje výhodu jednej alebo viacerým kategóriám podnikov prostredníctvom výberu kritérií, ktoré sa majú uplatňovať v údajne „obvyklom“ systéme zdanenia.

5 — Oznámenie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277, ďalej len „oznámenie z roku 1998“).

6 — Ak aj pripustím, že v súlade s judikatúrou musí byť kvalifikácia štátneho opatrenia z hľadiska článku 87 ES založená na jeho hospodárskych účinkoch na hospodársku súťaž bez toho, aby značný počet podnikov, ktoré môžu mať z opatrenia prospech, mohol spochybníť selektívnu povahu opatrenia (pozri rozsudok z 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, Zb. s. I-1627, bod 42), nič to nemení na skutočnosti, že ak sú hospodárske účinky determinujúce, nezdá sa mi, že opatrenie vzťahujúce sa na takmer všetky podniky môže byť kvalifikované ako selektívna výhoda.

7. V rámci môjho posúdenia preskúmam najskôr regionálnu selektivitu a potom materiálnu selektivitu, avšak nebudem sa pridŕžať poradia, v akom odvolatelia predniesli odvolacie dôvody.

II — Skutkové okolnosti a napadnutý rozsudok

A — Reforma dane z príjmov právnických osôb uskutočnená Government of Gibraltar

8. Listom z 12. augusta 2002 oznámilo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska Komisii na základe článku 88 ods. 3 ES reformu dane z príjmov právnických osôb, ktorej uskutočnenie bolo zámerom Government of Gibraltar⁷.

7 — Treba poznamenať, že pred týmto oznámením rozhodla Komisia 11. júla 2001 o začatí konania vo veci formálneho zisťovania na základe článku 88 ods. 2 ES proti dvom právnym predpisom o dani z príjmov právnických osôb uplatneným v Gibraltári a týkajúcim sa „spoločností oslobodených od dane“ (Ú. v. ES C 26, 2002, s. 13) a „kvalifikovaných spoločností“ (Ú. v. ES C 2, 2002, s. 96). Súd prvého stupňa rozsudkom z 30. apríla 2002, Government of Gibraltar/Komisia, T-195/01 a T-207/01, Zb. s. II-2309 na jednej strane zrušil rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa spoločností oslobodených od dane a na druhej strane zamietol návrh na zrušenie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa kvalifikovaných spoločností. Dňa 27. apríla 2002 Government of Gibraltar oznámila svoj zámer zaviesť úplne nový daňový režim pre všetky spoločnosti v Gibraltári. Táto reforma dane z príjmu právnických osôb uskutočnená Government of Gibraltar je predmetom tohto sporu.

9. Systém zdanenia, ktorý sa mal zaviesť daňovou reformou a uplatňovať na všetky spoločnosti so sídlom v Gibraltári, sa skladá z dane z počtu zamestnancov („payroll tax“), z dane z užívania obchodných priestorov („business property occupation tax“, ďalej len „BPO“) a z registračného poplatku („registration fee“), ktoré sú stanovené takto:

- daň z počtu zamestnancov: všetky spoločnosti v Gibraltári budú podliehať dani z počtu zamestnancov vo výške 3 000 GBP na zamestnanca ročne,
- BPO: všetky spoločnosti, ktoré užívajú v Gibraltári priestory na podnikateľské účely sú povinné zaplatiť daň z užívania týchto priestorov stanovenú podľa sadzby zodpovedajúcej určitému percentu ich zdanenia všeobecnou sadzbou dane z nehnuteľností v Gibraltári,
- registračný poplatok: všetky spoločnosti v Gibraltári sú povinné zaplatiť ročný registračný poplatok, ktorého výška je 150 GBP pre spoločnosti, ktoré nie sú určené na vytváranie príjmu, a 300 GBP pre spoločnosti určené na vytváranie príjmu.

10. Povinnosť platiť daň z počtu zamestnancov a BPO bude obmedzená na 15 % zo zisku. Zo zavedenia tohto stropu vyplýva, že

spoločnosti zaplatia daň z počtu zamestnancov a BPO iba vtedy, ak dosiahnu zisk.

11. Niektoré činnosti, konkrétne finančné a sieťové služby, budú podliehať dodatočnej dani zo zisku vytvoreného takýmito činnosťami.

12. Celkové zdanenie spoločností finančných služieb (daň z počtu zamestnancov, BPO a dodatočná daň zo ziskov vytvorených činnosťami finančných služieb vo výške medzi 4 a 6 % zo zisku) bude limitované na 15 % zo zisku. Sieťové podniky budú podliehať dodatočnej dani zo zisku vytvoreného ich činnosťami, vo výške 35 % zo zisku. Tieto podniky si budú môcť odpočítať daň z počtu zamestnancov a BPO z ich dodatočnej dane⁸.

B — *Sporné rozhodnutie*

13. Komisia po preskúmaní oznámenia v súlade s postupom stanoveným v článku 88

⁸ — Právna úprava týkajúca sa daňovej reformy sa bude uplatňovať zo strany Government of Gibraltar po tom, ako bude prijatá House of Assembly. Treba pre úplnosť poznamenať, že podľa pripomienok Government of Gibraltar v júni 2009, Chief Minister of Gibraltar oznámil, že reforma nenadobudne účinnosť, ale v roku 2010 nadobudne účinnosť nový systém dane z príjmov právnických osôb.

ods. 2 ES prijala názor, že reforma systému zdaňovania spoločností v Gibraltári, tak ako bola oznámená Spojeným kráľovstvom, predstavuje systém štátnej pomoci, ktorý je nezlučiteľný so spoločným trhom a ktorý v dôsledku toho nemôže byť vykonaný.

14. Komisia v podstate uviedla v odôvodneniach 98 až 152 sporného rozhodnutia, že táto reforma je selektívna tak z hľadiska regionálneho, ako aj materiálneho. Na jednej strane, keďže reforma stanovuje systém dane z príjmov právnických osôb, na základe ktorého sú spoločnosti v Gibraltári vo všeobecnosti zdaňované nižšou sadzbou ako spoločnosti v Spojenom kráľovstve, reforma podľa Komisie poskytuje selektívnu výhodu gibraltárskym spoločnostiam.

15. Na druhej strane, podľa Komisie sú z materiálneho hľadiska selektívne tieto aspekty daňovej reformy týkajúce sa dane z počtu zamestnancov a BPOT. Po prvé podmienka vykazovania zisku pred vznikom povinnosti odvieť daň zvýhodňuje podniky, ktoré nevykazujú zisk; po druhé obmedzenie povinnosti odvieť daň na 15 % zo zisku zvýhodňuje podniky, ktoré dosiahli v danom zdaňovacom období nízke zisky vzhľadom na počet ich zamestnancov a užívanie obchodných priestorov; po tretie daň z počtu zamestnancov a BPOT svojou povahou zvýhodňujú podniky, ktoré nemajú reálne sídlo v Gibraltári,

a ktoré z tohto dôvodu nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb.

16. Komisia napokon vyvodila záver, že priznanie vyššie uvedených oslobodení od dane a daňových úľav spôsobuje stratu daňových príjmov zodpovedajúcu spotrebe štátnych prostriedkov vo forme daňových výdavkov. Dotknuté opatrenia sa preto kvalifikovali ako výhoda poskytnutá štátom a prostredníctvom štátnych prostriedkov.

C — Konanie pred Súdom prvého stupňa týkajúce sa napadnutého rozsudku

17. Návrhmi podanými do kancelárie Súdu prvého stupňa 9. júna 2004 podali Government of Gibraltar, žalobkyňa vo veci T-211/04, a Spojené kráľovstvo, žalobca vo veci T-215/04, žaloby o neplatnosť proti spornému rozhodnutiu. Uznesením predsedu tretej komory Súdu prvého stupňa zo 14. decembra 2004 sa povolil vstup Španielskeho kráľovstva do konania ako vedľajšieho účastníka na podporu návrhov Komisie. Uznesením z 18. decembra 2006 boli žaloby spojené na účely ústnej časti konania.

18. Súd prvého stupňa prijal dva z troch dôvodov vznesených žalobcami na prvom stupni, ktoré sa týkali regionálnej selektivity a materiálnej selektivity, a preto nepreskúmal

tretí dôvod založený na porušení podstatných formálnych náležitostí. V dôsledku toho zrušil sporné rozhodnutie.

a materiálnu selektivitu. Tiež uvádza dôvody založené na vadách konania.

III — O odvolaniach

A — Konanie pred Súdnyim dvorom

19. Uznesením predsedu Súdneho dvora z 26. júna 2009 boli veci C-106/09 P a C-107/09 P spojené na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku. Uznesením predsedu Súdneho dvora z 25. septembra 2009 v spojených veciach C-106/09 P a C-107/09 P sa povolil vstup Írska ako vedľajšieho účastníka do týchto konaní na podporu návrhov Spojeného kráľovstva a Government of Gibraltar.

20. Vo svojom odvolaní Komisia uvádza jediný odvolací dôvod rozdelený do šiestich častí týkajúci sa preskúmania vykonaného Súdom prvého stupňa pokiaľ ide o materiálnu selektivitu a založený na porušení článku 87 ods. 1 ES. Vo svojom odvolaní Španielske kráľovstvo uvádza jedenásť odvolacích dôvodov týkajúcich sa preskúmania vykonaného Súdom prvého stupňa pokiaľ ide o regionálnu

21. Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo vo svojom vyjadrení týkajúcom sa odvolaní podaných Komisiou a Španielskym kráľovstvom navrhujú zamietnutie týchto odvolaní. Írsko vstúpilo do konania na podporu návrhov Spojeného kráľovstva iba vo veci C-106/09 P.

22. Komisia, Government of Gibraltar, vláda Spojeného kráľovstva, Írsko a španielska vláda predniesli svoje pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 16. novembra 2010.

B — Úvodné pripomienky o procesných aspektoch odvolaní – o následkoch čiastočného zrušenia napadnutého rozsudku

23. Vo svojom odvolaní Komisia napáda iba časť rozsudku Súdu prvého stupňa, ktorá sa týka materiálnej selektivity. Podľa Komisie sporné rozhodnutie dospelo k selektívnej povahe reformy tak z hľadiska regionálneho, ako aj materiálneho. Jeho zrušenie možno akceptovať iba vtedy, ak by sa v rozsudku, v ktorom bolo rozhodnuté o protiprávnosti uvedeného rozhodnutia, riadne preukázalo, že obidva tieto závery boli nesprávne. Ak by preto Súdny

dvor vyhovel odvolaniu Komisie, zrušenie sporného rozhodnutia by stratilo svoje opodstatnenie a rozsudok by musel byť zrušený.

v situácii, kedy bol geografický referenčný rámec odlišný od rámca uvedeného v spornom rozhodnutí (konkrétne Gibraltár, skôr ako celok tvorený Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom).

24. V tejto súvislosti sa domnievam, že prijatie odvolania Komisie nemôže stačiť na zrušenie napadnutého rozsudku v celom rozsahu. Naopak, ak by bol napadnutý rozsudok zrušený v rozsahu, v akom sa týka materiálnej selektivity, jeho výrok by zostal nezmenený, čo stačí na odôvodnenie zrušenia sporného rozhodnutia, ak by v ňom uvedené právne riešenie týkajúce sa regionálnej selektivity bolo nesprávne.

27. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa mi teda zdá, že Súdny dvor môže buď zamietnuť obidve odvolania v celom rozsahu, alebo vyhovieť odvolaniam a vrátiť vec Súdu prvého stupňa na preskúmanie tretieho dôvodu predneseného na prvom stupni. V každom prípade sa domnievam, že dané štádium konania neumožňuje Súdnemu dvoru rozhodnúť s konečnou platnosťou o všetkých jeho aspektoch.

25. V prípade územia v zmysle článku 299 ods. 4 ES alebo entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni je analýza regionálnej selektivity v spornom rozhodnutí základným prvkom posúdenia existencie štátnej pomoci v zmysle článku 87 ES. Na účely doplnenia aspektu týkajúceho sa regionálnej selektivity bude teda musieť Komisia prijať nové rozhodnutie o zákonnosti dotknutej schémy z hľadiska článku 87 ES.

IV — O regionálnej selektivitě⁹

A — O prípustnosti odvolania Španielskeho kráľovstva

26. Okrem toho, ak Súdny dvor zamietne úvahu Súdu prvého stupňa týkajúcu sa materiálnej selektivity, vplynie z toho zrušenie príslušného odôvodnenia napadnutého rozsudku a nie potvrdenie výroku sporného rozhodnutia. Súd prvého stupňa totiž na jednej strane nerozhodoval o treťom dôvode žalobcov, ktorý bol pred ním vznesený na prvom stupni, a na druhej strane nemohol preskúmať závery Komisie týkajúce sa zlučiteľnosti dotknutých opatrení so spoločným trhom

28. Government of Gibraltar vo svojom vyjadrení tvrdí, že argumenty uplatnené Španielskym kráľovstvom a Komisiou týkajúce

⁹ — Prvý až siedmy a deviaty odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva.

sa regionálnej selektivity sa v podstate obmedzujú na zopakovanie argumentov uplatnených na Súde prvého stupňa.

29. V tejto súvislosti uvádzam, že Španielske kráľovstvo má na Súde prvého stupňa postavenie vedľajšieho účastníka konania, zatiaľ čo Komisia obhajovala sporné rozhodnutie. Rámec sporu na Súde prvého stupňa v zásade nebol ohrozený ich prednesmi, ale dôvodmi uvedenými v žalobách preložených Government of Gibraltar a vládou Spojeného kráľovstva.

30. V súlade s ustálenou judikatúrou vyplýva z článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, že vedľajší účastníci na Všeobecnom súde sa považujú za účastníkov konania na tomto súde. Článok 40 štvrtý odsek tohto štatútu preto nebráni tomu, aby vedľajší účastník konania uviedol tvrdenia odlišné od tvrdení účastníka konania, ktorého v konaní podporuje, ak smeruje k podpore návrhov tohto účastníka konania¹⁰.

31. Poznávam, že ak by Španielske kráľovstvo podalo svoje odvolanie v prejednávanej veci bez toho, aby sa predtým zúčastnilo konania na Súde prvého stupňa, nepodliehalo

by žiadnemu inému obmedzeniu okrem obmedzenia spojeného s predmetom sporu tak, ako je definovaný žalobcami na Súde prvého stupňa. Rovnaká situácia by nastala, ak by Španielske kráľovstvo nepodalo odvolanie proti napadnutému rozsudku, ale obmedzilo sa na predloženie pripomienok na podporu návrhov Komisie. Vedľajší účastník konania, ktorý má na základe článku 115 rokovacieho poriadku právo predložiť vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania k odvolaniu, musí totiž mať v prípade absencie výslovného obmedzenia právo uviesť odvolacie dôvody týkajúce sa akejkoľvek právnej otázky, ktorá predstavuje základ napadnutého rozsudku¹¹. Vzhľadom na tieto skutočnosti procesné postavenie privilegovaného účastníka konania, akým je členský štát, ktorý má postavenie vedľajšieho účastníka konania na Všeobecnom súde, nevyhnutne znamená, že vecný rozsah odvolania podaného týmto účastníkom môže byť obmedzený iba predmetom sporu a nie rozsahom pripomienok, ktoré predložil na Všeobecnom súde.

32. Navyše, z článku 225 ES, článku 58 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora a článku 112 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora vyplýva, že v odvolaní musia byť presne uvedené napádané časti rozsudku, ktorého zrušenie sa navrhuje, ako aj právne argumenty, ktoré tento návrh osobitným spôsobom podporujú. Tejto požiadavke nezodpovedá odvolanie, ktoré sa obmedzuje na zopakovanie dôvodov a tvrdení, ktoré už boli predložené na Všeobecnom súde, čo

10 — Rozsudok z 8. júla 1999, Chemie Linz/Komisia, C-245/92 P, Zb. s. I-4643.

11 — Rozsudok z 11. februára 1999, Antillean Rice Mills a i./Komisia, C-390/95 P, Zb. 1999 s. I-769, body 21 a 22.

v skutočnosti predstavuje návrh na jednoduché preskúmanie žaloby podanej na Všeobecnom súde, pričom takéto preskúmanie nespadá do právomoci Súdneho dvora¹².

33. Pokiaľ však odvolateľ spochybňuje výklad alebo uplatnenie práva Únie vykonané Všeobecným súdom, môžu sa právne otázky skúmané na prvom stupni nanovo prejednať v rámci odvolania. Konanie o odvolaní by inak čiastočne nemalo zmysel¹³.

34. V dôsledku toho treba zamietnuť v celom rozsahu argumentáciu týkajúcu sa neprípustnosti odvolania Španielskeho kráľovstva.

12 — Pozri najmä rozsudky zo 4. júla 2000, Bergaderm a Goupil/Komisia, C-352/98 P, Zb. s. I-5291, body 34 a 35, ako aj z 30. septembra 2003, Eurocoton a i./Rada, C-76/01 P, Zb. s. I-10091, body 46 a 47. Pozri tiež rozsudky z 19. januára 2006, Comunità montana della Valnerina/Komisia, C-240/03 P, Zb. s. I-731, body 105 a 106, a zo 14. októbra 2010, Deutsche Telekom/Komisia, C-280/08 P, Zb. s. I-9555, bod 24.

13 — Pozri tiež rozsudky zo 16. mája 2002, ARAP a i./Komisia, C-321/99 P, Zb. s. I-4287, bod 49; z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, Zb. s. I-10505, bod 121 a nasl., a Deutsche Telekom/Komisia, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 25. Pozri tiež rozsudok Comunità montana della Valnerina/Komisia, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 107, ako aj *ex multis* uznesenia z 11. novembra 2003, Martínez/Parlament, C-488/01 P, Zb. s. I-13355, bod 39, a z 13. júla 2006, Front national a i./Parlament a Rada, C-338/05 P, bod 23.

35. Okrem toho sa Španielskemu kráľovstvu vytýka, že oneskorene – teda v štádiu repliky – namietalo porušenie článkov 5 ES a 307 ES. Španielske kráľovstvo, odpovedajúc na vyjadrenia Government of Gibraltar a Spojeného kráľovstva k odvolaniu, totiž vo svojej replike tvrdí, že prístup Súdu prvého stupňa znamená potvrdenie daňovej suverenity Gibraltáru napriek jeho štatútu „nesamosprávneho územia“, čo je v rozpore s článkami 5 ES a 307 ES.

36. Je pravda, že v konaní pred Súdnyim dvorom platí pravidlo neprípustnosti každého dôvodu, ktorý je prvýkrát uvedený v replike s výnimkou niektorej z týchto troch osobitných situácií: musí byť jasné, že dotknutý dôvod predstavuje iba rozšírenie dôvodu, ktorý bol uvedený skôr¹⁴, alebo ak tento dôvod predstavuje dôvod týkajúci sa verejného poriadku, ktorý musí byť preskúmaný z úradnej moci¹⁵, alebo ak sa zakladá na novej okolnosti, ktorá vyšla najavo v priebehu konania¹⁶.

37. V prejednávacom prípade možno namietanie porušenia článkov 5 ES a 307 ES považovať za rozšírenie prvého dôvodu Španielskeho kráľovstva uvedeného skôr v odvolaní, ktoré

14 — Rozsudok z 30. septembra 1982, Amylum/Rada, 108/81, Zb. s. 3107, bod 25.

15 — Rozsudok z 20. februára 1997, Komisia/Daffix, C-166/95 P, Zb. s. I-983, bod 24.

16 — Rozsudok z 15. októbra 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij a i./Komisia, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99 P, Zb. s. I-8375, body 369 až 379.

predstavuje úzku väzbu s týmto dôvodom. Keďže však táto problematika nie je španielskou vládou výslovne spájaná s dotknutým odvolacím dôvodom, Súdnemu dvoru neprináleží ustanovovať takúto väzbu namiesto odvolateľa. V dôsledku toho navrhujem, aby sa považoval za neprípustný.

B — O rozsahu preskúmania Súdnym dvorom vykonaného v rámci odvolacieho konania vo veci posúdenia vnútroštátneho práva Súdom prvého stupňa

38. Vzhľadom na relevantnosť otázky vznesenej v rámci šiesteho dôvodu Španielskeho kráľovstva navrhujem jeho preskúmanie v úvodnom štádiu. Súdny dvor sa musí v tejto súvislosti vyjadriť k významu, aký sa má pripísať prvkom vnútroštátneho práva, ktoré boli v prejednávanej veci preskúmané Súdom prvého stupňa.

