

V?c C-88/03

Portugalská republika

v.

Komise Evropských spole?enství

„Žaloba na neplatnost – Státní podpory – Rozhodnutí 2003/442/ES – Da?ová opat?ení p?ijatá regionálním nebo místním územn? správním celkem – Snížení sazeb dan? z p?íjmu fyzických a právnických osob s bydlišt?m nebo sídlem pro da?ové ú?ely na Azorách – Ozna?ení opat?ení za státní podporu – Selektivní povaha – Od?vodn?ní povahou a systematikou da?ové soustavy – Povinnost od?vodn?ní – Slu?itelnost se spole?ným trhem“

Stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda p?ednesené dne 20. ?íjna 2005 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 6. září 2006 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

1. Podpory poskytované státy – Pojem – Selektivní povaha opat?ení

(?lánek 87 odst. 1 ES)

2. Podpory poskytované státy – Pojem – Selektivní povaha opat?ení

(?lánek 87 odst. 1 ES)

3. Akty orgán? – Od?vodn?ní – Povinnost – Dosah

(?lánek 87 odst. 1 ES a ?lánek 253 ES)

4. Podpory poskytované státy – Zákaz – Odchytky – Posuzovací pravomoc Komise

(?lánek 87 odst. 3 ES)

1. ?lánek 87 odst. 1 ES zakazuje státní podpory, které „zvýhod?ují ur?ité podniky nebo ur?itá odv?tví výroby“ v?í ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, tj. selektivní podpory. Pojem státní podpory nicmén? nezahrnuje státní opat?ení zavád?jící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky da?ové soustavy, do níž tato opat?ení pat?í.

Opat?ení, které je výjimkou z použití obecné da?ové soustavy, m?že být od?vodn?no povahou nebo obecnou systematikou da?ové soustavy, m?že?li doty?ný ?lenský stát prokázat, že toto opat?ení vyplývá p?ímo ze základních nebo ?ídících princip? jeho da?ové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišit jednak mezi cíli ur?ité da?ové soustavy, které jsou jí vn?jší, a jednak mechanismy vlastními samotné da?ové soustav?, které jsou nezbytné k uskute?n?ní takových cíl?.

(viz body 52, 54, 81)

2. Pokud jde o p?ezkum toho, zda má opat?ení selektivní povahu, je podstatné ur?ení

referenčního rámce, a tento rámec nemusí být nezbytně vymezen hranicemi území státu.

K posouzení selektivnosti opatření přijaté entitou neposobící na úrovni státu, jehož cílem je stanovit pouze v části území členského státu daňovou sazbu sníženou oproti sazbám platným ve zbývajících částech uvedeného členského státu, je tak třeba zkoumat, zda bylo uvedené opatření přijato touto entitou při výkonu pravomocí dostatečně autonomních vůči ústřední pravomoci a popřípadě zjistit, zda se použije skutečně na všechny podniky nebo všechna odvětví výroby na území spadajícím do pravomoci této entity.

V situaci, kdy regionální nebo místní orgán při výkonu svých pravomocí dostatečně autonomních ve vztahu k ústřední pravomoci stanoví daňovou sazbu, která je nižší než celostátní daňová sazba a která se použije pouze na podniky na území spadajícím do jeho pravomoci, relevantní právní rámec pro posouzení selektivnosti daňového opatření se může omezit na dotyčnou zeměpisnou oblast v případě, kdy entita neposobící na úrovni státu, zejména z důvodu svého statutu a pravomocí, hraje základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém působí podniky přítomné na území spadajícím do jeho pravomoci.

Aby rozhodnutí přijaté za takových okolností mohlo být považováno za přijaté při výkonu dostatečně autonomních pravomocí, je třeba zaprvé, aby toto rozhodnutí bylo přijato regionálním nebo místním orgánem, který má na ústavní úrovni status politicky a správně odlišný od statutu ústřední vlády. Dále musí být přijato bez toho, aby ústřední vláda mohla přímo zasahovat do jeho obsahu. Konečně nesmí být finanční důsledky snížení celostátní daňové sazby použitelné na podniky v daném regionu kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády.