39. Treba tiež zdôrazniť, že položená otázka sa týka priamej žaloby¹⁷.

17 — V dôsledku toho sa náležitosti judikatúry týkajúcej sa nepriamych žalôb, akými sú prejudiciálne veci, nezadajú byť príliš rozhodujúce, pozri rozsudky z 25. októbra 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Zb. s. I-8089, bod 10; z 2. júna 2005, *Dörr a Únal*, C-136/03, Zb. s. I-4759, bod 46; z 22. júna 2006, *Conseil général de la Vienne*, C-419/04, Zb. s. I-5645, bod 24, ako aj zo 14. februára 2008, *Dynamic Medien*, C-244/06, Zb. s. I-505, bod 19.

40. Pripomínam, že Súdny dvor vo svojej veľmi skorej judikatúre rozhodol, že mu neprináleží rozhodovať o pravidlách vnútroštátneho práva, a že v dôsledku toho nemôže preskúmať výhradu, podľa ktorej Vysoký úrad prijatím rozhodnutia porušil zásady alebo ustanovenia vnútroštátneho ústavného práva¹⁸.

41. Je však nepochybné, že pri výkone svojich súdnych právomocí je Všeobecný súd v kontexte priamych žalôb vedený k tomu, aby vychádzal z určitej koncepcie alebo výkladu, ktoré by som kvalifikoval ako „výkladová rekonštrukcia“, ustanovení vnútroštátneho právneho poriadku dotknutého členského štátu. V tejto súvislosti sa mi zdá byť potrebné rozlišovať tri prípady.

42. Po prvé, Všeobecný súd môže byť vedený k priamemu uplatneniu a výkladu pravidiel vnútroštátneho práva určitého členského štátu. Táto situácia môže nastať na základe odkazu na vnútroštátne právo, uvedeného v ustanovení práva Únie, alebo na základe

18 — Vec 1/58, ako aj spojené veci 36/59 až 38/59 a 40/59.

arbitrážnej doložky¹⁹. V takom prípade Všeobecný súd uplatňuje vnútroštátne právo ako príslušný súd. Ustanovenie vnútroštátneho práva preto pre Všeobecný súd predstavuje právnu normu, ktorá s právne relevantnými skutočnosťami spája určité účinky. Súdu prvého stupňa teda prináleží vyvodiť z toho právne závery²⁰ napriek zjavným ťažkostiam pokiaľ ide o overenie obsahu vnútroštátneho práva.

vnútroštátneho práva ako právne normy, ale nekoná v postavení príslušného súdu pokiaľ ide o ich výklad. Túto situáciu možno ilustrovať kvalifikáciou určitého právneho vzťahu vychádzajúceho z pojmu, ktorý nepredstavuje autonómny pojem práva Únie, akým je manželstvo alebo zmluva, Všeobecným súdom²¹. Do tejto kategórie môžu tiež patriť situácie, v ktorých Všeobecný súd musí rozhodnúť o predbežnej otázke, ktorá má buď procesnú povahu, alebo sa týka merita veci, napríklad postavenia zástupcu účastníka konania ako advokáta v zmysle Štatútu Súdneho dvora²² alebo existencie platného prevodu vlastníckeho práva týkajúceho sa podniku.

43. Druhá situácia sa týka nepriameho uplatnenia vnútroštátneho práva Všeobecným súdom. V takom prípade uplatňuje pravidlá

44. Zdá sa teda, že v niektorých prípadoch uplatnenia vnútroštátneho práva

19 — Pozri v oblasti práva ochranných známkov rozsudok Všeobecného súdu z 9. decembra 2010, Tresplain Investments/ÚHVT–Hoo Hing (Golden Elephant Brand), T-303/08, Zb. s. II-5659, a rozsudok Súdu prvého stupňa zo 14. mája 2009, Fiorucci/ÚHVT–Edwin (ELIOFIORUCCI), T-165/06, Zb. s. II-1375. Tento rozsudok bol predmetom odvolania zapísaného pod číslom konania C-263/09 P; pozri body 49 až 78 návrhov, ktoré v tejto veci predniesla generálna advokátka Kokott 27. januára 2011. Pozri v oblasti verejných zákaziek uznesenie Súdu prvého stupňa z 2. júla 2009, Evropaiki Dynamiki/ECB, T-279/06. Toto uznesenie bolo predmetom odvolania zapísaného pod číslom konania C-401/09 P; pozri body 66 až 76 návrhov, ktoré v tejto veci predniesol generálny advokát Mengozzi 27. januára 2011. Pozri tiež nedávno z oblasti arbitrážnej doložky: rozsudok Súdu prvého stupňa z 10. júna 2009, ArchiMEDES/Komisia, T-396/05 a T-397/05, ako aj rozsudok Súdneho dvora z 18. novembra 2010, ArchiMEDES/Komisia, C-317/09 P, Zb. s. I-150⁹; rozsudky Všeobecného súdu zo 17. decembra 2010, Komisia/Acentro Turismo, T-460/08, Zb. s. II-6351, a zo 16. decembra 2010, Systran a Systran Luxembourg/Komisia, T-19/07, Zb. s. II-6083. Pozri poznámku pod čiarou 10, Arbitrážna doložka, *Europe*, január 2011, s. 19.

20 — Pripomínam, že základný rozdiel medzi prvým a druhým prípadom je založený na právnej sile rozhodnutej veci, ktorú má podľa môjho názoru rozsudok Všeobecného súdu v prvom prípade. V druhom prípade má rozsudok značný význam pokiaľ ide o skutkové okolnosti, ale nestanovuje s konečnou platnosťou právne závery, ktoré vyplývajú z právne relevantných skutkových okolností veci v súlade s normou vnútroštátneho práva.

21 — Pozri rozsudok Súdu prvého stupňa z 21. apríla 2004, M/Súdny dvor, T-172/01, Zb. s. II-1075, ako aj rozsudok zo 14. apríla 2005, Gaki-Kakouri/Súdny dvor, C-243/04 P. Pozri tiež pokiaľ ide o judikatúru Súdu pre verejnú službu rozsudok zo 14. októbra 2010, W/Komisia (F-86/09, zatiaľ neuverejnený v Zbierke) o analýze pojmu vstup do civilného manželstva a následkoch ustanovení právneho poriadku tretieho štátu. V oblasti štátnej pomoci pozri najmä rozsudok Súdu prvého stupňa z 3. marca 2010, Bundesverband deutscher Banken/Komisia (T-163/05, Zb. s. II-387), kde musel Súd prvého stupňa preskúmať ustanovenia vnútroštátneho práva na účely stanovenia existencie výhody.

22 — Pokiaľ ide o status advokáta, pozri uznesenie Súdu prvého stupňa z 28. februára 2005, ET/ÚHVT – Aparellaje eléctrico (UNEX), T-445/04, Zb. s. II-677, body 7 a 9; rozsudok Súdu prvého stupňa z 27. septembra 2005, Cargo Partner/ÚHVT (CARGO PARTNER), T-123/04, Zb. s. II-3979, body 20 a 22; uznesenie Súdu prvého stupňa z 9. septembra 2004, Alto de Casablanca/ÚHVT – Bodegas Chivite (VERA-MONTE), T-14/04, Zb. s. II-3077, bod 11; rozsudok Súdu prvého stupňa z 8. júna 2005, Wilfer/ÚHVT (ROCKBASS), T-315/03, Zb. s. II-1981, bod 11, a rozsudok Všeobecného súdu z 3. februára 2010, Enercon/ÚHVT–Hasbro (ENERCON), T-472/07, body 12 až 15, ako aj uznesenie z 10. júla 2009, Hasbro, C-59/09 P.

Všeobecným súdom bude Súdny dvor v rámci odvolania vedený k preskúmaniu obsahu ustanovení vnútroštátneho práva ako právnej otázky a nie ako otázky skutkovej.

45. Po tretie Súd prvého stupňa môže byť vedený k tomu, aby sa oprel o ustanovenie vnútroštátneho práva na účely stanovenia určitej vymedzenej skutkovej situácie. Množstvo príkladov vyplýva z uplatňovania ustanovení práva Únie, ktoré sa týkajú štátnej pomoci, najmä pokiaľ ide o pojmy výhoda a selektivita. Pri takomto type situácií sa teda vyžaduje analýza vnútroštátneho práva na účely stanovenia skutkovej situácie, ktorá sa zohľadní pri uplatnení práva Únie²³.

46. V prejednávanej veci treba zdôrazniť, že otázka štatútu Gibraltáru, tak ako ho upravuje právo Únie, predstavuje bezpochyby právnu otázku podliehajúcu preskúmaniu Súdneho dvoru.

47. Ako vyplýva zo spisu, štatút Gibraltáru je na vnútroštátnej úrovni upravený ústavnými

23 — Napríklad, v bode 82 rozsudku z 11. septembra 2008, Unión General de Trabajadores de la Rioja, C-428/06 až C-434/06, Zb. s. I-6747, ďalej len „rozsudok UGT-Rioja“, Súdny dvor skonštatoval, že „sú to práve platné normy, tak ako sú vykladané vnútroštátnymi súdmi, ktoré stanovujú medze právomocí vnútroštátneho územného celku a je nutné ich zohľadniť pri overovaní toho, či má tento celok dostatočnú autonómiu.“

ustanoveniami, ktoré boli predmetom preskúmania Súdu prvého stupňa²⁴. Úvahy Súdu prvého stupňa o štatúte Gibraltáru z hľadiska politického a správneho predstavujú výkladovú rekonštrukciu vnútroštátneho práva určenú na stanovenie skutkovej situácie Gibraltáru z hľadiska kritérií vyvodенých judikatúrou vo veci Azory²⁵. Súd prvého stupňa teda neuplatňuje pri výkone svojich súdnych funkcií ústavné ustanovenia týkajúce sa právneho štatútu Gibraltáru ako právne normy. Naopak o tieto ustanovenia sa opiera na účely posúdenia postavenia Gibraltáru z hľadiska práva Únie.

48. Navrhujem preto Súdnemu dvoru prijať záver, na účely zachovania štruktúrálnej rovnováhy vytvorenej medzi vnútroštátnym právnym poriadkom a právom Únie, že v rámci prejednávanej veci, pokiaľ Súd prvého stupňa vykonal výkladovú rekonštrukciu

24 — V bodoch 98 až 100 napadnutého rozsudku Súd prvého stupňa vykonal výklad týchto vnútroštátnych ustanovení v spojení s ustanoveniami Charty Organizácie spojených národov. Súdu Únie neprináleží preskúmať v rámci výlučnej právomoci, ktorú stanovuje článok 220 ES, zákonnosť takéhoto aktu prijatého medzinárodným orgánom. Pozri rozsudok z 3. septembra 2008, Kadi a Al Barakaat International Foundation/Rada a Komisia, C-402/05 P a C-415/05 P, Zb. s. I-6351, bod 287. Okrem toho, pokiaľ ide o kvalifikáciu Gibraltáru ako „zámorského územia“ v ústavnom britskom práve, ktorú Súd prvého stupňa zohľadnil v bode 5 napadnutého rozsudku, treba skonštatovať, že španielske Ministerstvo zahraničných vecí používa rovnakú kvalifikáciu. Pozri v tejto súvislosti *The Question of Gibraltar*, Gobierno de España, Ministerio de asuntos exteriores y de cooperación, Madrid 2008, s. 15.

25 — Rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, ďalej len „rozsudok Azory“.

ustanovení vnitrostátního práva, vrátane ustanovení s právnou silou ústavy, aby mohol uplatniť judikatúru Azory, na účely tohto odvolania ide o skutkové zistenia vykonané Súdom prvého stupňa, ktoré môžu byť preskúmané Súdnym dvorom jedine z hľadiska ich skreslenia.

stanovuje, že niektoré časti Zmluvy sa na Gibraltár nevzťahujú²⁸.

C — O osobitnom štatúte Gibraltáru

49. Je nepochybné, že Gibraltár²⁶ je európskym územím, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát v zmysle článku 299 ods. 4 ES a na ktorom sa uplatňujú ustanovenia Zmluvy ES²⁷. Akt o podmienkach prístúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska a o zmenách zmlúv však

50. Podľa vyhlásenia č. 55 tvoriaceho prílohu k Lisabonskej zmluve sa zmluvy uplatňujú na Gibraltár ako na európske územie, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát. Toto neznamená žiadnu zmenu príslušných pozícií dotknutých členských štátov.

51. Ako to zhrnul Súdny dvor²⁹, španielsky kráľ postúpil Gibraltár britskej korune na základe Utrechtskej zmluvy, ktorú uzavreli španielsky kráľ a kráľovná Veľkej Británie 13. júla 1713 v rámci zmlúv, ktorými sa ukončila vojna o nástupníctvo v Španielsku. Článok X posledná veta uvedenej zmluvy uvádza, že ak by mala britská koruna niekedy v úmysle darovať, predať alebo akýmkoľvek iným spôsobom nakladať s majetkom mesta Gibraltár, je povinná poskytnúť Španielskej korune právo prednosti pred akýmkoľvek iným záujemcom.

26 — Treba zdôrazniť, že geografický rozsah Gibraltáru bol predmetom sporu medzi Spojeným kráľovstvom a Španielskym kráľovstvom, pretože Španielske kráľovstvo neuznáva, že úžina spájajúca gibraltársky skalný útes s iberským polostrovom patrí k územiu postúpenému britskej korune Španielskym kráľovstvom na základe Utrechtskej zmluvy z roku 1713.

27 — Pri vzniku Európskeho hospodárskeho spoločenstva v roku 1957 ustanovenie tohto odseku 4 neuvádzalo žiadnu konkrétnu situáciu, ale malo skôr formu želania, majúceho pôvod v Zmluve o ESÚO obsahujúcej rovnaké spresnenie vo svojom článku 79, teda spresnenie, ktorého zámerom bolo v roku 1951 pokryť prípad Sárska. Až vstupom Spojeného kráľovstva do Spoločenstiev nadobudlo toto ustanovenie potrebný význam. Pozri v tejto súvislosti ZILLER, J.: Champ d'application du droit communautaire. In: *Juris Classer.* Vyd. 1991, č. 36.

28 — (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14). Gibraltár teda požíva výnimku. Pozri tiež osobitnú správu Dvora auditorov č. 2/93 o colnom území Spoločenstva (Ú. v. ES C 347, 1993). Treba zdôrazniť, že hoci nie je stanovená žiadna výslovná výnimka pokiaľ ide o pravidlá hospodárskej súťaže, vylúčenie Gibraltáru z colnej únie prináša obmedzenia *ratione materiae* v tejto oblasti. Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu rozsudku z 23. septembra 2003, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-30/01, Zb. s. I-9481.

29 — Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Španielsko/Spojené kráľovstvo, C-145/04, Zb. s. I-7917, body 14 až 19.

52. Súdny dvor tiež uviedol, že Gibraltár je v súčasnosti kolónia britskej koruny bez toho, aby bol súčasťou Spojeného kráľovstva. Výkonná moc tam prináleží guvernérovi, ktorého menuje kráľovná, a pokiaľ ide o vymedzené vnútorné právomoci, hlavnému ministrovi (Chief minister) a ministrom, ktorí sú menovaní na miestnej úrovni. Tí sa zodpovedajú Zákonodarnému zboru (House of Assembly), do ktorého sa voľby konajú každých päť rokov. Zákonodarný zbor je oprávnený prijímať zákony týkajúce sa vymedzených vnútorných záležitostí. Guvernér je však oprávnený zákon vetovať. Parlament Spojeného kráľovstva a kráľovná vo svojej súkromnej rade (Queen in Council) sú okrem toho oprávnení vydávať zákony uplatniteľné na Gibraltár. V Gibraltári boli zriadené vlastné sudy. Proti rozsudkom Najvyššieho súdu Gibraltáru je však možné podať odvolanie na súdnu komisiu súkromnej rady (Judicial Committee of the Privy Council)³⁰.

53. Napokon je dôležité spomenúť rezolúciu č. 1514 Spojených národov a právo na sebaurčenie (self-determination) požadované gibraltárskymi orgánmi³¹. Pri príležitosti mimoriadneho zhromaždenia, ktoré sa konalo 4. augusta 2004, prijal Parlament Gibraltáru jednohlasne návrh proklamujúci

„neodňateľné právo na sebaurčenie ľudu Gibraltáru“. Nová Ústava „Gibraltar Constitution Order“³² nadobudla účinnosť po jej schválení v referende³³ a priznala Gibraltáru veľmi širokú autonómiu, pričom znovu potvrdila britskú suverenitu na tomto území³⁴.

D — *Uplatnenie pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci na územiach uvedených v článku 299 ods. 4 ES*

54. Na úvod treba pripomenúť, že regionálna selektivita daňového opatrenia sa posudzuje vo vzťahu k obvyklej daňovej sadzbe, konkrétne k sadzbe platnej v geografickej zóne, ktorá predstavuje referenčnú zónu. Problém, s ktorým bol konfrontovaný Súd prvého stupňa v prejednávanej veci, spočíval vo vymedzení, či bola správna úvaha Komisie, ktorá sa domnievala, že Spojené kráľovstvo a Gibraltár vytvárajú celok, alebo či bolo potrebné uznať, že Gibraltár predstavuje prípustný referenčný rámec.

30 — Pozri rozsudok Španielsko/Spojené kráľovstvo, už citovaný, body 14 až 19.

31 — LINCORN, S.: The Legal Status of Gibraltar, Whose Rock is it anyway?. In: *Fordham International Law Journal*. 1994-1995, zv. 18, č. 1-5, s. 285-330, s. 319.

32 — V preambule sa uvádza „this order... gives the people of Gibraltar that degree of self-government which is compatible with British sovereignty of Gibraltar and with the fact that the United Kingdom remains fully responsible for Gibraltar's external relations“.

33 — Dve ďalšie referendá sa uskutočnili v roku 1967 a v roku 2002. Pripomínam, že Ústava z roku 2007 nie je na prejednávaný prípad uplatniteľná.

34 — LOMBART, L.: Gibraltar et le droit à l'autodétermination – perspectives actuelles. In: *Annuaire français du droit international*. LIII-2007, s. 157.

55. Táto otázka podľa môjho názoru nastoľuje otázku autonómneho výkladu práva Únie. Primárne právo totiž priznalo Gibraltáru osobitný štatút v právnom poriadku Únie. Právne účinky tohto štatútu, pokiaľ ide o uplatnenie pravidiel práva Únie týkajúcich sa štátnej pomoci, teda nezávisia od štatútu Gibraltáru, tak ako je definovaný v medzinárodnom práve, a ešte menej od štatútu definovaného v ústavnom práve Spojeného kráľovstva, ale vyplývajú výlučne z výkladu Zmluvy. Je nesporné, že medzinárodné právo a ústavné právo určitého členského štátu môžu definovať okolnosti, ktoré zakladajú právne skutočnosti, na ktoré sa uplatňuje právo Únie. Tieto okolnosti však nemajú žiaden vplyv na výlučne komunitárnu povahu právnych otázok, o ktorých má rozhodovať Súdny dvor v rámci týchto odvolaní.

opatrenie má selektívnu povahu³⁶. V rozsudku Azory Súdny dvor prijal názor, že na to, aby rozhodnutie mohlo byť považované za prijaté v rámci výkonu dostatočne autonómnych právomocí, je potrebné, aby bolo prijaté regionálnym alebo miestnym orgánom, ktorý má v ústavnej oblasti politické a správne postavenie nezávislé od postavenia ústrednej vlády. Okrem toho musí byť prijaté bez toho, aby ústredná vláda mohla priamo zasahovať do jeho obsahu. A nakoniec finančné dôsledky zníženej vnútroštátnej sadzby dane, ktorá sa uplatňuje na podniky so sídlom v danom regióne, nesmú byť vyrovnávané dotáciami alebo subvenciami pochádzajúcimi od iných regiónov alebo od ústrednej vlády³⁷. Súdny dvor potvrdil tieto zásady s určitými spresneniami vo veci UGT-Rioja. Pokiaľ ide o tretiu podmienku, predovšetkým upresnil, že ide o „hospodársku a finančnú autonómiu“³⁸.

56. Základnou otázkou v rozsudku Azory³⁵ bolo, či dotknuté daňové úľavy možno považovať za opatrenie, ktoré sa na Azory všeobecne uplatňuje, alebo či ide skôr o selektívne opatrenie priznávajúce výhodu iba subjektom usadeným v Azorách v porovnaní so subjektmi aktívnymi v Portugalsku.

57. Ako navrhol generálny advokát Geelhoed, región musí byť autonómny v inštitucionálnom, procesnom a hospodárskom zmysle, aby sa nebolo možné domnievať, že

58. Význam rozsudku Azory spočíva bezpochyby v skutočnosti, že hoci sa netýkal federálneho štátu, ktorý má symetrické rozdelenie daňových právomocí, Súdny dvor nerozhodol, že referenčný rámec musí nevyhnutne

35 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 25.

36 — Návrhy vo veci Azory už citované v poznámke pod čiarou 25, bod 54.

37 — Rozsudok Azory, už citovaný, body 67 a 68.

38 — Rozsudok UGT-Rioja, už citovaný, bod 51.

zodpovedať celému územia členského štátu³⁹. Práve naopak, Súdny dvor pripustil, že referenčný rámec daňovej právnej úpravy regionálneho územného celku môže zodpovedať jeho vlastnému územia, ak má táto entita dostatočnú autonómiu voči ústrednej vláde dotknutého členského štátu.

zásad, ako sú zásady uplatňované na iné vnútroštátne entity⁴⁰ majúce svoje vlastné daňové právomoci. Podľa môjho názoru jedine takýto výklad zachováva potrebný účinok článku 299 ods. 4 ES v spojení so zásadou, podľa ktorej sa na Gibraltár uplatňujú právne pravidlá Únie upravujúce štátnu pomoc.

59. Na Gibraltár sa uplatňujú vzhľadom na jeho štatút uvedený v článku 299 ods. 4 ES pravidlá Zmluvy, a najmä tie, ktoré sa týkajú štátnej pomoci. Okrem toho, pristúpenie Spojeného kráľovstva k Európskym spoločenstvám bolo možné bez toho, aby existoval spoločný daňový režim medzi týmito členskými štátom a Gibraltárom, ktorý patrí do kategórie území s osobitným vzťahom s Európskou úniou.

61. Okrem toho skutočnosť, že Súdny dvor nikdy predtým nemusel posudzovať prípad územia, za ktorého vzťahy je zodpovedný členský štát, nemôže stačiť na to, na rozdiel od tvrdení Španielskeho kráľovstva, aby sa od začiatku vylúčilo uplatnenie judikatúry Azory na Gibraltár.

60. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa mi zdá byť vylúčené, aby výklad, ktorý je v súlade s cieľom Zmluvy, umožnil vyžadovať od Spojeného kráľovstva, aby uplatňovalo svoj vlastný daňový režim na územie Gibraltáru. Naopak, keďže Zmluvy nestanovujú výnimku týkajúcu sa uplatnenia pravidiel o štátnej pomoci na dotknutom území, zdá sa mi byť logické, aby boli podmienky regionálnej selektivity posúdené na základe rovnakých

62. V dôsledku toho treba skonštatovať, že Súd prvého stupňa mohol túto judikatúru uplatniť na prípad Gibraltáru bez toho, aby takýto prístup predstavoval sám osebe porušenie jedného z kritérií pojmu štátna pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Práve vo svetle týchto všeobecných pripomienok budem analyzovať jednotlivé odvolacie dôvody uvádzané Španielskym kráľovstvom.

39 — Poznámam, že v štátoch so symetrickou decentralizáciou, ktorá predstavuje model zdieľanej daňovej suverenity, neexistuje spoločný referenčný systém na vnútroštátnej úrovni. V systéme symetrickej decentralizácie, akou je federálny štát, sú totiž právomoci rozdelené jednotným spôsobom. Naproti tomu, asymetrická decentralizácia predstavuje model, kde existujú entity pôsobiace na nižšej ako štátnej úrovni s autonómnymi právomocami, pričom zvyšok územia členského štátu podlieha všeobecnému režimu. Pozri argumenty uvádzané Komisiou v bodoch 22 až 24 už citovaného rozsudku Azory, ako aj argumentáciu Súdneho dvora uvedenú v bodoch 64 až 65 tohto istého rozsudku.

40 — Domnievam sa, že pojem entity na vnútroštátnej úrovni alebo entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni v kontexte štátnej pomoci odkazuje na iné subjekty verejného práva, ako sú suverénne štáty.

E — Prvý odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva založený na nezohľadnení štatútu Gibraltáru

3. O veci samej

1. Argumentácia

63. Svojím prvým odvolacím dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa porušil článok 299 ods. 4 ES v rozsahu, v akom nezohľadnil právny štatút Gibraltáru ako z hľadiska medzinárodného práva – tým, že opomenul článok 74 Charty Organizácie spojených národov – tak aj z hľadiska práva Únie, a v rozsahu, v akom povýšil Gibraltár na nový členský štát Európskej únie v daňovej oblasti. Z prístupu Súdu prvého stupňa vyplýva, že Gibraltár môže prijímať škodlivé daňové opatrenia bez možnosti vykonania účinnej kontroly.

2. O prípustnosti

64. Government of Gibraltar namieta neprípustnosť argumentácie Španielskeho kráľovstva, podľa ktorej sa mal Súd prvého stupňa odvolávať na článok 74 Charty Spojených národov. Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 35 a 36 týchto návrhov navrhujem, aby bola táto časť prvého odvolacieho dôvodu uznaná za prípustnú.

65. Domnievam sa, že základnou a jedinou relevantnou otázkou z hľadiska odpovede na odvolanie Španielskeho kráľovstva je, či Súd prvého stupňa presne uplatnil štatút Gibraltáru stanovený právom Únie.

66. V tejto súvislosti stačí poznamenať, že v bodoch 5 až 10 napadnutého rozsudku Súd prvého stupňa zhrnul štatút Gibraltáru podobne ako Súdny dvor v už citovanej veci Španielsko/Spojené kráľovstvo. V bode 10 napadnutého rozsudku tiež správne pripomenul postavenie Gibraltáru z hľadiska článku 299 ods. 4 ES.

67. Pokiaľ ide o body 98 až 100 napadnutého rozsudku, ktoré sa venujú analýze vnútroštátneho práva, ako som uviedol vyššie, preskúmanie Súdneho dvora sa obmedzuje na preskúmanie skreslenia skutkových okolností, ktoré nebolo namietané, a ktoré sa v každom prípade zdá byť vzhľadom na relevantné body vylúčené.

68. Okrem toho uvádzam, že úvaha Súdu prvého stupňa, ktorá zahŕňa pripomenutie obsahu článku 73 Charty Organizácie spojených národov, patrí do argumentácie, ktorej cieľom je zistiť, či Gibraltár spĺňa druhú podmienku stanovenú už citovaným rozsudkom Azory, teda podmienku týkajúcu sa legislatívnej autonómie.

69. V tomto kontexte stačí pripomenúť, že Súdny dvor opakovane zdôraznil, že právomoci Spoločenstva sa musia vykonávať v súlade s medzinárodným právom⁴¹, pričom najvýznamnejším príkladom tejto judikatúry je rozsudok Racke⁴². Súd prvého stupňa sa teda mohol platne odvolať na Chartu Organizácie spojených národov vo svojej analýze uplatnenia podmienok rozsudku Azory na Gibraltár. Nevyplýva však z toho, že Súd prvého stupňa bol povinný rozšíriť svoju analýzu na ďalšie ustanovenia tejto Charty, akým je článok 74, ktorý navyše podľa mňa pokrýva aspekty, ktoré, na jednej strane, neboli predmetom sporného rozhodnutia a, na druhej strane, neboli uvedené v žalobách podaných na Súd prvého stupňa.

70. Pokiaľ totiž ide o otázku, či dotknutá daňová reforma bola vytvorená bez toho, aby mohla centrálna vláda Spojeného kráľovstva priamo zasiahnuť do jej obsahu, zdá sa mi, že problematika dodržiavania dobrého susedstva uvedená v článku 74 Charty je odlišná od analýzy Súdu prvého stupňa v bodoch 90 až 100 napadnutého rozsudku. V dôsledku toho a za predpokladu, že by sa mala argumentácia

Španielskeho kráľovstva vykladať ako argumentácia, ktorá sa týka nedostatku odôvodnenia napadnutého rozsudku, takúto argumentáciu nemožno prijať.

71. Napokon, zo žiadneho bodu napadnutého rozsudku nevyplýva, že Súd prvého stupňa stotožnil Gibraltár s novým členským štátom. V tomto zmysle nemôžu byť vykladané najmä úvahy Súdu prvého stupňa týkajúce sa regionálnej selektivity, kedy Súd prvého stupňa po tom, ako preskúmal postavenie Gibraltáru z hľadiska kritérií judikatúry Azory, rozhodol v bode 115 napadnutého rozsudku, že referenčný rámec zodpovedá výlučne Gibraltáru.

72. Týmto iba uplatnil judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej referenčný rámec pri posúdení selektivity opatrenia nemusí byť nevyhnutne definovaný hranicami územia dotknutého členského štátu⁴³.

73. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené okolnosti navrhujem, aby sa prvý odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva zamietol ako nedôvodný.

41 — Rozsudky z 24. novembra 1992, Poulsen a Diva Navigation, C-286/90, Zb. s. I-6019; z 5. júla 1994, Anastasiou a i., C-432/92, Zb. s. I-3087, bod 43; z 2. augusta 1993, Levy, C-158/91, Zb. s. I-4287, bod 19; z 9. augusta 1994, Francúzsko/Komisia, C-327/91, Zb. s. I-3641, bod 25. Pozri tiež rozsudok Súdu prvého stupňa z 22. januára 1997, Opel Austria/Rada, T-115/94, Zb. s. II-39, body 79, 90 až 93.

42 — Rozsudok zo 16. júna 1998, C-162/96, Zb. s. I-3655. Zásada dodržiavania medzinárodného práva bola nedávno potvrdená v rozsudku z 3. septembra 2008, Kadi a Al Barakaat International Foundation/Rada a Komisia, C-402/05 P a C-415/05 P, Zb. s. I-6351, bod 291.

43 — Pozri rozsudok Azory, už citovaný, bod 57.

F — *Štvrtý odvolací dôvod Španielska založený na nezohľadnení požiadavky, podľa ktorej štátna pomoc musí byť priznaná štátom alebo zo štátnych prostriedkov*

je taký výklad, ktorý spočíva v uplatnení zásad uvedených v judikatúre týkajúcej sa regiónov a území s vlastnými daňovými právomocami na prejednávany prípad.

1. Argumentácia

74. Svojim štvrtým dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že geografický referenčný rámec na uplatnenie článku 87 ods. 1 ES musí byť nevyhnutne územie Gibraltáru, ako aj Spojeného kráľovstva alebo Španielskeho kráľovstva. Pojem štátna pomoc v zmysle tohto článku totiž znamená, že výhody sa poskytujú priamo alebo nepriamo zo štátnych prostriedkov určitého členského štátu. Gibraltár však nie je členským štátom, ale iba územím, ktoré nie je súčasťou žiadneho členského štátu, v súlade s článkom 299 ods. 4 ES.

2. Posúdenie

75. Ako som už uviedol vyššie, jediným výkladom, ktorý je v súlade s duchom článku 299 ods. 4 ES v spojení so zásadou uplatnenia pravidiel o štátnej pomoci na Gibraltár,

76. V dôsledku toho navrhujem zamietnuť štvrtý odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva ako nedôvodný.

G — *Piaty odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva založený na porušení zásady zákazu diskriminácie*

1. Argumentácia

77. Svojim piatym odvolacím dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa porušil zásadu zákazu diskriminácie tým, že uplatnil judikatúru Azory na prejednávany prípad, ktorý však vychádza z úplne odlišnej situácie. Na jednej strane, Súd prvého stupňa uplatnil kritériá vyvođené v rozsudku Azory stanovené Súdny dvorom vo vzťahu k regiónu určitého členského štátu na prípad Gibraltáru, ktorý má status kolónie. Na druhej strane, vec Azory sa týkala iba zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb, a nie zavedenia úplného systému zdanenia právnických osôb.

2. O prípustnosti

78. Government of Gibraltar tvrdí, že piaty odvolací dôvod treba považovať za nový dôvod, ktorý preto musí byť vyhlásený za neprípustný.

79. Podľa článku 113 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, odvolaním nemožno meniť predmet sporu pred Všeobecným súdom. Právomoc Súdneho dvora v rámci odvolania je totiž obmedzená na posúdenie právnych riešení dôvodov prejednávanych na prvom stupni. Účastník konania teda nemôže predniesť pred Súdnym dvorom po prvýkrát odvolací dôvod, ktorý nebol prednesený pred Všeobecným súdom, pretože by to znamenalo, že mu je umožnené obrátiť sa na Súdny dvor, ktorého právomoc je pri odvolaní obmedzená, s rozsiahlejším predmetom konania, ako bol predmet konania prejednaný Všeobecným súdom⁴⁴.

80. Poznámam však, že reštriktívny výklad judikatúry nesie riziko, že privilegovaný účastník konania, akým je členský štát, bude pozbavený možnosti uviesť na Súdnom dvore dôvody, ktoré sú odlišné od dôvodov prednesených na Všeobecnom súde. Keďže tieto dôvody smerovali proti spornému rozhodnutiu, zdá sa mi byť prirodzené, že by sa mali rozvíjať v štádiu odvolacieho konania, kedy

smerujú proti rozsudku vydanému v nadväznosti na prvotné žaloby. Domnievam sa, že dôvody, ktoré môžu byť uplatnené členským štátom proti rozsudku Všeobecného súdu, by nemali byť obmedzené samotnou skutočnosťou, že členský štát sa zúčastnil konania na prvom stupni, hoci len v postavení vedľajšieho účastníka konania.

81. Ak teda má Gibraltár úmysel vzniknúť proti Španielskemu kráľovstvu výhradu, že zmenilo predmet sporu, táto výhrada nemôže byť prijatá, pretože z uvedenia porušenia zásady zákazu diskriminácie v súvislosti s uplatnením judikatúry Azory nemôže vyplývať žiadna zmena predmetu sporu. Táto judikatúra sa naopak nachádza v centre úvah Súdu prvého stupňa, preto navrhujem, aby sa piaty odvolací dôvod považoval za prípustný.

3. O veci samej

82. Na úvod pripomínam, že zásada rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie požaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rôznym spôsobom a s rôznymi situáciami rovnakým spôsobom,

44 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 1. júna 1994, Komisia/Brazzelli Lualdi a i., C-136/92 P, Zb. s. I-1981, bod 59; z 26. októbra 2006, Koninklijke Coöperatie Cosun/Komisia, C-68/05 P, Zb. s. I-10367, bod 96, ako aj z 12. novembra 2009, SGL Carbon/Komisia, C-564/08 P, Zb. s. I-1918, bod 22.

pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené⁴⁵.

83. Španielske kráľovstvo v prejednávanej veci nastoľuje otázku, či vzhľadom na rozdiely medzi štatútom Azor a štatútom Gibraltáru bolo právne odôvodnené priamo uplatniť judikatúru Azory na Gibraltár.

84. V tejto súvislosti treba hneď na úvod pripomenúť, že hoci sa Súd prvého stupňa odvolal na túto judikatúru, nevykonal porovnanie medzi týmito dvoma územiaми. Domnievam sa preto, že otázka nastolená Španielskym kráľovstvom nie je relevantná pokiaľ ide o uplatnenie ustanovení upravujúcich štátnu pomoc.

85. Naopak, v rozsahu, v akom riešenie prijaté Súdny dvorom v rozsudku Azory predstavuje rámec pre výklad článku 87 ods. 1 ES, ktorý sa môže uplatňovať na rôzne územia a celky, zdá sa byť nevyhnutné zadefinovať najskôr pôsobnosť práva Únie v takýchto prípadoch.

45 — Rozsudok zo 17. decembra 1959, *Société des fonderies de Pont-à-Mousson*/Vysoký úrad, 14/59, Zb. s. 445. Pozri tiež, *ex multis*, rozsudky z 9. septembra 2004, *Španielsko/Komisia*, C-304/01, Zb. s. I-7655, bod 31; zo 14. decembra 2004, *Swedish Match*, C-210/03, Zb. s. I-11893, bod 70, a zo 14. apríla 2005, *Belgicko/Komisia*, C-110/03, Zb. s. I-2801, bod 71.

86. Pokiaľ teda ide o územia a regióny, ktoré majú osobitné vzťahy s určitými členskými štátmi z dôvodu ich spoločnej minulosti alebo nedávneho vývoja regionálnej autonómie, domnievam sa, že treba uvažovať v dvoch rovinách.

87. Po prvé je nevyhnutné zistiť, či sa Zmluva ES na také územie uplatňuje. V prípade kladnej odpovede a nezávisle od otázky, či ide o entitu pôsobiacu na nižšej ako štátnej úrovni, autonómne územie alebo územie nachádzajúce sa mimo územia členského štátu, druhá etapa spočíva v identifikácii vhodného referenčného rámca vzhľadom na judikatúru Azory.

88. Práve preto sa domnievam, že Súd prvého stupňa po tom, ako stanovil štatút Gibraltáru z hľadiska Zmluvy ES, správne uplatnil kritériá definované Súdny dvorom v rozsudku Azory bez toho, aby sa vystavil riziku porušenia zásady zákazu diskriminácie.

89. Napokon, prípadný rozdiel v rozsahu daňovej reformy, ktorá môže byť uplatnená v Azorách a v Gibraltári, nemá podľa môjho názoru v tejto súvislosti žiaden vplyv.

90. Piaty odvolací dôvod preto navrhujem zamietnuť ako nedôvodný.

H – *O šiestom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva založenom na porušení podmienok stanovených v rozsudku Azory*

prijaté pri výkone dostatočne autonómnych právomocí tohto orgánu, musia byť splnené tri kritériá inštitucionálnej, procesnej ako aj hospodárskej a finančnej autonómie⁴⁶.

1. Argumentácia

91. Svojim šiestym odvolacím dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa porušil článok 87 ods. 1 ES v rozsahu, v akom sa nesprávne domnieval, že sú splnené podmienky stanovené v rozsudku Azory, a teda je možné vyvodit' záver o absencii regionálnej selektivity. Napáda body 76 až 117 napadnutého rozsudku.

94. Po prvé, pokiaľ ide o inštitucionálnu autonómiu, Súd prvého stupňa sa v bode 89 napadnutého rozsudku obmedzil na konštatovanie, že hlavní „účastníci konania“ uznávajú, že orgány v Gibraltári majú nezávislé postavenie v ústavnej oblasti. Španielske kráľovstvo však spochybňuje existenciu takej zhody pričom používa výraz „zhoda medzi všetkými účastníkmi konania“ a tvrdí, že ono samotné nikdy neprijalo tézu o politickej a správnej autonómii Gibraltáru.

2. Posúdenie

92. Ako som uviedol vyššie, navrhujem Súdnemu dvoru, aby obmedzil svoje preskúmanie úvah týkajúcich sa výkladu vnútroštátneho práva Súdom prvého stupňa iba na skreslenie náležitostí tohto práva pri posúdení podmienok judikatúry Azory.

95. V tejto súvislosti uvádzam, že zhoda spomínaná v bode 89 napadnutého rozsudku sa týka hlavných „účastníkov konania“. Španielske kráľovstvo sa zúčastnilo na konaní na Súde prvého stupňa v postavení vedľajšieho účastníka konania, čo vylučuje jeho zohľadnenie v súvislosti s touto zhodou. Bod 89 rozsudku teda neobsahuje žiadne skreslenie, pretože sa opiera o existenciu zhody stanovísk medzi hlavnými účastníkmi konania, teda o skutočnosť, ktorá okrem iného nie je spochybnená inými účastníkmi v odvolacom konaní na Súdnom dvore.

93. Podľa tejto judikatúry, aby sa mohlo rozhodnutie prijaté regionálnym alebo miestnym orgánom považovať za rozhodnutie

⁴⁶ — Rozsudky Azory, už citovaný, bod 67, a UGT-Rioja, už citovaný, bod 51.

96. Okrem toho musím zdôrazniť rozporuplnú povahu odvolania Španielskeho kráľovstva, pretože v rámci svojho štvrtého odvolacieho dôvodu tvrdí, že Gibraltár nie je súčasťou Spojeného kráľovstva a v rámci svojho šiesteho odvolacieho dôvodu tvrdí, že Gibraltár nemá politický a správny štatút nezávislý od štatútu vlády Spojeného kráľovstva.

97. Po druhé, pokiaľ ide o procesnú autonómiu, Súd prvého stupňa po tom, ako pripomenul relevantné ustanovenia Ústavy Gibraltáru, dospel k záveru, že právomoci priznané guvernérovi článkami 33 a 34 tejto ústavy, ktoré neboli nikdy v daňovej oblasti vykonávané, nepreukazujú možnosť priameho zásahu vlády Spojeného kráľovstva do obsahu daňovej reformy.

98. V tejto súvislosti pripomínam, že článok 225 ES, článok 58 prvý odsek Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a článok 112 ods. 1 prvý pododsek písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ukladajú predovšetkým odvolateľovi, keď namieta skreslenie Všeobecným súdom, povinnosť presne označiť dôkazy, ktoré tento súd skreslil, a preukázať nesprávne právne posúdenie, ktoré podľa jeho názoru viedlo Všeobecný súd k takémuto skresleniu⁴⁷. O skreslenie totiž ide vtedy,

ak sa bez poukazovania na nové dôkazy hodnotenie existujúcich dôkazov javí ako zjavne nesprávne⁴⁸.

99. Vo svetle tvrdení Španielskeho kráľovstva, ktoré smerujú predovšetkým k spochybneniu významu dotknutých vnútroštátnych ustanovení, a konkrétne k zdôrazneniu hypotetickej existencie právomoci Spojeného kráľovstva zasiahnuť, však nemožno konštatovať žiadne skreslenie presného významu Ústavy Gibraltáru Súdom prvého stupňa.

100. Napokon, pokiaľ ide o hospodársku a finančnú autonómiu, zdôrazňujem, že z judikatúry jasne vyplýva, že na to, aby nebola splnená tretia podmienka judikatúry Azory, musí existovať určitá náhrada, teda vzťah príčinnej súvislosti medzi daňovým opatrením prijatým orgánmi, ktoré sú zaň zodpovedné a sumami uhrádzanými štátom⁴⁹. Súd prvého stupňa teda správne vychádzal v bode 106 napadnutého rozsudku z takéhoto výkladu rozsudku Azory.

101. Okrem toho, Španielske kráľovstvo vo svojom odvolacom dôvode neuvádza žiaden argument, ktorý by mohol preukázať skreslenie okolností preskúmaných Súdom prvého stupňa v bodoch 108 až 113 napadnutého rozsudku, a na ktorých založil svoj záver, podľa ktorého, keďže Komisia nepredložila žiaden dôkaz o opaku, Gibraltár nedostáva žiadnu finančnú podporu od Spojeného kráľovstva

47 — Rozsudok zo 7. januára 2004, Aalborg Portland a i./Komisia, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, Zb. s. I-123, bod 50.

48 — Rozsudok zo 6. apríla 2006, General Motors/Komisia, C-551/03 P, Zb. s. I-3173, bod 54.

49 — Rozsudok UGT-Rioja, už citovaný, bod 129.

na účely kompenzácie finančných dôsledkov daňovej reformy.

v rozsahu, v akom zamietol existenciu takejto štvrtej podmienky a obmedzil sa v bode 88 napadnutého rozsudku na konštatovanie, že táto podmienka nemá žiadnu oporu v rozsudku Azory.

102. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhujem, aby sa šiesty odvolací dôvod považoval za nedôvodný v celom svojom rozsahu.

2. Posúdenie

I — O siedmom a deviatom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva, ktoré sú založené na údajnej existencii štvrtej podmienky v rámci judikatúry Azory

1. Argumentácia

103. Svojím siedmym odvolacím dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa nesprávne vykladal rozsudok Azory v rozsahu, v akom neuplatnil štvrtú podmienku, ktorej existencie sa Španielske kráľovstvo dovoľáva. Podľa Španielskeho kráľovstva by totiž autonómia mala byť ohraničená určitými minimálnymi požiadavkami, aby sa zabránilo existencii diametrálne odlišných daňových režimov na regionálnej úrovni ohrozujúcich spoločný trh.

104. Svojím deviatym odvolacím dôvodom Španielske kráľovstvo tvrdí, že napadnutý rozsudok nie je dostatočne odôvodnený

105. Svojím siedmym dôvodom sa Španielske kráľovstvo snaží preukázať nesprávne právne posúdenie, ktoré mal Súd prvého stupňa vykonať v bode 88 napadnutého rozsudku. Španielske kráľovstvo má v tejto súvislosti zámer vyvodiť z bodu 47 rozsudku Azory štvrtú podmienku, ktorá sa pridáva k trom podmienkam vyvođeným Súdny dvorom v tomto rozsudku.

106. V rozsudku UGT-Rioja Súdny dvor zamietol existenciu štvrtej podmienky, v danom prípade predchádzajúcej uplatneniu troch kritérií stanovených v rozsudku Azory⁵⁰. Súdny dvor rozhodol, že „jedinými podmienkami, ktoré musia byť splnené na to, aby územie patriace do právomoci entity pôsobiacej na nižšej ako štátnej úrovni bolo relevantným rámcom na posúdenie, či rozhodnutie prijaté touto entitou je selektívnej povahy, sú podmienky inštitucionálnej autonómie,

⁵⁰ — Rozsudok UGT-Rioja, už citovaný, body 53 až 60: „Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, body 58 a 66 už citovaného rozsudku Portugalsko/Komisia nezavádzajú žiadnu predbežnú podmienku na splnenie troch kritérií spresnených v bode 67 uvedeného rozsudku“.

procesnej autonómie, ako aj hospodárskej a finančnej autonómie, tak ako sú upresnené v bode 67 rozsudku Portugalsko/Komisia“.

107. Z toho je potrebné vyvodiť záver, že štvrtú podmienku, o ktorej sa Španielske kráľovstvo domnieva, že je možné ju vyvodiť z rozsudku Azory, Súdny dvor nikdy nestanovil. V dôsledku toho navrhujem zamietnuť siedmy odvolací dôvod ako nedôvodný.

108. Vzhľadom na túto odpoveď nie je potrebné preskúmať deviaty odvolací dôvod.

J — O druhom a treťom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva

109. Vzhľadom na skutočnosť, že tieto dva dôvody majú podobnú povahu, navrhujem ich preskúmať spoločne.

porovnávať daňový režim uplatňovaný na právnické osoby so sídlom v Gibraltári a daňový režim uplatňovaný na právnické osoby so sídlom v Spojenom kráľovstve, pozbavil článok 87 ods. 1 ES jeho zmyslu. Výklad tohto ustanovenia by mal zohľadňovať skutočnosť, že Gibraltár je považovaný Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) za „daňový raj“ a Medzinárodným menovým fondom (IMF) za „offshore finančné centrum“.

111. Vo svojom treťom odvolacom dôvode Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa mal vykladať článok 87 ES vo svetle usmernenia Európskej centrálnej banky (ECB) zo 16. júla 2004. Z tohto dokumentu, ktorý predstavuje záväznú normu práva Únie, vyplýva, že na Gibraltár sa vzťahuje pojem „offshore finančné centrum“. Vo svojej replike Španielske kráľovstvo predovšetkým tvrdí, že Spojené kráľovstvo je súčasťou Európskeho systému centrálnych bánk (ESCB) a že článok 5 jeho štatútu predstavuje právny základ pre vyššie uvedené usmernenie ECB.

2. Posúdenie

1. Argumentácia

110. Vo svojom druhom odvolacom dôvode Španielske kráľovstvo tvrdí, že Súd prvého stupňa tým, že sa domnieval, že nemožno

112. Týmito dvoma odvolacími dôvodmi Španielske kráľovstvo v podstate vytyka Súdu prvého stupňa, že pri posúdení daňovej reformy Gibraltáru vo svetle článku 87 ods. 1 ES opomenul zohľadniť aspekty týkajúce sa

kvalifikácie Gibraltáru finančnými orgánmi a inštitúciami na medzinárodnej úrovni.

zdaneniu však nemôžu spochybníť záver, ku ktorému dospel Súd prvého stupňa.

113. Tieto dôvody preto možno považovať za dôvody založené na nedostatku odôvodnenia napadnutého rozsudku, čo predstavuje právnu otázku, ktorá sama osebe môže byť uplatnená v rámci odvolania⁵¹.

116. Druhý a tretí odvolací dôvod preto musia byť zamietnuté ako bezpredmetné.

V — Priame dane a štátna pomoc⁵²

114. Bez toho, aby bolo potrebné preskúmať druhý a tretí odvolací dôvod z hľadiska nedostatku odôvodnenia, však treba skonštatovať, že tieto odvolacie dôvody sú bezpredmetné, pretože, ak by aj boli dôvodné, nemohli by viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku.

A — Predbežné pripomienky týkajúce sa štruktúry odvolania Komisie

115. V konaní o odvolaní sa totiž úloha Súdneho dvora obmedzuje na preskúmanie, či sa Všeobecný súd dopustil pri výkone svojho súdneho preskúmania nesprávneho právneho posúdenia. Zostáva teda jedine overiť, či Súd prvého stupňa mohol oprávnene rozhodnúť, že návrh daňovej reformy v Gibraltári je v súlade s pravidlami uplatniteľnými v oblasti štátnej pomoci, a v dôsledku toho, či mohol oprávnene zrušiť sporné rozhodnutie. Medzinárodné štúdie z oblasti boja proti škodlivému

117. Komisia na podporu svojho odvolania uvádza jediný odvolací dôvod založený na porušení článku 87 ods. 1 ES Súdom prvého stupňa. Hoci Komisia rozdelila svoj odvolací dôvod na šesť častí, zdá sa mi, že spochybňuje hlavne tri aspekty úvahy Súdu prvého stupňa.

118. Prvý aspekt, ktorý je predmetom prvej časti, sa vzťahuje na posúdenie vzťahu medzi pravidlami Spoločenstva týkajúcimi sa

51 — Pozri najmä rozsudok z 9. septembra 2008, FIAMM a FIAMM Technologies/Rada a Komisia, C-120/06 P a C-121/06 P, Zb. s. I-6513, bod 90.

52 — Šesť častí jediného odvolacieho dôvodu Komisie a ôsmy odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva.

štátnej pomoci a právomocami členských štátov v oblasti priamych daní Súdom prvého stupňa. Druhý aspekt, ktorému sa venuje druhá a piata časť, sa týka predovšetkým údajne nesprávneho posúdenia kritéria selektivity. Napokon, šiesta časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie sa venuje tretiemu aspektu, ktorý je úzko spätý s druhým, a to údajnému nedostatku odôvodnenia pokiaľ ide o preskúmanie troch aspektov selektivity zdôraznených v spornom rozhodnutí.

podpory je totiž založené na porovnaní medzi, na jednej strane, skutočnou situáciou príjemcov mechanizmov prijatých členskými štátmi pri výkone ich daňových právomocí a, na druhej strane, daňovým režimom podľa práva uplatniteľného na tom istom referenčnom území.

B — O pojme škodlivá daňová súťaž

119. V dôsledku toho navrhujem analyzovať odvolanie z hľadiska týchto troch hlavných tvrdení Komisie.

120. Hneď na úvod zdôrazňujem, že Komisia svojim odvolaním vyzýva Súdny dvor, aby sa vzdal až doteraz ustanoveného systému týkajúceho sa uplatnenia článku 87 ods. 1 EŠ na opatrenia nepriamej podpory, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc v zmysle tohto ustanovenia, ako napríklad úľavy, daňové oslobodenia, alebo iné formy nepriamej podpory.

121. Z posúdenia takýchto opatrení vyplýva porovnanie medzi, na jednej strane, postavením dotknutých podnikov v prípade uplatnenia týchto opatrení a, na druhej strane, referenčným kritériom, teda objektívnym štandardom, akým je daňový režim podľa všeobecného práva alebo test správania súkromného investora. Posúdenie opatrení daňovej

122. Globalizácia hospodárskej činnosti, obchodov a investícií, ako aj zvýšenie počtu podnikov vykonávajúcich činnosť nad rámec vnútroštátnych hraníc, sú fenomény, ktoré kladú významné požiadavky na dane a daňové systémy. Množstvo zdaniteľných podnikov totiž v súčasnosti prechádza hranicami, aby sa usadilo v štátoch ponúkajúcich lepšie všeobecné podmienky. V rámci týchto podmienok hrajú dane veľmi významnú rolu, akokoľvek je v praxi náročné s presnosťou určiť ich skutočný dosah⁵³.

123. Veľký počet daňovo suverénnych území a štátov používa daňové a nedaňové stimuly s cieľom prilákať finančné aktivity a iné spôsoby poskytovania služieb. Tieto územia vo všeobecnosti ponúkajú zahraničnému investorovi prostredie, v ktorom sa často spája žiadne alebo minimálne zdanenie

53 — CARLOS DOS SANTOS, A.: Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne. In: *Revue internationale de Droit Économique*. 2004, s. 9 až 45.

s regulačnými alebo správnymi úlavami⁵⁴. Takéto „jurisdikcie“ sú vo všeobecnosti kvalifikované ako daňové raje a predstavujú jeden zo základných aspektov pojmu škodlivého zdanenia⁵⁵.

124. Podľa definície právnej vedy sa „daňová súťaž“ prejavuje globálnym poklesom miery daňového zaťaženia na účely zlepšenia makroekonomickej situácie krajiny prostredníctvom posilňovania konkurencieschopnosti vnútroštátneho priemyslu a/alebo lákaním zahraničných investícií⁵⁶. Tento pojem hrá významnú rolu tak na úrovni medzinárodných hospodárskych vzťahov, ako aj v rámci spoločného trhu Únie.

125. Komisia pripúšťa, že určitá miera daňovej súťaže v rámci Únie je bezpochyby nevyhnutná a môže prispieť k zníženiu daňového zaťaženia⁵⁷. Pokiaľ ide o priame dane, zdôrazňuje, že členské štáty si môžu, ak dodržiavajú pravidlá Spoločenstva, slobodne

vybrať daňové režimy, ktoré považujú za najvhodnejšie a najlepšie zodpovedajúce ich preferenciám⁵⁸.

126. Únia teda prijíma opatrenia smerujúce k vytvoreniu rámca pre daňovú súťaž, keďže táto môže narušiť hospodársku a priemyselnú súťaž. Cieľom nie je ukončiť akúkoľvek daňovú súťaž, ale skôr ju mať pod kontrolou⁵⁹.

127. Pokiaľ ide predovšetkým o priame dane, po viacerých snahách smerujúcich k harmonizácii zdanenia podnikov⁶⁰, ktoré neuspeli v dôsledku obáv členských štátov zo straty

54 — Správa OECD – škodlivá daňová súťaž, bod 47.

55 — Podľa správy OECD preferenčné škodlivé daňové režimy pomáhajú identifikovať štyri základné faktory: a) skutočná daňová sadzba uplatnená režimom na príjmy považované za nízke alebo žiadne; b) režim je „účelový“; c) fungovanie režimu nie je transparentné a d) krajina, ktorá tento režim uplatňuje, nevykonáva skutočnú výmenu informácií s inými krajinami.

56 — PINTO, C.: *Tax Competition and EU Law*. s. 1.

57 — Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru – Daňová politika Európskej únie – Priority pre budúce roky, KOM(2001) 260 v konečnom znení, bod 2.3 [neoficiálny preklad].

58 — Oznámenie (2001)260, bod 2.4. Fínska republika však počas prístupových rokovaní prijala záväzok voči členským štátom, že nenechá Alandské ostrovy transformovať sa na daňový raj, Pozri KUOSMANEN, A.: *Finland's Journey to the European Union*. Maastricht 2001, s. 262 a 264.

59 — Pri prijímaní uznesenia Rady a v Rade združených zástupcov vlád členských štátov z 1. decembra 1997 o kódexe správania sa v oblasti zdanenia podnikov [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 2, ďalej len „kódex správania“) Rada uznala, že korektná hospodárska súťaž môže mať pozitívne účinky. Práve z tohto dôvodu bol kódex osobitne koncipovaný iba na účely odhalenia opatrení, ktoré narúšajú lokalizáciu hospodárskych činností v Spoločenstve tým, že sa týkajú iba nerezidentov a priznávajú im priaznivejšie daňové zaobchádzanie ako je zaobchádzanie, ktoré sa obvykle uplatňuje v dotknutom členskom štáte. Kódex definuje kritéria na účely inventarizácie týchto potenciálne škodlivých opatrení. Počas zasadania Rady „Ecofin“ 14. marca 2008 definovali ministri financií „dobrú správu“ v daňovej oblasti ako správu založenú na zásadách transparentnosti, výmeny informácií a korektnej daňovej súťaže. Komisia tiež prijala v tejto súvislosti oznámenie v roku 2008. Pozri LÁMBERT, Th.: *Réflexions sur la concurrence fiscale*. In: *Recueil Dalloz*. 2010, s. 1733.

60 — SCHÖN, W.: *The European Commission Report*. In: *European Taxation*. 2002.

časti ich daňových príjmov, sa Komisia rozhodla uplatniť nový prístup a navrhla takzvaný „daňový balíček“⁶¹ obsahujúci súbor opatrení určených na boj proti škodlivej daňovej súťaži v Únii.

medzinárodného zdanenia⁶³. Uznáva sa však, že nejde o uplatnenie rovnakej sadzby a rovnakého základu dane vo všetkých štátoch, pretože najmä malé štáty sú konfrontované s vlastnými ťažkosťami spojenými s veľkosťou ich daňovej jurisdikcie⁶⁴.

128. Tieto opatrenia zahŕňali kódex správania týkajúci sa zdanenia podnikov, ktorého cieľom bolo zlepšenie transparentnosti v daňovom sektore vďaka zavedeniu vzájomného informačného systému medzi členskými štátmi⁶².

130. Pokiaľ ide o boj proti škodlivému zdaneniu, vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa môže zdať, že Komisia použila jediný nástroj, ktorý jej zostal k dispozícii, a to článok 87 ods. 1 ES⁶⁵. Otázkou teda je, či uvedené ustanovenie predstavuje vhodný nástroj na tento účel a ak áno, aké by mali byť medze jeho použitia vzhľadom na rozdelenie právomocí v oblasti priamych daní.

129. V rámci diskusie o škodlivej daňovej politike právna veda kritizovala nedostatok prehľadnosti pokiaľ ide o identifikáciu spravodlivých podmienok alebo porovnateľnej situácie („level playing field“) v oblasti

131. Kódex, ako vplýva z jeho preambuly, je politický záväzok, ktorý sa nedotýka práv a povinností členských štátov ani právomocí členských štátov a Spoločenstva tak, ako vyplývajú zo Zmluvy. Škodlivé praktiky, na ktoré sa kódex vzťahuje, sa týkajú opatrení, ktoré majú alebo môžu mať značný vplyv na

61 — Závery Rady „Ecofin“ z 1. decembra 1997 v oblasti daňovej politiky (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 1) [*neoficiálne preklad*]. Balíček obsahoval kódex správania v oblasti zdanenia podnikov, návrh smernice o zdanení úspor, ako aj návrh smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov.

62 — Uznesenie Rady a v Rade združených zástupcov vlád členských štátov z 1. decembra 1997 o kódexe správania v oblasti zdanenia podnikov (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 2). Komisia práve na základe kódexu správania prevzala záväzok uverejniť usmernenia na uplatňovanie pravidiel štátnej pomoci na opatrenia týkajúce sa priameho zdanenia. Pozri oznámenie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 1998, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277).

63 — Tieto podmienky sú zaistené v oblasti zdanenia podnikov, ak všetky štáty uplatňujú rovnakú účinnú marginálnu sadzbu dane (marginal effective tax rate, METR) na účely zdanenia poslednej jednotky cezhraničnej investície.

64 — VORDING, H.: A Level Playing Field for Business Taxation in Europe. In: *European Taxation*. November 1999.

65 — Ako skonštatovala Rada v bode J kódexu správania „na čas daňových opatrení spadajúcich pod kódex sa môže vzťahovať pôsobnosť ustanovení... Zmluvy o štátnej pomoci.“ [*neoficiálny preklad*]

lokalizáciu hospodárskych činností v rámci Spoločenstva. Za škodlivé, a teda spadajúce pod kódex, sa považujú aj daňové opatrenia, ktoré stanovujú účinnú mieru zdanenia zreteľne nižšie, vrátane nulového zdanenia, ako je miera zdanenia, ktorá sa bežne uplatňuje v dotknutom členskom štáte.

chrániť vnútorný trh proti segmentácii prostredníctvom štátnej pomoci za uistenia sa, že neexistuje neodôvodnená diskriminácia cudzincov alebo nerezidentov alebo formy protekcionizmu v prospech vnútroštátnych podnikov alebo kapitálu⁶⁷.

132. Kódex sa teda týka hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi, do ktorej tieto proti sebe vstupujú s cieľom prilákať zahraničné investície alebo kapitál prostredníctvom daní. Zámerom kódexu je teda zasiahnuť opatrenia štátov určené na zvýhodnenie zahraničných podnikov alebo kapitálu, a nie na ochranu vnútroštátnych podnikov alebo kapitálu. To znamená, že kódex sa má uplatniť na obrátenú diskrimináciu, teda diskrimináciu, ktorá znevýhodňuje rezidentov členských štátov⁶⁶.

134. Z toho vyplýva, že škodlivá inštitucionálna alebo daňová súťaž medzi členskými štátmi zjavne nespadá pod mechanizmus kontroly štátnej pomoci zavedenej Zmluvou⁶⁸, hoci existujú prípady, ktoré môžu predstavovať opatrenia škodlivej daňovej súťaže a zároveň štátnu pomoc nezlučiteľnú so spoločným trhom. Legitímny cieľ boja proti škodlivej daňovej súťaži však nemôže odvodniť skreslenie právneho rámca Únie ustanoveného v oblasti práva hospodárskej súťaže uplatniteľného na štátnu pomoc alebo prijatie riešení *ad hoc*, ktoré by boli v rozpore so zásadou právneho štátu ustanovenou v článku 2 ZEÚ.

133. Naproti tomu, cieľom schémy štátnej pomoci je chrániť hospodársku súťaž medzi podnikmi proti skresleniu hospodárskej súťaže alebo proti obchodu vnútri Spoločenstva vyvolanému členskými štátmi prostredníctvom priznania opatrení, ktoré uprednostňujú niektoré podniky alebo niektoré výrobky na úkor iných. Okrem toho je jej cieľom

135. Odvolanie Komisie treba preskúmať práve s ohľadom na tieto predbežné skutočnosti.

66 — CARLOS dos SANTOS, A.: *Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale*, c. d., s. 29.

67 — Pozri CARLOS dos SANTOS, A.: *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*. Brusel, 2009, s. 428.

68 — Pozri v tejto súvislosti rozdiely a spoločné body medzi režimom kódexu správania a režimom štátnej pomoci, CARLOS dos SANTOS, A.: *Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale*, c. d., s. 30 a nasl.

VI — O právomociach členských štátov v oblasti priamych daní a ich vzťahu s právnou úpravou štátnej pomoci⁶⁹ **B — Všeobecné poznámky**

A — Argumentácia v rámci prvej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie

136. Prvou časťou svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Súd prvého stupňa nesprávne posúdil vzťah medzi článkom 87 ods. 1 ES a právomocou členských štátov v daňovej oblasti. Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že právomoci členských štátov v daňovej oblasti sú ohrozené obmedzeniami stanovenými právom Únie, najmä článkom 87 ods. 1 ES, a že samotná okolnosť, že vnútroštátne pravidlo spadá pod daňové právo, nemôže toto pravidlo pozbaviť nevyhnutnosti súladu s uvedeným článkom, pretože tento článok nedefinuje štátne opatrenia na základe ich dôvodu alebo cieľov, ale na základe ich účinkov. Španielske kráľovstvo zdieľa analýzu Komisie, ale iba v rozsahu, v akom sa týka právomocí Spojeného kráľovstva ako členského štátu v oblasti priamych daní.

69 — Prvá časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie.

137. Hoci podľa rozdelenia právomocí stanoveného v Zmluve patria priame dane do výlučnej právomoci členských štátov, je nesporné, že členské štáty pri výkone svojich právomocí musia dodržiavať Zmluvu. Preto aj keď podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Únie⁷⁰.

138. Navyše skutočnosť, že opatrenie, ktoré môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES, bolo prijaté v rámci výkonu výlučnej právomoci členských štátov, čo sa mi zdá byť častý prípad, sama osebe nemôže mať vplyv na uplatnenie pravidiel o štátnej pomoci.

139. V oblasti priamych daní však členské štáty požívajú vysoký stupeň legislatívnej, regulačnej a správnej suverenity. Právomoc

70 — Pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19; zo 6. marca 2007, Melické a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 19; z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 21, a z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 68. Pozri tiež rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 37; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 40, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 25.

zdanenia zostáva vnútornou výsadou vlád, ktoré si môžu vybrať najvhodnejšie daňové systémy z hľadiska ich preferencií s výhradou dodržania práva Únie.

kódex správania⁷³. Významnú časť škodlivých daňových opatrení totiž predstavujú všeobecné daňové opatrenia, na ktoré sa podľa väčšinového názoru právnej vedy článok 87 ods. 1 ES neuplatňuje⁷⁴.

140. Je nesporné, že cieľom ustanovení práva Únie o štátnej pomoci je iba naprávať skreslenia hospodárskej súťaže, ktoré vyplývajú z vôle členského štátu priznať osobitnú výhodu určitým podnikom alebo výrobkom odchýlením sa od svojho všeobecného politického smerovania. Ak má daňový systém všeobecnú povahu, nespadá v dôsledku toho do pôsobnosti článku 87 ods. 1 ES⁷¹. Ak sa totiž opatrenia prijaté členským štátom týkajú celého daňového systému, predstavujú úpravy všeobecnej daňovej politiky a nie štátnu pomoc⁷².

142. Daňové oslobodenia alebo iné formy nepriamej podpory priznané na odvetvovom alebo regionálnom základe naproti tomu predstavujú štátnu pomoc⁷⁵. Opatrenie, ktoré sa neuplatňuje na všetky subjekty, teda v zásade nemožno považovať za všeobecné opatrenie hospodárskej politiky⁷⁶.

141. Rovnaká zásada sa uplatňuje na škodlivé daňové opatrenia, pokiaľ nespĺňajú kritérium selektívnej výhody: jediným nástrojom, ktorý je proti nim možné uplatniť, je vyššie uvedený

73 — Právna veda zdôraznila zdržanlivosť Komisie pri uplatňovaní kódexu na tradičné všeobecné daňové opatrenia, ako v prípade Írska, ktoré zaviedlo daňovú sadzbu 12,5 %, zjavne nižšiu ako je daňová sadzba v iných členských štátoch, ale napriek tomu sa nezdá, že by sa na ňu vzťahovala pôsobnosť kódexu, pokiaľ sa nepreukáže jej škodlivá povaha. Pozri CARLOS dos SANTOS, A.: *Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale*, c. d., s. 35.

74 — Pozri CARLOS dos SANTOS, A.: *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, c. d., s. 501.

75 — Rozsudok z 12. júla 1973, Komisia/Nemecko, 70/72, Zb. s. 813. Pozri tiež NICOLAIDES, Ph.: *Fiscal Aid in the EC, A Critical Review of Current Practice*. In: *World Competition*. 24(3) 2001, s. 319 až 342.

76 — Rozsudky z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, Zb. s. I-10901, bod 10; z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Zb. s. I-11137, bod 49, a z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i., C-222/04, Zb. s. I-289, bod 135. Definícia takto prijatá judikatúrou sa mi zdá byť príliš široká, pretože vo všeobecnosti sa daňové opatrenia neuplatňujú na všetky podniky, ale iba na podniky, ktoré zodpovedajú určitým podmienkam. Napríklad reforma zdanenia kapitálových spoločností teda nemôže byť kvalifikovaná ako opatrenie, ktoré nie je všeobecné len v dôsledku skutočnosti, že sa nevzťahuje na osobné spoločnosti alebo na individuálnych podnikateľov. Pozri SCHÖN, W.: *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Österreichischer Juristentag (Hrsg.): *Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages Wien 2009. IV/2 Steuerrecht*, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2010, s. 21 až 46.

71 — Pozri v právnej vede SCHÖN, W.: *Taxation and State aid Law in the European Union*. In: *CMLR*. 36(1999), s. 911; O'BRIEN, M.: *Company taxation, State aid and fundamental freedoms*. In: *ELRev*. 2005, s. 209, a QUIGLEY, C.: *European State Aid Law*, 2009, s. 65.

72 — *A contrario*, pokiaľ orgány disponujú voľnou úvahou, ide o „osobitné“ opatrenia. Pozri rozsudok z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia, C-241/94, Zb. s. I-4551.

143. V tejto súvislosti poznamenávam, že v právnej vede sa zdôrazňuje, že prostredníctvom pojmu selektivity otvoril článok 87 ES cestu pre skutočnú harmonizáciu daňových pravidiel, hoci to nie je jeho účelom⁷⁷. Uplatnenie zásad upravujúcich štátnu pomoc na vnútroštátnu daňovú politiku sa považuje za skutočnosť vedúcu k regulácii súťaže daňových systémov, pričom štáty podliehajú povinnosti daňovej neutrality⁷⁸.

144. Domnievam sa však, že je nemožné dospieť k daňovej neutralite v oblasti priamych daní v striktné hospodárskom zmysle⁷⁹. Skôr zastávam názor, že každý daňový systém je založený na určitej selektivitve v závislosti od cieľov sledovaných vnútroštátnym zákonodarcom. Základnou otázkou je, či existuje výhoda v zmysle práva Únie, ktorá by mohla

77 — WAELBROECK D.: La condition de sélectivité de la mesure. In: *Aides d'État*. 2005, s. 90.

78 — Les aides d'État sous forme fiscale. In: *Revue de droit fiscal*. 2008, č. 48. Okrem toho treba zdôrazniť, že na pojednávaní zástupca Komisie potvrdil, že v oblasti priamych daní by členské štáty mali viesť politiku daňovej neutrality.

79 — Pozri NICOLAIDES, Ph.: Fiscal Aid in the EC, c. d., s. 332 až 333. Podľa autora z hospodárskeho hľadiska nie je žiadne štátne daňové opatrenie neutrálne, pretože mení podmienky hospodárskeho správania subjektov na trhu. Okrem toho, účinky daňového opatrenia závisia od osobitných okolností, ktoré sú vlastne dotknutým subjektom. Z toho vyplýva, že každý systém priamych daní je nevyhnutne založený na diskrečných politických voľbách a má odlišné hospodárske účinky v závislosti od dotknutých podnikov. Pozri tiež CARLOS dos SANTOS, A.: *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, c. d., s. 47, poznámka pod čiarou 100, ktorý pripomína, že daňová neutralita je vždy neutralitou relatívnou.

vyplývať z usporiadania vytvoreného vo vnútroštátnom daňovom systéme⁸⁰.

145. Podstatné preto je zachovať rozdiel medzi daňovými opatreniami predstavujúcimi štátnu pomoc a daňovými opatreniami zodpovedajúcimi obvyklému usporiadaniu, ktoré chcel dať vnútroštátny zákonodarca svojmu daňovému systému, pričom z tohto usporiadania môžu vyplývať diferenciacie nevyhnutné na sledovanie všeobecných cieľov verejného záujmu stanovených štátom pri výkone jeho suverénnych práv⁸¹.

C — O úvahe Súdu prvého stupňa, ktorá sa týka právomocí členských štátov v oblasti priamych daní

146. V bode 146 napadnutého rozsudku Súdu prvého stupňa správne citoval judikatúru, podľa ktorej priame dane patria do právomoci členských štátov a zdôraznil, že uplatnenie pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci sa nedotýka právomoci členských štátov zvoliť si svoju hospodársku politiku, a teda daňový systém, a svoj spoločný alebo „obvyklý“

80 — Podotýkam, že okrem prípadu, kedy je systém úplne jednotný, môže rozdielne zaobchádzanie medzi podnikmi na základe iných ako odvetvových a regionálnych kritérií viesť k porušeniu ostatných ustanovení Zmluvy. Pozri rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273.

81 — MEROLA, M., CAPELLETTI, L.: Une analyse des derniers développements en matière d'aides d'États fiscaux. In: *Fiscalité européenne*. Brusel: Bruylant, s. 87.

režim. Ďalej preskúmal, či Komisia dodržala tieto zásady pri posúdení selektívnej povahy opatrenia.

147. Citácia uvedená v bode 146 napadnutého rozsudku podporuje úvahu Súdu prvého stupňa, podľa ktorej Komisia na to, aby mohla kvalifikovať daňové opatrenie ako selektívne, mala vykonať analýzu v troch etapách. Ako vyplýva z bodu 145 napadnutého rozsudku, Súd prvého stupňa chcel najmä zdôrazniť, že opomenutie dvoch prvých etáp by mohlo viesť Komisiu k prekročeniu jej právomocí, pretože by nahradila členský štát, pokiaľ ide o vymedzenie jeho daňového systému. Okrem toho by podľa Súdu prvého stupňa takýto prístup mohol znemožniť členskému štátu odôvodniť dotknuté diferenciacie povahou a usporiadaním oznámeného daňového systému.

148. Z tohto hľadiska a nezávisle od otázky, či metodológia zvolená Súdom prvého stupňa predstavuje z právneho pohľadu správny referenčný rámec, ktorý mohol uložiť Komisii, zistenie týkajúce sa existencie daňovej právomoci členských štátov je bezpochyby neúplné, ale nepredstavuje nesprávne právne posúdenie z hľadiska vyššie uvedenej judikatúry pripomenutej v bodoch 137 až 145 týchto návrhov.

149. V dôsledku toho navrhujem zamietnuť prvú časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie ako nedôvodnú.

VII — Diskusia o metóde umožňujúcej identifikovať selektivitu daňovej podpory, ktorá môže predstavovať štátnu pomoc

A — Náležitosti sporného rozhodnutia Komisie

150. Podľa vyhlásení Komisie na pojednávaní sa nový systém zdanenia v Gibraltári skladá z kombinácie dane z počtu zamestnancov a dane z užívania obchodných priestorov, limitovanej na 15% zo ziskov, ako aj dvoch typov dodatočných daní pre určité typy spoločností. Komisia tvrdí, že systém, ktorý je prezentovaný ako jednotný, je v skutočnosti kombináciou rôznych a vzájomne nekompatibilných daňových režimov, a teda je nemožné vyvodiť referenčný režim a identifikovať osobitný režim. Naopak, režim, ktorý je prezentovaný ako daňový systém, sám vykonáva diferenciaciu medzi kategóriami spoločností, a teda predstavuje výhody pre niektoré spoločnosti, najmä pre offshore spoločnosti.

151. Komisia napadnutému rozsudku vytýka, že uplatnil formálny prístup inšpirovaný jej oznámením z roku 1998, teda prístup, ktorý je cudzí hospodárskej realite, hoci podľa

judikatúry Súdneho dvora sa štátne opatrenia majú posudzovať na základe ich účinkov.

B — O základnej úlohe identifikácie výhody v preskúmaní pojmu selektivity v prípade nepriamych opatrení

152. Vzhľadom na sporné rozhodnutie si dovoľujem upriamiť pozornosť Súdneho dvora na jeden aspekt, ktorý sa mi zdá byť zásadný na účely prejednávania tejto veci, a ktorý je úzko spätý so zamietnutím metódy založenej na odchýlke uvedenej v oznámení z roku 1998 Komisiou.

153. Posúdenie reformy daňového systému v Gibraltári je totiž založené predovšetkým na analýze regionálnej a materiálnej selektivity režimu. Naproti tomu existencia výhody je v bode 153 rozhodnutia vyvodená z indikácií týkajúcich sa selektívnej povahy reformy. Komisia preskúmala daňový systém v Gibraltári v jeho celku a pripísala mu vnútorne diskriminačnú povahu, čo podľa nej znamená existenciu selektívnej výhody a v dôsledku toho existenciu štátnej pomoci.

154. Nezávisle od otázky, aký by mal byť v prejednávacom prípade referenčný rámec, sa mi zdá byť takéto metodologická voľba chybná z dôvodov týkajúcich sa štruktúry posúdenia nepriameho opatrenia, ktoré môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Odôvodnenie tohto prístupu je založené na skutočnostiach vysvetlených vyššie.

155. Podľa judikatúry Súdneho dvora kvalifikácia opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle Zmluvy predpokladá, že všetky štyri kumulatívne podmienky uvedené v článku 87 ods. 1 ES budú splnené⁸². Ide teda o pomoc poskytovanú štátmi alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narušá hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo určité druhy tovaru, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. Pojem štátna pomoc v zmysle tohto ustanovenia je širší ako pojem subvencia, pretože zahŕňa nielen pozitívne plnenia, ako sú samotné subvencie, ale tiež zásahy, ktoré v rozličných formách zmiernujú výdavky, ktoré sú za normálnych okolností zahrnuté do rozpočtu podniku v porovnaní s podnikom nachádzajúcim sa v porovnateľnej situácii⁸³.

82 — Pozri najmä rozsudok z 23. marca 2006, Enirisorse, C-237/04, Zb. s. I-2843, body 38 a 39, ako aj citovaná judikatúra. Pozri tiež rozsudok zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, Zb. s. I-10821, bod 52.

83 — Rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Zb. s. I-877, bod 13; z 29. júna 1999, DM Transport, C-256/97, Zb. s. I-3913, bod 19; zo 14. septembra 2004, Španielsko/Komisia, C-276/02, Zb. s. I-8091, bod 24; z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 38, a z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, Zb. s. I-5293, bod 29.

156. Na účely posúdenia, či takáto výhoda predstavuje pomoc v zmysle článku 87 ES, treba určiť, či prijímajúci podnik dostáva hospodársku výhodu, ktorú by nezískal za obvyklých trhových podmienok⁸⁴. Vzhľadom na osobitosť daňových opatrení právna veda navrhla, aby sa existencia štátnej pomoci stanovila v prípade existencie straty alebo vzdania sa daňových príjmov zo strany daňových orgánov alebo vlády⁸⁵.

157. V tejto súvislosti som presvedčený, že kľúčovým pojmom v kontexte tohto odvolania Komisie je pojem výhoda.

158. Zastávam názor, že opatrenie spôsobilé predstavovať štátnu pomoc, ktorá je priznaná v nepriamej forme, akým je daňové opatrenie, nemôže byť definované bez referenčného rámca⁸⁶. Opačný prístup by viedol k zámene pojmov selektivity a výhody, pretože selektívna opatrenia podľa mňa znamená nerovné

rozdelenie výhod medzi podniky, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii. Preskúmanie kritéria selektivity sa teda odlišuje od preskúmania kritéria výhody⁸⁷.

159. Ak by v prejednávanej veci štruktúra daňového systému, ktorý v konečnom dôsledku vedie k nezdaneniu offshore spoločností v Gibraltári, mala byť považovaná za opatrenie predstavujúce štátnu pomoc, zostáva odpovedať na otázku, ako sa má kvantifikovať výška údajnej pomoci bez toho, aby sa predtým identifikoval spoločný právny režim, či dokonca všeobecný referenčný rámec. Najmä stropy vo výške 15 % a 35 % neurčujú výšku pomoci, pretože v daňovom systéme Gibraltáru neexistujú referenčné ustanovenia, ktoré by umožnili porozumieť tomu, ako by mali byť offshore spoločnosti zdanené.

160. Treba totiž zdôrazniť, že opatrenie, ktoré môže byť považované za daňovú pomoc, musí zodpovedať daňovému nákladu⁸⁸. Komisia musí byť spôsobilá identifikovať hodnotu skutočne alebo potenciálne „stratenej“ dane, ktorá predstavuje výšku údajnej pomoci. Jediným

84 — O relevantnosti konštatovania výhody v preskúmaní selektivity: pozri rozsudky z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline* a *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný, bod 41; z 13. februára 2003, *Španielsko/Komisia*, C-409/00, Zb. s. I-1487, bod 47; *Azory*, už citovaný, bod 54 až 56; *UGT-Rioja*, už citovaný, bod 46; ako aj *British Aggregates/Komisia*, už citovaný, bod 82.

85 — *NICOLAIDES*, Ph.: *Fiscal Aid in the EC*, c. d., s. 325.

86 — Pozri tiež *CARLOS dos SANTOS*, A.: *L'Union européenne et la régulation*, c. d., s. 506.

87 — Preskúmanie kritéria selektivity je odlišné od preskúmania výhody, hoci podľa judikatúry „na účely posúdenia selektivity určitého opatrenia je potrebné skúmať, či v rámci daného právneho režimu predstavuje toto opatrenie zvýhodnenie istých podnikov oproti iným“ (pozri už citovaný rozsudok *British Aggregates/Komisia*, bod 82). Ako vyplýva z bodu 12 oznámenia z roku 1998, možnosť odôvodniť selektívnu povahu na základe všeobecnej povahy režimu je súčasťou posúdenia selektivity.

88 — To je relevantné najmä z perspektívy prípadnej náhrady údajnej protiprávnej pomoci.

spôsobom, ako môže Komisia odhadnúť „stratenú“ hodnotu, je odvolať sa na všeobecný režim uplatniteľný v referenčnom rámci, ktorý je predmetom preskúmania.

znovu získa dôveru zo strany finančných trhov, aby mohol získať nové úvery⁹².

161. V tejto súvislosti pripomínam judikatúru, podľa ktorej aj pomoc poskytnutá formou potenciálneho dodatočného štátneho výdavku môže predstavovať štátnu pomoc⁸⁹. To je najčastejšie prípad záruk, ktoré sa obyčajne spájajú s pôžičkou alebo iným finančným záväzkom, ku ktorému sa zmluvne zaviazal dlžník veriteľovi⁹⁰. Dlžník môže vďaka štátnej záruke získať nižšiu sadzbu alebo ponúknuť nižšiu záruku. Na účely stanovenia existencie pomoci treba posúdiť možnosti prijímajúceho podniku získať pôžičku na kapitálovom trhu bez takejto záruky⁹¹. Jednoduché vyhlásenie zástupcu verejných orgánov však môže mať značný vplyv v tom zmysle, že podnik

162. Pokiaľ ide o opatrenia daňovej povahy, bolo by nesprávne domnievať sa, že daňové riešenie bude automaticky viesť k poskytnutiu výhody dotknutému podniku. To je práve dôvod, pre ktorý je potrebné, aby Komisia mala celkovú predstavu o „obvykle“ uplatňovanom systéme.

163. Východiskom analýzy daňových opatrení musí byť teda skutkové porovnanie, konkrétne aká by bola situácia bez prijatia opatrenia spôsobilého predstavovať štátnu pomoc.

164. Vo veci Belgicko a Forum 187⁹³ Súdny dvor rozhodol, že na preskúmanie otázky, či určenie zdaniteľných príjmov, ako je stanovené v režime koordinačných centier, poskytuje týmto centráram výhodu, je potrebné porovnať tento režim so všeobecným daňovým režimom založeným na rozdiel medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.

89 — Rozsudok z 1. decembra 1998, Ecotrade, C-200/97, Zb. s. I-7907, bod 43, a rozsudok Súdu prvého stupňa z 13. júna 2000, EPAC/Komisia, T-204/97 a T-270/97, Zb. s. II-2267, bod 80.

90 — Pozri oznámenie Komisie o uplatňovaní článkov 87 a 88 Zmluvy o štátnej pomoci vo forme záruk (Ú. v. ES C 71, 2000, s. 14; Mím. vyd. 08/001, s. 369). Podľa Komisie predstavuje štátna záruka výhodu, že riziko spojené so zárukou, za ktoré by sa mal za normálnych okolností platiť poplatok, nesie štát. Ak sa štát zriekne tohto poplatku, je to osožné aj pre podnik, aj pre tok zdrojov štátu. Pozri bod 2.1.2 Oznámenia.

91 — Rozsudok z 5. októbra 2000, Nemecko/Komisia, C-288/96, Zb. s. I-8237, bod 30 a nasl.

92 — Rozsudok Všeobecného súdu z 21. mája 2010, Francúzsko a i. Komisia, T-425/04, T-444/04, T-450/04 a T-456/04, Zb. s. II-2099. Vyhlásenia však musia byť dostatočne jasné, presné a jednoznačné na to, aby boli prejavom hodnoverného záväzku štátu. Treba poznamenať, že rozsudok Francúzsko a i./Komisia, už citovaný, bol predmetom odvolania zapísaného pod číslom konania C-399/10 P.

93 — Rozsudok z 22. júna 2006, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, bod 95.

165. Je teda potrebné v prvom rade zistiť, či by určitý subjekt musel byť zdanený, a v prípade kladnej odpovede, či absencia zdanenia zakladá výhodu. Ďalej treba zistiť, či ostatné podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej situácii požívajú rovnakú výhodu. Ak to tak nie je, je pravdepodobné, že ide o selektívnu výhodu. Výhoda teda môže byť identifikovaná iba prostredníctvom takéhoto skutkového porovnania.

166. Napríklad, ak v určitej daňovej jurisdikcii zavedenie daňového prahu spôsobí, že polovica podnikov nebude zdanená, zatiaľ čo druhá polovica zaplatí daň vo výške 10% zo ziskov, ťažko možno prvú kategóriu podnikov považovať za požívateľov výhody. Ak sa totiž členský štát rozhodne, že nezdaní určitý statok, faktor alebo činnosť, neznamená to existenciu výhody, pretože by táto výhoda predstavovala oslobodenie od neexistujúceho alebo neuplatniteľného zdanenia⁹⁴.

167. Ďalší príklad možno odvodiť z opatrenia hospodárskej politiky, ktoré sa uplatňuje na všetky podniky a ktoré umožňuje zrýchlené odpisovanie investícií uskutočnených v priebehu kalendárnych rokov A a B. Takéto opatrenie predstavuje výhodu, hoci je jeho

selektivita na prvý pohľad neistá. Podniky, ktoré sa rozhodli neinvestovať v priebehu referenčného obdobia z neho totiž nebudú mať výhodu. Opatrenie sa mi preto zdá byť z hospodárskeho hľadiska selektívne, ale táto selektivita je odôvodnená logikou vlastnou daňovému systému, a teda existenciu pomoci možno vylúčiť. Naproti tomu, ak by sa opatrenie naďalej uplatňovalo v priebehu roku C v určitom vymedzenom odvetví, išlo by v tomto prípade o štátnu pomoc.

168. Okrem toho je nesporné, že určité odvetvia alebo určité typy podnikov môžu vyžadovať odlišné daňové zaobchádzanie z dôvodu ich povahy alebo ich účelu. Dobrým príkladom sa mi zdá byť nezisková organizácia alebo družstvo⁹⁵.

169. A preto, ako som uviedol vyššie, prístup uplatnený Komisiou v spornom rozhodnutí sa mi nezdá byť dôvodný. Írsko správne zdôraznilo počas pojednávania, že zrejme ide o prístup *ad hoc*, ktorý Komisia odôvodňuje malou rozlohou Gibraltáru. Zdá sa mi však, že takéto kritérium nemôže byť základom analýzy, ktorú má Komisia vykonať pri preskúmaní daňových opatrení, na ktoré sa môže vzťahovať pôsobnosť článku 87 ods. 1 ES. Ak by sa Súdny dvor rozhodol pre prístup navrhnutý Komisiou, znamenalo by to zaradenie dodatočného kritéria spojeného s veľkosťou

94 — Pokiaľ ide o zdanenie fyzických osôb, rovnaké konštatovanie platí pre daňové jurisdikcie, ktoré poznajú zdanenie majetku najmajetnejších daňových poplatníkov. Nie je možné domnievať sa, že daňoví poplatníci, ktorí nie sú zdanení z dôvodu stanoveného prahu, požívajú akúkoľvek výhodu.

95 — Rozsudok Súdu prvého stupňa z 27. januára 1998, *Ladbroke Racing/Komisia*, T-67/94, Zb. s. II-1. Pozri tiež moje návrhy v spojených veciach C-78/08 až C-80/08, *Paint Graphos* a i.

daňovej jurisdikcie, ktorá je zodpovedná za sporné opatrenie, do pôsobnosti článku 87 ods. 1 ES.

praktikám bez väzby na režim štátnej pomoci v užšom slova zmysle⁹⁷.

170. Prijatie tvrdenia Komisie založeného na koncepte vo svojej podstate diskriminačného daňového systému by tiež viedlo k upusteniu od metodológie preskúmania opatrení poskytnutých nepriamo formou v izolovanom prípade, na ktorý sa podľa môjho názoru nevzťahuje schéma štátnej pomoci, ale problematika škodlivej daňovej súťaže. Som si totiž vedomý skutočnosti, že Gibraltár bol identifikovaný OECD ako daňový raj. Súdny dvor teda musí rozhodnúť, či je pripravený upustiť od klasickej analýzy pojmu štátna pomoc v nepriamej forme, aby stigmatizoval daňový režim v Gibraltári⁹⁶.

172. Napokon sa mi tiež zdá dôležité zdôrazniť, že hoci dotknutý daňový systém vedie k nezdaneniu offshore podnikov, spoločnosti, ktorých činnosť v Gibraltári nevyžaduje ani zamestnávanie zamestnancov ani užívanie obchodných priestorov, sa nachádzajú v úplne rovnakej situácii. Napríklad holdingové spoločnosti, ktoré, zdá sa, predstavujú z kvantitatívneho hľadiska najvýznamnejšiu kategóriu medzi gibraltárskymi podnikmi,⁹⁸ sa nachádzajú v rovnakej daňovej situácii, pretože táto nezávisí od skutočnosti, či sa cenné papiere, hnutelný majetok alebo nehnuteľný majetok patriace týmto spoločnostiam nachádzajú v Gibraltári alebo mimo jeho územia. Systém teda nie je selektívny v tom zmysle, že by jeho účinky boli odlišné v závislosti od miesta výkonu činností. Navyše, rovnaké vylúčenie offshore činností by sa mohlo dosiahnuť aj prostredníctvom systému zdanenia podnikov, ktoré by zahrnulo

171. Hoci plne zdieľam vôľu Komisie posilniť boj proti škodlivému zdaňovaniu v rámci Únie, zastávam názor, že na tento účel nemôže byť použitý novátorský výklad článku 87 ods. 1 ES. Vytvorenie metódy *ad hoc* je určené na to, aby Komisia mala možnosť bojovať proti zlým daňovým a hospodárskym

97 — Treba poznamenať, že vo svojej správe o implementácii oznámenia Komisie o uplatňovaní právnej úpravy štátnej pomoci na opatrenia týkajúce sa priameho zdanenia podnikov [K(2004) 434], Komisia uviedla, že je celkom možné, že opatrenie kvalifikované ako škodlivé z hľadiska kódexu správania nespadá pod pojem štátna pomoc (pozri bod 66 tejto správy).

98 — Na pojednávaní zástupca Government of Gibraltar potvrdil, že veľká časť podnikov zaregistrovaných v Gibraltári sa obmedzuje na držbu aktív predstavujúcich sekundárne rezidencie, jachty a lode. Keďže nevyvíjajú obchodnú činnosť ani negenerujú zisky, nie sú to zdaniteľné subjekty, akýkoľvek by bol zvolený daňový režim. Na ich situáciu sa teda nevzťahuje právo hospodárskej súťaže.

96 — Okrem toho, ako som uviedol vyššie, je pravdepodobné, že dotknutý režim nikdy nenadobudne účinnosť.

do daňového základu iba kritériá týkajúce sa spotreby energie alebo vytvárania odpadov.

referenčný rámec, je potrebné uplatniť klasickú analýzu výhody a selektivity.

173. V prípade Gibraltáru si daňový systém zvolil všeobecný prístup založený na takmer nulovom zdanení, pričom sa pripustilo, že entity, ktoré používajú miestne výrobné faktory, akými sú pracovná sila alebo obchodné priestory, budú zdanené viac. Takýto systém paradoxne vykazuje podľa môjho názoru hlavne nevýhody, a teda by mohol byť charakterizovaný ako zakladajúci systém „anti-štátnej pomoci“.

C — Materiálna selektivita v oblasti priamych daní

174. Naproti tomu, ako som uviedol vyššie, podľa môjho názoru neexistujú pochybnosti o tom, že zákonodarca Gibraltáru mal zámer zaviesť nekalý systém daňovej súťaže vo vzťahu k členským štátom⁹⁹.

176. Článok 87 ods. 1 ES zakazuje štátnu pomoc, ktorá „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, čiže selektívnu pomoc. Podmienka selektivity je súčasťou pojmu štátnej pomoci¹⁰⁰. Napriek množstvu judikatúry v tejto veci sa zdá, že pojem selektivity je ťažko uchopiteľný, najmä pokiaľ ide o daňové opatrenia.

175. Vzhľadom na to, že právo Únie neobsahuje žiaden obvyklý daňový systém, referenčným rámcom musí zostať vnútroštátny referenčný rámec alebo rámec identifikovaný v súlade s judikatúrou Azory. V dôsledku toho, ak sa Súdny dvor domnieva, že Gibraltár samotný môže predstavovať vhodný

177. Pojem selektivity sa preskúmava z materiálneho hľadiska pokiaľ ide o opatrenia uplatniteľné na určité odvetvia hospodárstva alebo niektoré formy podnikov¹⁰¹ alebo z hľadiska regionálneho (geografického)¹⁰². Materiálna selektivita sa môže vzťahovať tak na daňové opatrenia obmedzené na podniky, ktoré sa vyznačujú určitým typom aktivít (odvetvová selektivita) ako aj na opatrenia uplatniteľné v závislosti od vopred určených situácií, v ktorých sa podniky môžu nachádzať (horizontálna selektivita), napríklad v prípade daňových stimulov alebo opatrení určených

99 — Treba však uznať, že územie okolo 5 km² s populáciou okolo 27 500 osôb má veľmi málo možností pokiaľ ide o jeho stratégiu hospodárskeho rozvoja.

100 — Rozsudok Azory, už citovaný, bod 54.

101 — Rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný.

102 — Rozsudok UGT-Rioja, už citovaný.

na uprednostnenie určitého typu pracovnej sily¹⁰³.

178. Vzhľadom na rôznosť daňových opatrení sa zdá byť vymedzenie hranice medzi všeobecnými opatreniami a selektívnymi opatreniami stále viac komplexné¹⁰⁴. V dôsledku toho je vymedzenie referenčného rámca, akokoľvek náročné, podstatné na určenie, či je dotknutý režim „abnormálny“, a teda „selektívny“.

179. Z judikatúry vyplýva, že existencia požiadavky selektivity musí byť predmetom posúdenia od prípadu k prípadu, ktorého cieľom je zistenie, či dotknuté opatrenie vzhľadom na jeho povahu, jeho rámec pôsobnosti, jeho spôsoby vykonávania a jeho účinky, má za následok výhody výlučne v prospech určitých podnikov alebo určitých odvetví činnosti.¹⁰⁵

180. Selektivita výhody poskytnutej dotknutým opatrením môže byť odôvodnená,

v ďalšej etape, povahou systému za predpokladu, že opatrenie je na jednej strane poskytnuté na základe objektívnych kritérií (vnútorný súlad opatrenia s usporiadaním systému) a na druhej strane zlučiteľné s povahou režimu (vonkajší súlad opatrenia)¹⁰⁶. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že pojem štátna pomoc sa nevzťahuje na štátne opatrenia zavádzajúce diferenciáciu medzi podnikmi, pokiaľ táto diferenciácia vyplýva z povahy alebo z usporiadania systému zaťaženia, ktorého súčasťou sú tieto opatrenia. Za tohto predpokladu nemôže byť dotknuté opatrenie v zásade považované za selektívne, hoci poskytuje výhodu podnikom, ktorým je určené¹⁰⁷.

181. Selektívnu povahu výhody poskytnutej dotknutým opatrením preto treba posúdiť v dvoch za sebou nasledujúcich fázach.

182. V rámci posúdenia podmienky selektivity v daňovej oblasti sa od návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Darmon vo veci Sloman Neptun uplatňuje kritérium „odchýlky“

103 — Opatrenia sa však tiež môžu zdať byť selektívne bez toho, aby boli formálne obmedzené na určité odvetvia. Pozri rozhodnutie Komisie zo 17. februára 2003 vo veci režimu belgických koordinačných centier (Ú. v. ES L 282). Podľa judikatúry ani veľký počet prijímajúcich podnikov ani diverzifikácia a význam priemyselných odvetví, ku ktorým tieto podniky patria, nezaručujú všeobecnú povahu opatrenia. Pozri v tejto súvislosti ROSSI-MACCANICO, P.: Community Review of direct Business Tax Measures. In: *ESTAL* 4/2009, s. 497. Doktrína zdôrazňuje, že systém, ktorý sa uplatňuje na takmer všetky subjekty, nemožno považovať za selektívny. Pozri Schön, W.: *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, c. d., s. 29.

104 — Pokiaľ ide o úvahy o selektivite, pozri, *ex multis*, WAELBROECK, D.: *La condition de sélectivité de la mesure*, c. d.

105 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu už citovaného rozsudku British Aggregates/Komisia, bod 82.

106 — Pozri ROSSI-MACCANICO, P.: Community Review of direct Business Tax Measures, c. d., s. 497.

107 — V tomto zmysle rozsudok zo 17. marca 1993, Sloman Neptun, C-72/91 a C-73/91, Zb. s. I-887, bod 21. Pozri rozsudok z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C-409/00, Zb. s. I-1487, bod 52. Časť právnej vedy dokonca uvádza, že nemôže existovať výhoda v zmysle článku 87 ods. 1 ES, ak opatrenie vyplýva zo všeobecnej štruktúry systému, pozri v tomto zmysle Schön, W.: *Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, c. d.

zo všeobecného systému zdanenia¹⁰⁸. Podľa uvedeného generálneho advokáta „jedinou základnou požiadavkou na uplatnenie článku 92 ods. 1 je, že opatrenie má povahu odchýlky svojou samotnou povahou vzhľadom na štruktúru všeobecného systému, v ktorom sa nachádza“.

183. Táto metodológia bola prevzatá v oznámení Komisie z roku 1998, ktoré sa inšpiruje aj prístupom OCDE¹⁰⁹. Podľa oznámenia z roku 1998, na účely uplatnenia článku 86 ods. 1 ES na daňové opatrenie je predovšetkým dôležité vedieť, či takéto opatrenie poskytuje v prospech určitých podnikov v členskom štáte výnimku z uplatňovania daňového systému¹¹⁰.

184. Tento prístup založený na odchýlke je kritizovaný právnou vedou, pretože ani Komisii ani Súdnemu dvoru sa nepodarilo presne vymedziť, na čo sa vzťahuje pojem „odchýlka od normy“, ani čo predstavuje „normu“ alebo „všeobecný systém“¹¹¹. Autori

tiež poukázali na ťažkosti s vymedzením „obvykle uplatňovanej“ daňovej sadzby na účely určenia sadzby, ktorú možno považovať za odchyľujúcu sa od normy¹¹².

185. Z analýzy judikatúry okrem toho vyplýva, že generálni advokáti navrhli viacero riešení. Popri prístupe založenom na odchýlke sa navrhovalo, aby sa opatrenie považovalo za všeobecné, ak vyplýva z vnútornej logiky daňového režimu¹¹³ alebo je jeho zámerom dosiahnuť rovnosť medzi hospodárskymi subjektmi¹¹⁴.

186. Medzi prístupmi navrhnutými právnou vedou sa najmä odporúčalo prijať názor, že norma má všeobecnú povahu vtedy, ak je akýkoľvek podnik, bez ohľadu na jeho odvetvie činnosti, oprávnený mať z nej prospech. Je vhodné vykonať preskúmanie v dvoch etapách, pričom prvá spočíva v identifikácii cieľov opatrenia („revealed potential targets“), druhá sa týka identifikácie rozsahu opatrenia („revealed potential scope“). Práve na úrovni druhej etapy je totiž možné identifikovať dôvody, ktoré stoja za opatrením navrhnutým členským štátom¹¹⁵.

108 — Návrhy vo veci C-72/91, Sloman Neptun, už citované, bod 50.

109 — Pokiaľ ide o prístup OECD, pozri First Survey on State Aids in the European Community, Commission of the European Communities, Luxembourg, Office of Official Publications, 1989, s. 6 až 8 a 13; „tax expenditure is usually defined as a departure from the generally accepted or benchmark tax structure, which produces a favourable tax treatment of particular types of activities or groups of payers“.

110 — Oznámenie z roku 1998, bod 16.

111 — BACON: State Aids and General Measures. In: *YEL*. 1997, zv. 17 (vyd. Barav and Wyatt) Clarendon Press, Oxford, s. 269-321; SCHÖN, W.: Taxation and State aid Law in the European Union, c. d., s. 911-936.

112 — SCHÖN, W.: Taxation and State aid Law in the European Union, c. d., s. 911 až 936.

113 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Colomer vo veci Taliansko/Komisia, rozsudok z 19. mája 1999, C-6/97, Zb. s. I-2981, bod 27.

114 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci Belgicko/Komisia, rozsudok zo 17. júna 1999, tzv. „Maribel“, C-75/97, Zb. s. I-3671.

115 — NICOLAIDES, Ph.: Fiscal Aid in the EC. A Critical Review of Current Practice, c. d., s. 319 až 342.

187. Podľa iného návrhu by analýza v troch po sebe nasledujúcich etapách zahŕňala predovšetkým zistenie, či možno opatrenie uplatniť na všetky podniky, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, ďalej overenie, či sa s určitými podnikmi zaobchádza priaznivejšie (diskriminácia) a napokon uistenie sa, že opatrenie môže byť odôvodnené povahou alebo usporiadaním daňového režimu¹¹⁶.

188. Pripúšťam, že kritérium založené na odchýlke, ktoré slúži hlavne na vymedzenie výhody, sa môže zdať neisté pokiaľ ide o určenie, od akého pravidla sa odchýljuje¹¹⁷. Prípadný podsystem, a následne výnimky alebo odchýlky, však treba hľadať vo vnútri daňového systému definovaného referenčným rámcom, ktorým je najčastejšie vnútroštátny daňový systém.

189. Napriek vyššie uvedenej kritike sa mi zdá, že prístup založený na odchýlke je v najväčšom súlade s rozdelením právomocí medzi členskými štátmi a Komisiou. Ak pripustíme, že členským štátom zostáva právomoc na vymedzenie svojich daňových režimov, zdá sa mi byť odôvodnené prijať názor, že autorita, ktorú Komisia vyvodzuje z článku 87 ods. 1 ES, musí byť obmedzená iba na opatrenia

predstavujúce výnimky zo všeobecne uplatniteľného systému.

190. Navyše zastávam názor, že odôvodnenie prístupu, ktorého cieľom je v prvom rade identifikovať všeobecný režim a v druhom rade odchýlku od tohto režimu, vyplýva z logiky, ktorá stojí za pojmom štátna pomoc a ktorá vyžaduje, aby sa existencia výhody identifikovala pred zisťovaním, či ide o selektívnu výhodu.

VIII — O metóde zvolenej na účely stanovenia selektivity daňovej reformy – Analýza prostriedkov

A — O metóde umožňujúcej identifikovať „všeobecný“ daňový systém členského štátu¹¹⁸

1. Argumentácia Komisie uvedená v druhej a tretej časti jediného odvolacieho dôvodu

191. Druhou časťou svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia, ktorú podporuje

116 — Pozri BOUSIN, J. a PIERNAS, J.: Developments in the Notion of Selectivity. In: *EStAL*, 4/2008, s. 634 a nasl.

117 — Pozri tiež v tejto súvislosti ALDESTAM, M., *EC State aid rules applied to taxes*. 2005, Uppsala, s. 182.

118 — Druhá a tretia časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie.

Španielske kráľovstvo, vytýka Súdu prvého stupňa, že sa nesprávne domnieval, že bola povinná najskôr identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim a potom preukázať odchylnu povahu dotknutých opatrení vo vzťahu k tomuto režimu. Takýto prístup podľa Komisie opomína možnosť, že členský štát alebo autonómne územie členského štátu môže zaviesť vo svojej podstate diskriminačný daňový systém v dôsledku jeho samotnej štruktúry. Prostredníctvom premysleného výberu kritérií, ktoré sa majú uplatniť na jeho údajne „obvyklý“ systém zdanenia, Gibraltar podľa nej vytvoril veľké množstvo účinkov režimu, ktorý zjavne zahŕňa štátnu pomoc v prospech určitých kategórií podnikov¹¹⁹.

192. Podľa Komisie žiadna zásada práva Únie neukladá povinnosť uplatniť prístup definovaný Súdom prvého stupňa. Okrem toho, Komisia odmieta záväznú povahu oznámenia z roku 1998. V odpovedi na vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania, Írskej republiky, Komisia tiež poznamenáva, že oznámenie z roku 1998 nepredpokladá prípad, ktorý by bol analogický daňovému režimu v Gibraltári, a v každom prípade sa nemôže odchyľovať od článku 87 ES. Osobitosť prejednávaneho prípadu si vyžaduje novátorský prístup, aby sa zabránilo zlyhaniu v kontrole štátnej pomoci,

pričom takýto prístup musí byť obmedzený na osobitne zrejme prípady selektivity.

193. Treťou časťou svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia, ktorú podporuje Španielske kráľovstvo, tvrdí, že Súd prvého stupňa porušil zásadu, podľa ktorej sa vnútroštátne opatrenia musia preskúmať z hľadiska svojich účinkov a nie cieľa, ktorý sledujú¹²⁰. Podľa Komisie sa Súd prvého stupňa domnieval, že Komisia bola povinná vychádzať vo svojej analýze zo systému, o ktorom členský štát alebo autonómne územie tvrdí, že predstavuje spoločný alebo „obvyklý“ režim¹²¹. Podľa nej sa Súd prvého stupňa nesprávne domnieval, že logika vlastná daňovému systému a spoločný alebo „obvyklý“ režim, ktorý stanovuje, môžu byť identifikované odvolaním sa na ciele, ktoré údajne sledujú vnútroštátne alebo miestne orgány.

194. Komisia v odpovedi na argumenty Írska tvrdí, že nemôže byť odôvodnená obava, že členské štáty by už nemohli sledovať legitímne ciele prostredníctvom ich daňového režimu, pretože prístup obhajovaný Komisiou platí iba vo výnimočných prípadoch, avšak

119 — Komisia odkazuje na body 170 až 174 napadnutého rozsudku, ako aj na body 143 až 146.

120 — Pozri najmä rozsudok *British Aggregates/Komisia*, už citovaný.

121 — Komisia odkazuje na body 145 a 146, ako aj na body 171 až 174 napadnutého rozsudku.

bez toho, aby boli hranice týchto „výnimočných prípadov“ viac definované.

odchýlke, ktorý vychádza z komparatívnej analýzy s ohľadom na opatrenia nepriamej podpory spôsobilé predstavovať štátnu pomoc, a vzhľadom na predchádzajúce úvahy, navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol, že Súd prvého stupňa oprávnene vytkol Komisii, že neuplatnila postup odporúčaný v oznámení z roku 1998.

2. Posúdenie

195. Predovšetkým pripomínam, že v bodoch 143 až 146 napadnutého rozsudku Súd prvého stupňa pripomenul bez akýchkoľvek skreslení znenie oznámenia z roku 1998, z ktorého vyplýva, že kvalifikácia Komisie, podľa ktorej je opatrenie selektívne, predpokladá v prvom rade identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného režimu, aby bolo možné v druhom rade posúdiť a stanoviť selektívnu povahu poskytnutej výhody. Súd prvého stupňa ďalej správne v bode 144 napadnutého rozsudku uviedol judikatúru, ktorá pripúšťa odôvodnenie selektívnej povahy opatrenia jeho povahou alebo usporiadaním daňového systému, ktorého je súčasťou.

196. Súd prvého stupňa práve s ohľadom na tieto zásady v bode 170 napadnutého rozsudku vytkol Komisii vo svetle vysvetlení predložených *Government of Gibraltar* a *Spojeným kráľovstvom*, že nespĺnila správne svoju povinnosť analyzovať dotknutý daňový systém z hľadiska článku 87 ES.

197. V tejto súvislosti, po prvé, ak uznám potrebu a zákonnosť prístupu založeného na

198. Poznnamenávam, že v prejednáwanej veci Súd prvého stupňa založil svoju argumentáciu viac na problematike rozdelenia právomocí medzi členskými štátmi a Komisiou v oblasti zdanenia ako na samotnom statuse oznámenia z roku 1998.

199. V každom prípade z judikatúry jasne vyplýva, že Komisia prijatím takýchto pravidiel správania a tým, že ich zverejnením oznámila, že ich uplatní na prípady nimi dotknuté, sa sama obmedzuje vo výkone voľnej úvahy a nemôže sa od týchto pravidiel odchýliť bez toho, aby bola prípadne sankcionovaná z dôvodu porušenia všeobecných právnych zásad, ako sú zásady rovnosti zaobchádzania alebo ochrany legitímnej dôvery¹²². Súdny Spoločenstva mnohokrát spresnili, že Komisia je viazaná svojimi oznámeniami v otázkach

122 — Pozri najmä rozsudky z 11. septembra 2008, *Nemecko/Kronofrance*, C-75/05 P a C-80/05 P, Zb. s. I-6619, bod 60, a z 2. decembra 2010, *Holland Malt/Komisia*, C-464/09 P, Zb. s. I-12443, bod 46.

práva hospodárskej súťaže, napríklad v oblasti pokút¹²³.

200. Z tejto judikatúry v súvislosti so špeciickou oblasťou štátnej pomoci vyplýva, že Komisia je viazaná pravidlami a oznámeniami, ktoré prijíma, pokiaľ sa neodchyľujú od noriem Zmluvy¹²⁴. Z toho vyplýva, že Komisia nemôže byť viazaná svojimi oznámeniami konečným spôsobom.

201. Problematikou povahy daňového režimu Gibraltáru, ktorý je vo svojej podstate diskriminačný, sa Komisia v spornom rozhodnutí implicitne zaoberala. Až na pojednávajú sa však Komisia v tejto veci vyjadřila.

202. Ak by sa takýto prístup prijal, znamenalo by to podľa môjho názoru metodologickú

revolúciu v uplatňovaní pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Podľa tohto prístupu by sa existencia výhody už neposudzovala na základe porovnania opatrenia a všeobecne uplatňovaného daňového režimu, ale na základe porovnania daňového režimu tak ako funguje a iného systému, ktorý je hypotetický a neexistuje. Takýto prístup by vyžadoval vytvorenie daňového *tertium comparationis* pre Úniu, aby bolo možné posúdiť údajne diskriminačný účinok vyplývajúci z riešení zvolených v súvislosti s daňovým základom (alebo daňovými sadzbami) v oblasti zdanenia právnických osôb. Uvedené spoločné kritérium však neexistuje a uplatnenie právneho rámca týkajúceho sa štátnej pomoci neodôvodňuje *de facto* prijatie takéhoto opatrenia daňovej harmonizácie¹²⁵.

203. Tvrdenie, podľa ktorého je možné takýto prístup uplatniť iba vo výnimočných prípadoch, nemôže byť prijaté. Až doteraz ustanovená právna metodológia je priamo založená na štruktúre článku 87 ods. 1 ES a zdá sa byť v súlade s cieľmi práva hospodárskej súťaže Únie. Nemožno od nej upustiť iba z dôvodu, že nevedie k výsledku, ktorý by si želala Komisia v určitom individuálnom prípade.

123 — Rozsudok z 28. júna 2005, Dansk Rørindustri, C-189/02 P, Zb. s. I- 5425, body 211 až 213. Pozri tiež rozsudok Súdu prvého stupňa z 9. júla 2003, Cheil Jedang, T-220/00, Zb. s. II- 2473, bod 77. V oblasti štátnej pomoci pozri rozsudky z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C-409/00, Zb. s. I-1487, bod 95; z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C-91/01, Zb. s. I-4355, bod 45, a z 26. septembra 2002, Španielsko/Komisia, C-351/98, Zb. s. I- 8031, bod 53. Pozri tiež rozsudky Súdu prvého stupňa z 8. júla 2004, Technische Glaswerke, T-198/01, Zb. s. II-2717, bod 149; z 18. novembra 2004, Ferriere Nord, T-176/01, Zb. s. II-3931, bod 134, a zo 14. októbra 2004, Pollmeier Malchow, T-137/02, Zb. s. II-3541, bod 54.

124 — Rozsudky z 5. októbra 2000, Nemecko/Komisia, C-288/96, Zb. s. I-8237, bod 62, Nemecko a i./Kronofrance, už citovaný, bod 61, a Holland Malt/Komisia, už citovaný, bod 47.

125 — Právna veda niekedy navrhuje takýto prístup. Rozhodujúci argument na účely jeho odmietnutia je založený na jeho nezlučiteľnosti s rozdelením právomocí medzi členskými štátmi a Úniou v oblasti priamych daní. Pozri CARLOS DOS SANTOS, A.: *L'Union européenne et la régulation*, c. d., s. 505 až 508 a s. 522 až 528.

204. Pokiaľ ide o údajné nesprávne právne posúdenie namietané v tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie, je nesporné, že podľa ustálenej judikatúry cieľ sledovaný štátnymi zásahmi sám osebe nestačí na to, aby tieto zásahy neboli kvalifikované ako „pomoc“ v zmysle článku 87 ES. Článok 87 ods. 1 ES totiž nerozlišuje podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale definuje ich podľa ich účinkov¹²⁶.

205. Vzhľadom na znenie napadnutého rozsudku však zastávam názor, že tvrdenia uvedené v tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie sú založené na nesprávnom výklade bodov 145, 146 a 171 až 174 napadnutého rozsudku.

206. Bod 145 tohto rozsudku je totiž súčasťou úvahy sledovanej Súdom prvého stupňa s cieľom stanoviť, prečo bola Komisia povinná v rámci preskúmania selektívnej povahy dotknutého režimu uplatniť tri etapy prístupu založeného na odchýlke. Súd prvého stupňa uviedol, že Komisia tým, že sa obmedzila iba na tretiu etapu uvedeného prístupu, mohla pozbaviť dotknutý členský štát možnosti odôvodniť uvedené diferenciacie daňového režimu, keďže vopred ani neidentifikovala jeho spoločný alebo „obvyklý“ režim ani nestanovila odchýlnú povahu dotknutých diferenciácií. Okrem toho, nič neumožňuje vyvodiť záver, že Súd prvého stupňa uložil Komisii

povinnosť prijať vopred definované stanovisko bez toho, aby mohla použiť svoje oprávnenia analýzy vyplývajúce zo Zmluvy.

207. Vzhľadom na vyššie uvedené okolnosti navrhujem zamietnuť druhú a tretiu časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie ako nedôvodné.

B — *O povahe preskúmania daňového režimu vykonaného Komisiou*¹²⁷

1. Argumentácia uvedená vo štvrtnej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie

208. Komisia, ktorú podporuje Španielske kráľovstvo, štvrtou časťou jediného odvolacieho dôvodu vytýka Súdu prvého stupňa, že sa nesprávne domnieval, že logika vlastná daňovému systému a spoločnému alebo „obvyklému“ režimu v rámci tohto systému môže vyplývať z použitia odlišných techník na rôznych daňovníkov. Podľa nej vedie takýto

126 — Rozsudok *British Aggregates/Komisia*, už citovaný, body 84 a 85, ako aj citovaná judikatúra.

127 — Štvrtá a piata časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie.

prístup k záveru, že akýkoľvek osobitný znak systému, bez ohľadu na výhodu, ktorú poskytuje určitým príjemcom, automaticky predstavuje neoddeliteľnú súčasť systému a nie odchýlku, a teda sa vymyká uplatneniu pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci¹²⁸.

209. Okrem toho Komisia odmieta, že nastolila problematiku dôkazného bremena. Vytýka Súdu prvého stupňa, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, avšak nie tým, že skonštatoval, že Komisia sa nevyrovnala s dôkazným bremenom, ktoré jej prináležalo, ale tým, že vylúčil, že na „obvyklý“ daňový režim územného celku sa môže vzťahovať pojem štátnej pomoci.

2. Posúdenie štvrtrej časti jediného odvolacieho dôvodu

210. Touto štvrtou časťou Komisia kritizuje body 175 až 183 napadnutého rozsudku. V bode 175 tohto rozsudku Súd prvého stupňa zdôraznil, že ani úvahy uvedené v spornom rozhodnutí ani tvrdenia Komisie a Španielskeho kráľovstva nestačia na spochybnenie

opodstatnenosti definície spoločného alebo „obvyklého“ režimu oznámeného daňového systému.

211. Z bodu 187 napadnutého rozsudku vyplýva, že dotknutá problematika súvisí z dôkazným bremenom. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v zásade iba Súd prvého stupňa má právomoc určiť a posúdiť skutkový stav. Rovnako má ako jediný právomoc posúdiť hodnotu, ktorú treba priznať jemu predloženým dôkazom, pokiaľ dôkazy, ktoré prijal na podporu tohto skutkového stavu boli riadne získané a pokiaľ boli rešpektované všeobecné právne zásady a procesné pravidlá uplatniteľné v oblasti dôkazného bremena a vykonávania dôkazov.¹²⁹ Súdny dvor môže podľa článku 225 ES vykonať iba kontrolu právnej kvalifikácie tohto skutkového stavu a právnych dôsledkov, ktoré z neho vyvodil Súd prvého stupňa.¹³⁰

212. Pokiaľ ide o prvú náležitosť argumentácie Súdu prvého stupňa uvedenú v bode 176 napadnutého rozsudku, poznamenávam, že Súd prvého stupňa v bode 177 tohto rozsudku rozhodol, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne nevyviedla tvrdenie Gibraltáru, podľa ktorého je podmienka vykazovania zisku vlastná logike systému založeného na počte zamestnancov a užívanej ploche. Okrem toho Súd prvého stupňa uviedol v bode 178

128 — Komisia odkazuje na body 175 až 183 napadnutého rozsudku.

129 — Rozsudky z 21. septembra 2006, JCB Service/Komisia, C-167/04 P, Zb. s. I-8935, bod 107 a citovaná judikatúra, a z 10. mája 2007, SGL Carbon/Komisia, C-328/05 P, Zb. s. I-3921, bod 41 a citovaná judikatúra.

130 — Pozri najmä rozsudok JCB Service/Komisia, už citovaný, bod 106 a citovanú judikatúru, ako aj rozsudok SGL Carbon/Komisia, už citovaný, bod 41 a citovanú judikatúru.

napadnutého rozsudku, že samotné tvrdenie Komisie, podľa ktorého v takom daňovom systéme, aký navrhujú orgány Gibraltáru, čím viac osôb spoločnosť zamestnáva a čím viac priestorov užíva, tým väčšia musí byť jej daňová povinnosť, nestačí na spochybnenie opodstatnenosti voľby vykonanej týmito orgánmi, pokiaľ ide o prvky tvoriace spoločný alebo „obvyklý“ režim tohto daňového systému.

213. Pokiaľ ide o druhú náležitosť argumentácie Súdu prvého stupňa uvedenú v bodoch 179 až 181 napadnutého rozsudku, Súd prvého stupňa rozhodol, že kvalifikácia daňového systému Gibraltáru ako „hybridného“ sama osebe nepreukazuje, že takýto systém nemôže predstavovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim. Súd prvého stupňa tiež vytkol Komisii a Španielskemu kráľovstvu, že vzniesli čisto hypotetické tvrdenia pokiaľ ide o dva ciele priznané daňovému systému a spoločnému režimu zavedenému reformou.

214. Pokiaľ ide o tretiu náležitosť úvahy Súdu prvého stupňa uvedenú v bodoch 182 až 185 napadnutého rozsudku, Súd prvého stupňa po tom, ako citoval niektoré body sporného rozhodnutia bez toho, aby ich skreslil, rozhodol, že tvrdenia Komisie nemôžu spochybníť stanovisko orgánov Gibraltáru.

215. Keďže Komisia v prejednávacom prípade nenamieta skreslenie žiadnych skutkových

okolností, o ktorých rozhodoval Súd prvého stupňa, štvrtú časť jediného odvolacieho dôvodu možno kvalifikovať ako nedôvodnú.

216. Ak by však Súdny dvor považoval za užitočné vyjadriť sa k právnym následkom, ktoré vyvodil Súd prvého stupňa z tvrdení vznesených Government of Gibraltar, z bodu 184 napadnutého rozsudku jasne vyplýva, že Súd prvého stupňa odôvodnil zamietnutie tvrdení Komisie nesprávnou metodológiou, ktorej sa podľa jeho názoru Komisia dopustila v prejednávanom prípade.

217. V tejto súvislosti zdôrazňujem, a zároveň plne zdieľam analýzu Súdu prvého stupňa pokiaľ ide o nesprávny metodologický prístup uplatnený Komisiou, že z hľadiska rozdelenia dôkazného bremena bola práve Komisia povinná identifikovať existenciu opatrenia, ktoré priznáva výhodu selektívnej povahy. Dotknutému členskému štátu, ktorý zaviedol diferenciáciu medzi podnikmi v oblasti daňových nákladov, ďalej prislúcha dokázať, že takáto diferenciácia je skutočne odôvodnená povahou a usporiadaním dotknutého systému¹³¹. Komisia však tým, že nesledovala etapy požadované na účely určenia selektívnej povahy výhody poskytnutej daňovou reformou Gibraltáru, znemožnila uplatnenie tejto zásady.

131 — Rozsudok z 29 apríla 2004, Holandsko/Komisia, C-159/01, Zb. s. I-4461, bod 43.

218. Keďže Komisia nesledovala úvahu týkajúcu sa identifikácie spoločného alebo „obvyklého“ režimu a jeho odchýlok, Súd prvého stupňa oprávnene rozhodol v bode 184 napadnutého rozsudku, že Komisia stanovila svoju vlastnú logiku, pokiaľ ide o obsah a fungovanie oznámeného daňového systému.

219. Navyše, ako vyplýva z napadnutého rozsudku, Súd prvého stupňa rozhodol, že Komisia nepredložila prijateľné tvrdenie, ktoré by umožnilo pochopiť, v čom taký daňový režim, o aký ide v prejednávanej veci, predstavoval štátnu pomoc.

220. Vzhľadom na úvahy uvedené v bode 122 a nasl. týchto návrhov, ktoré sa týkajú opatrení určených na boj proti škodlivému zdaňovaniu v Únii, ako aj právomocí členských štátov v oblasti priamych daní, sa domnievam, že Súd prvého stupňa oprávnene skonštatoval, že tvrdenia Komisie nemôžu byť odôvodnené schémou štátnej pomoci Zmluvy. Článok 87 ES má totiž zabrániť tomu, aby dochádzalo k ovplyvňovaniu obchodu medzi členskými štátmi na základe zvýhodnení poskytnutých štátnymi orgánmi, pri ktorých by mohlo dôjsť k rôznym narušeniam hospodárskej súťaže, alebo by také narušenie hrozilo a to z dôvodu zvýhodnenia určitých podnikateľov alebo výroby určitých druhov tovarov¹³². Bez preukázania takejto výhody Komisia nemôže napádať usporiadanie daňového

režimu realizovaného členskými štátmi alebo územím, na ktorom sa uplatňuje Zmluva ES.

221. Je nepochybné, že ak štát alebo dotknuté územie zavedie škodlivý daňový režim a na účely odôvodnenia tvrdí, že dotknuté opatrenia sú súčasťou všeobecného daňového režimu, takýto režim sa vymaní z kontroly vykonávanej Komisiou na základe pravidiel týkajúcich sa štátnej pomoci. Na takýto prípad sa preto budú vzťahovať pravidlá kóde-xu správania, pretože problém nastolený takýmto daňovým režimom súvisí s prípadnou škodlivou daňovou súťažou a nie so schémou štátnej pomoci.

222. Z uvedených dôvodov navrhujem, aby sa štvrtá časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie zamietla ako nedôvodná.

3. Argumentácia rozvinutá v rámci piatej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie

223. Komisia piatou časťou svojho jediného odvolacieho dôvodu vytýka Súdu prvého stupňa, že sa nesprávne domnieval, že Komisia ani neidentifikovala spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim, ani nepreukázala, že znaky reformy predstavujú odchýlky od tohto režimu. Komisia totiž jasne a riadne

132 — Rozsudok z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, Zb. s. 709.

identifikovala oznámený daňový systém ako systém založený na zdanení pracovnej sily a užívania obchodných priestorov. Okrem toho Komisia zdôrazňuje, že uvádzaným dôvodom zrušenia sporného rozhodnutia nie je nedostatok odôvodnenia, ale nesprávne právne posúdenie.¹³³

týka skôr preukázania identifikácie povahy dotknutého daňového režimu. Domnievam sa však, že vzhľadom na odpoveď poskytnutú na druhú časť jediného odvolacieho dôvodu nemožno túto časť prijať, pretože kritika Komisie je založená na nesprávnom výklade napadnutého rozsudku.

224. Španielske kráľovstvo sa domnieva, že Komisia daňovú reformu preskúmala v celom rozsahu, čo jej umožnilo vyvodit' záver, že obvyklým režimom je systém zdanenia právnických osôb založený na kritériách počtu zamestnancov a užívanej plochy za predpokladu uplatnenia stropu vo výške 15% zo ziskov. Uvedené kritériá uprednostňujú rôzne typy podnikov: podniky, ktoré nemajú príjmy, podniky, ktoré by v prípade neexistencie takéhoto stropu boli zdanené viac, ako aj offshore podniky.

226. Súd prvého stupňa totiž tým, že Komisii vytkol, že neuplatnila prístup popísaný v oznámení z roku 1998, nekonštatoval, že Komisia nevykonala podrobnú analýzu dotknutého daňového režimu. Naopak, viacero bodov napadnutého rozsudku opakuje pasáže sporného rozhodnutia, čím sa potvrdzuje, že Súd prvého stupňa posúdil preskúmanie vykonané Komisiou.

4. Posúdenie piatej časti jediného odvolacieho dôvodu

225. Piata časť, hoci súvisí s druhou časťou jediného odvolacieho dôvodu týkajúcou sa uplatnenia metodologického prístupu, sa

227. Na účely analýzy piatej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie však treba iba určiť, či Komisia konala v súlade so zásadami analýzy selektivity, ktoré Súd prvého stupňa pripomenul v bodoch 143 až 145 napadnutého rozsudku. Keďže samotná Komisia vo svojom odvolaní obhajuje uplatnenie metódy *ad hoc*, ktorá sa od týchto zásad odchyľuje, piata časť jediného odvolacieho dôvodu sa zdá byť zjavne nedôvodná.

¹³³ — Komisia odkazuje na body 170 až 174 napadnutého rozsudku.

IX — Tri aspekty selektivity uvedené v spornom rozhodnutí

A — Argumentácia rozvinutá v rámci šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie a v ôsmom odvolacom dôvode Španielskeho kráľovstva

228. Komisia šiestou časťou jediného odvolacieho dôvodu, ktorú ona sama kvalifikovala ako „podstatnú“, tvrdí, že Súd prvého stupňa opomenul preskúmať tri aspekty selektivity uvedené v spornom rozhodnutí, a najmä opomenul analyzovať zistenia Komisie založené na konkrétnych účinkoch opatrenia, teda že opatrenie stanovuje rôzne úrovne zdanenia pre rôzne odvetvia gibraltárskeho hospodárstva a že poskytuje selektívnu výhodu podnikom offshore hospodárstva, ktoré nemajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory v Gibraltári.

229. Komisia vytýka Súdu prvého stupňa, že nezaujal stanovisko k takto identifikovaným selektívnym aspektom, hoci zopakoval relevantné pasáže sporného rozhodnutia v bodoch 157 až 162 napadnutého rozsudku. Iba bod 186 napadnutého rozsudku obsahoval zmienku v tejto súvislosti, ale uvedená judikatúra nie je relevantná. V tejto súvislosti Komisia pripúšťa, že porovnanie s predchádzajúcim systémom nie je samo osebe relevantné

na účely posúdenia selektivity opatrenia, ale pripomína, že odvolaním sa na predchádzajúci systém zdôraznila, že režim preskúmaný v spornom rozhodnutí smeruje k udržaniu predchádzajúcej situácie tým, že vykazuje rovnaké účinky za použitia odlišnej techniky. Jednoducho povedané prístup Súdu prvého stupňa priznal rozhodujúcu váhu úvahám o daňovej technike na úkor obsahu, hoci podľa ustálenej judikatúry sa má štátna pomoc posudzovať z hľadiska jej účinkov.

230. Government of Gibraltar a vláda Španielskeho kráľovstva považujú za nesprávnu tézu obhajovanú Komisiou, podľa ktorej daňový režim treba považovať za selektívny z dôvodu, že offshore hospodárstvo nie je zdanené. V každom daňovom systéme spoločnosti, ktoré nedisponujú daňovým základom zodpovedajúcim daňovému základu definovanému vnútroštátnym daňovým režimom, totiž neplatia na tomto území daň. Tvrdenie Komisie by viedlo k tomu, že členským štátom by sa za porušenia ich daňovej suverenity vnútili jej vlastné názory v súvislosti s výberom daňového základu. Skutočnosť, že rôzne typy spoločností sú zdanené odlišným spôsobom neumožňuje sama osebe dospieť k záveru o selektivitě.

231. Španielske kráľovstvo svojim ôsmym odvolacím dôvodom vytýka Súdu prvého stupňa, že usúdil, že podmienky článku 87

ods. 1 ES neboli splnené z hľadiska materiálnej selektivity. Veľká väčšina podnikov usadených v Gibraltári, konkrétne 28 798 z 29 000, totiž dosiahne nulovú daňovú sadzbu. Režim, ktorý Súd prvého stupňa kvalifikuje ako „všeobecný“, je v dôsledku toho v skutočnosti osobitným režimom vytvárajúcim „selektivitu *de facto*“.

B — Posúdenie

232. Zdá sa, že šiesta časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie je založená na nedostatku odôvodnenia napadnutého rozsudku. Súdnemu dvoru prináleží v rámci odvolacieho konania preskúmať túto otázku.

233. V spornom rozhodnutí Komisia uviedla tri aspekty selektivity zhrnuté v bode 15 týchto návrhov. Pokiaľ ide o selektívnu výhodu, ktorá môže byť priznaná podnikom patriacim do offshore hospodárstva, ktoré nemajú zamestnancov a neužívajú obchodné priestory v Gibraltári, Komisia tvrdila, že systém vykazuje aj materiálne selektivitu tým, že udržiava *de facto* veľmi nízke úrovne zdanenia „oslobodených spoločností“ a všeobecne tým, že stanovuje rôzne úrovne zdanenia v závislosti od odvetví, čím sa priznáva selektívna výhoda podnikom patriacim do odvetví, na ktoré sa

uplatňujú nižšie sadzby. Komisia sa v dôsledku toho domnievala, že systém predstavuje schému štátnej pomoci, a keďže sa neuplatňuje žiadna z odchýlok stanovených v Zmluve, táto pomoc je nezlučiteľná so spoločným trhom.

234. V napadnutom rozsudku Súd prvého stupňa predovšetkým pripomenul v bodoch 143 až 146 zásady, ktoré podľa neho upravujú preskúmanie selektívnej povahy daňového opatrenia, ktoré môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Na účely posúdenia, či Komisia konala v súlade s týmito zásadami, Súd prvého stupňa citoval relevantné pasáže sporného rozhodnutia v bodoch 148 až 162 napadnutého rozsudku bez toho, aby ich skreslil.

235. V bodoch 163 až 168 napadnutého rozsudku Súd prvého stupňa začal analýzu selektívnej výhody prezentujúcu argumentáciu, ktorú obhajuje hlavne Government of Gibraltar, a podľa ktorej všetky vyššie uvedené prvky daňovej reformy predstavujú samostatný daňový systém, ktorý treba považovať za spoločný alebo „obvyklý“ daňový režim zavedený daňovou reformou na území Gibraltáru. V rámci tohto režimu neexistujú „obvyklé“ sadzby a neexistuje „hlavná“ daň a „vedľajšia“ alebo „odchýlna“ daň. Daňové zaťaženie spoločnosti v priebehu daného roka bude stanovené v závislosti od týchto dvoch spojených

prvkov: jednak počtu zamestnancov a plochy pozemku užívaného spoločnosťou a jednak zisku vytvoreného touto spoločnosťou.

236. Súd prvého stupňa práve vzhľadom na toto konštatovanie vytýkal Komisii v bode 170 napadnutého rozsudku, že nevykonala svoju povinnosť vopred identifikovať a prípadne spochybníť kvalifikáciu oznámeného daňového systému vykonanú orgánmi Gibraltáru ako spoločného alebo „obvyklého“ režimu.

237. Keďže Súd prvého stupňa sa správne zamerl predovšetkým na to, aby vyvrátil *ad hoc* metódu Komisie, domnievam sa, že nevykonal nesprávne právne posúdenie tým, že neanalyzoval aspekty, ktoré Komisia považovala za selektívne.

238. Keďže Súd prvého stupňa posúdil ako nesprávnu samotnú metodológiu zvolenú Komisiou v spornom rozhodnutí, bol oprávnený obmedziť sa na konštatovanie, ako vyplýva z bodu 187 napadnutého rozsudku, že Komisia nepreukázala existenciu selektívnych výhod vyplývajúcich z troch sporných aspektov daňovej reformy.

239. Okrem toho, tvrdenie Španielskeho kráľovstva týkajúce sa „selektivity *de facto*“ dotknutého daňového režimu nemožno prijať, pretože oddeľuje pojem štátna pomoc od poskytnutia výhody, čo je z vyššie uvedených

dôvodov vylúčené v prípade absencie predchádzajúceho vymedzenia systému predstavujúceho referenčný rámec. Navyše sa zdá, že cieľom gibraltárskeho režimu z hľadiska jeho hospodárskych účinkov je skôr priznať „selektívne nevýhody“, keďže skutočne zdanených je menej ako 1 % spoločností.

240. V dôsledku toho navrhujem zamietnuť šiestu časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie ako aj ôsmy odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva.

X — O porušení primeranej lehoty a neporušení konania na Súde prvého stupňa¹³⁴

A — Argumentácia

241. Španielske kráľovstvo svojim desiatym odvolacím dôvodom namieta porušenia práva každej osoby, aby jej vec bola v primeranej lehote prejednaná, zakotveného v článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len

¹³⁴ — Desiaty a jedenásty odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva.

„EDLP“) a osobitne práva na konanie v primeranej lehote. Rozsudok bol totiž vyhlásený 54 mesiacov po začatí konania na Súde prvého stupňa, hoci vec mala byť prejednaná prednostne. Táto okolnosť mala vplyv na spor, pretože neprimeraná dĺžka konania umožnila Súdnu dvoru vyhlásiť rozsudok vo veci Azory v okamihu, kedy už mal Súd prvého stupňa rozhodnúť vo veci.

242. Jedenásty odvolací dôvod Španielskeho kráľovstva je založený na porušení článku 77 písm. a) a d) Rokovacieho poriadku Súdu prvého stupňa, keďže Súd prvého stupňa formálne nenariadil prerušenie konania po vypočutí účastníkov konania, ale nechal ich „nečinných“. Súd prvého stupňa tým, že neprejednával vec bez toho, aby ju formálne prerušil, zbavil účastníkov konania práva poskytnutého článkom 78 rokovacieho poriadku na prednesenie svojich stanovísk predtým, ako Súd prvého stupňa preruší konanie.

B — Posúdenie

243. Predovšetkým by som chcel upresniť rozsah článku 6 EDLP a potom sa vyjadriť k prípadnému porušeniu práva na prejednanie veci v primeranej lehote v rámci súdneho konania na Všeobecnom súde.

244. Pokiaľ ide o protiprávnosť uvádzanú v rámci desiateho odvolacieho dôvodu, Súdny dvor rozhodol, že článok 6 ods. 1 EDLP stanovuje, že každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený¹³⁵.

245. Treba však skonštatovať, že v prejednávanej veci je dôvod založený na porušení záruky uvedenej v článku 6 ods. 1 EDLP vznesený vládou členského štátu. Domnievam sa, že subjekt verejného práva, ktorý požíva status zmluvného štátu, sa nemôže pri výkone svojich právomocí priamo dovoľávať ustanovení EDLP vo svoj prospech.

246. V systéme ochrany ľudských práv článok 34 EDLP vylučuje prípustnosť sťažností podaných verejnými orgánmi, ktoré obhajujú svoje ľudské práva¹³⁶. Okrem toho sa domnievam, že z článku 1 EDLP vyplýva, že štáty sú garantmi práv uvedených v dohovore a nie

135 — Rozsudok zo 16. júla 2009, Der Grüne Punkt - Duales System Deutschland/Komisija, C-385/07 P, Zb. s. I-6155, bod 177.

136 — Pozri najmä rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva o prípustnosti sťažnosti č. 55346/00 podanej Ayuntamiento de Mula proti Španielsku; čiastočné rozhodnutie o prípustnosti sťažnosti č. 48391/99 a 48392/99, ktoré podali Christos Hatzitakis a Mairies de Thermaikos a Mikra proti Grécku.

priamymi adresátmi jeho ustanovení. Nena-
chádzajú v ňom zdroj svojej ochrany, ale zdroj
svojich povinností.

247. Táto úvaha podľa môjho názoru platí
mutatis mutandis aj v súvislosti s Chartou zá-
kladných práv Európskej únie¹³⁷. Únia, ako aj
členské štáty sú totiž viazané Chartou, čo vy-
lučuje, aby požívali práva zaručené Chartou.

248. Toto zásadné konštatovanie nevyuču-
je, aby ustanovenie Charty mohlo obsahovať
všeobecnú zásadu práva, ktoré chráni aj
členské štáty. Z koncepcného hľadiska je však
potrebné zachovávať rozdiel medzi na jednej
strane subjektmi, ktoré sú viazané základnými
právmi, teda pasívnymi subjektmi, a na
druhej strane tými, ktorí z nich majú úžitok,
teda aktívnymi subjektmi, to znamená fyzic-
kými a právnickými osobami s výnimkou ve-
rejných orgánov vykonávajúcich právomoci
verejnej moci.

249. Všeobecná zásada práva Únie, podľa
ktorej má každá osoba právo na spravodlivý
proces a ktorá sa inšpiruje týmito základnými

právmi a najmä právom na prejednanie vecí
v primeranej lehote, sa uplatňuje v rámci súd-
neho preskúmania¹³⁸. Zásada účinnej súdnej
ochrany totiž predstavuje všeobecnú zásadu
práva Únie, ktorá vyplýva z ústavných tradícií
spoločných pre členské štáty a bola zakotve-
ná v článkoch 6 a 13 Európskeho dohovoru
o ochrane ľudských práv a základných slo-
bôd¹³⁹ a takisto znovu potvrdená v článku 47
Charty základných práv Európskej únie.

250. Zdá sa teda, že práv týkajúcich sa účin-
nej súdnej ochrany, akými sú najmä právo na
spravodlivý proces, dodržanie práva na ob-
hajobu, právo byť vypočutý, sa môžu účinne
dovolať také subjekty práva, akými sú člen-
ské štáty v rámci súdnych konaní¹⁴⁰.

251. V rozsudku *Der Grüne Punkt - Duales
System Deutschland/Komisija*¹⁴¹, Súdny dvor
uviedol, že z článku 58 prvého odseku Štatútu
Súdneho dvora a z judikatúry vyplýva, že Súd-
ny dvor je príslušný skúmať, či k porušeniam

137 — Charta základných práv Európskej únie vyhlásená
7. decembra 2000 v Níce (Ú. v. EŠ C 364, s. 1, ďalej len
„Charta“).

138 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 1998,
Baustahlgewebe/Komisija, C-185/95 P, Zb. s. I-8417,
bod 21, a z 1. júla 2008, *Chronopost a La Poste/UFEX a i.*,
C-341/06 P a C-342/06 P, Zb. s. I-4777, bod 45.

139 — Rozsudky z 15. mája 1986, *Johnston*, 222/84, Zb. s. 1651,
body 18 a 19; z 15. októbra 1987, *Heylens a i.*, 222/86,
Zb. s. 4097, bod 14; z 27. novembra 2001, *Komisija/Rakúsko*,
C-424/99, Zb. s. I-9285, bod 45; z 25. júla 2002, *Unión de
Pequeños Agricultores/Rada*, C-50/00 P, Zb. s. I-6677,
bod 39, a z 19. júna 2003, *Eribrand*, C-467/01,
Zb. s. I-6471, bod 61.

140 — Pozri v tejto súvislosti judikatúru vydanú na základe žalôb
o zistení nespĺnenia povinnosti podaných proti členským
štátom na základe článkov 226 EŠ a 228 EŠ a platné procesné
záruky.

141 — Už citovaný, body 176 až 179.

procesných pravidiel, ktoré sa nepriaznivo dotýkajú záujmov odvolateľa, došlo na Súde prvého stupňa, a je povinný zabezpečiť, aby boli dodržané všeobecné zásady práva Spoločenstva¹⁴². Treba však pripomenúť, že primeranosť lehoty rozhodovania sa posudzuje v závislosti od okolností vlastných každej veci, medzi ktoré patrí aj zložitosť veci a správanie účastníkov konania.¹⁴³

252. V tejto súvislosti Súdny dvor upresnil, že zoznam relevantných kritérií nie je vyčerpávajúci a že posúdenie primeranosti uvedenej lehoty nevyžaduje systematické preskúmanie okolností prípadu vo vzťahu ku každému z nich, pokiaľ sa dĺžka konania javí odôvodnená aspoň vo vzťahu k jednému z nich. Z tohto dôvodu možno zložitosť veci alebo správanie žalobcu, ktoré spôsobuje spomaľovanie konania, uznať ako odôvodnenie na prvý pohľad príliš dlhej lehoty.¹⁴⁴

253. V prejednávanej veci začala dĺžka konania plynúť podaním žalôb o neplatnosť Government of Gibraltar a vládou Spojeného kráľovstva do kancelárie Súdu prvého

stupňa 9. júna 2004. Konanie bolo ukončené 18. decembra 2008, teda dňom vyhlásenia napadnutého rozsudku. Konanie pred Súdom prvého stupňa teda trvalo približne štyri roky a šesť mesiacov.

254. Nezdá sa mi teda, že dĺžka konania by mohla byť kvalifikovaná ako osobitne dlhá vo veci, ktorá je tak komplexná a má taký význam. Okrem toho sa mi nezdá byť presvedčivá argumentácia Španielskeho kráľovstva pokiaľ ide o dôsledky tejto dĺžky konania pre výsledok sporu. Naopak, komplexnosť a dotknuté záujmy vo veci podanej na Súd prvého stupňa podľa môjho názoru skôr svedčia v prospech odôvodnenia dĺžky konania.

255. Domnievam sa preto, že v prejednávanom prípade nemôže byť konštatované porušenie všeobecnej zásady práva Únie týkajúcej sa práva na spravodlivý proces v primeranej lehote.

256. Napokon, pokiaľ ide o jedenásty dôvod, domnievam sa, že sa nemožno dovolávať žiadneho porušenia práv účastníkov konania. Bolo by to tak v prípade, ak by Súd prvého stupňa prerušil konanie bez toho, aby vopred vypočul týchto účastníkov konania Skutočnosť, že sa neuplatnil článok 78 rokovacieho poriadku, totiž neznamená žiadne porušenie procesného pravidla, ktoré by zakladalo nesprávne právne posúdenie, na ktoré sa vzťahuje preskúmanie Súdnym dvorom v odvolacom konaní.

142 — Rozsudky Baustahlgewebe/Komisia, už citovaný, bod 19; z 15. júna 2000, TEAM/Komisia, C-13/99 P, Zb. s. I-4671, bod 36.

143 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. januára 2007, Sumitomo Metal Industries a Nippon Steel/Komisia, C-403/04 P a C-405/04 P, Zb. s. I-729, bod 116 a citovaný judikatúru, ako aj uznesenie z 26. marca 2009, Efkon/Parlament a Rada, C-146/08 P, Zb. s. I-49*, bod 54.

144 — Rozsudky Limburgse Vinyl Maatschappij a i./Komisia, už citovaný, bod 188, a z 2. októbra 2003, Thyssen Stahl/Komisia, C-194/99 P, Zb. s. I-10821, bod 156.

XI — Návrh

257. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor:

- zamietol ako neprípustnú výhradu Španielskeho kráľovstva založenú na porušení článkov 5 ES a 307 ES,

- zamietol v zostávajúcej časti odvolania Európskej komisie vo veci C-106/09 a Španielskeho kráľovstva vo veci C-107/09,

- zaviazal každého z účastníkov konania znášať svoje vlastné trovy konania.