(viz body 56–58, 62, 65–67)

3. Odvodnění vyžadované článkem 253 ES musí být izpůsobeno povaze dotčeného aktu a musejí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž předmjtný akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření a soud Společenství mohl vykonávat svůj přezkum. Není požadováno, aby odvodnění upesovalo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odvodnění aktu splňuje požadavky článku 253 ES, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho text, ale také s ohledem na jeho celkovou souvislost, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast.

Při označení opatření za podporu vyžaduje tato zásada, aby byly uvedeny důvody, pro které Komise považuje dotčené opatření za opatření spadající do působnosti čl. 87 odst. 1 ES. V tomto ohledu, i v případě, že z okolností, za kterých byla podpora udělena, vyplývá, že by mohla ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit nebo hrozit narušením hospodářské soutěže, je úkolem Komise alespoň připomenout tyto okolnosti v odvodnění jejího rozhodnutí.

(viz body 88–89)

4. Při použití čl. 87 odst. 3 ES Komise požívá široké posuzovací pravomoci, jejíž výkon zahrnuje hodnocení hospodářského a sociálního charakteru, která musejí být provedena v kontextu Společenství. Soud Společenství nemůže při přezkumu legality výkonu této svobody nahradit posouzení orgánu, jenž rozhodnutí vydal, svým posouzením ve věci, ale musí se omezit na přezkoumání toho, zda je posouzení orgánu, jenž rozhodnutí vydal, stíženo zjevným pochybením nebo zneužitím pravomoci.

(viz bod 99)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

6. září 2006 (*)

„Žaloba na neplatnost – Státní podpory – Rozhodnutí 2003/442/ES – Daňová opatření přijatá regionálním nebo místním územní správním celkem – Snížení sazeb daní z příjmu fyzických a právnických osob s bydlištěm nebo sídlem pro daňové účely na Azorách – Označení opatření za státní podporu – Selektivní povaha – Odvodňovací povahou a systematickou daňové soustavy – Povinnost odvodňovací – Služitelnost se společným trhem“

Ve věci C-88/03,

jejímž předmětem je žaloba na neplatnost na základě článku 230 ES, podaná dne 24. února 2003,

Portugalská republika, zastoupená L. Fernandesem, jako zmocněncem, ve spolupráci s J. da Cruz Vilaçou a L. Romãem, advogados, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

podporovaná

Španělským královstvím, zastoupeným N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

a

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Anderson, QC, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejšími účastníky řízení,

proti

Komisi Evropských společenství, zastoupené V. Di Buccim a F. de Sousa Fialhem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (zpravodaj) a J. Malenovský, předsedové senátů, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr, J. Klučka a U. Löhmus, soudci,

generální advokát: L. A. Geelhoed,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. září 2005,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. října 2005,
vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Portugalská republika domáhá zrušení rozhodnutí Komise 2003/442/ES ze dne 11. prosince 2002, které se týká části režimu příspívajícího vnitrostátní daňovou soustavu specifickým podmínkám Autonomního regionu Azory, která se týká snížení sazeb daní z příjmu (Úř. v. st. L 150, s. 52, dále jen „napadené rozhodnutí“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Článek 87 odst. 1 ES stanoví:

„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li tato smlouva jinak.“

3 Sdělení Komise ze dne 10. prosince 1998 o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého daňového podnikatelské činnosti (Úř. v. st. C 384, s. 3, dále jen „sdělení o přímém daňovém“), upřesňuje v bodě 2, že se snaží přinést vyjasnění otázky, zda daňová opatření mohou být považována za podporu podle čl. 87 odst. 1 Smlouvy.

4 Článek 87 odst. 3 ES stanoví, že za slučitelné se společným trhem mohou být považovány:

„a) podpory, které mají napomáhat hospodářskému rozvoji oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní nebo s vysokou nezaměstnaností;

[...]

c) podpory, které mají usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, pokud nemají podmínky obchodu v takové míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem;

[...]“.

5 Článek 299 odst. 2 ES stanoví, že ustanovení Smlouvy se vztahují na francouzské zámořské departementy, Azory, Madeiru a Kanárské ostrovy. Avšak s ohledem na to, že jejich strukturální hospodářská a sociální situace je prohlubována určitými faktory, jejichž neminnost a spolupůsobení vážným způsobem ohrožuje jejich rozvoj, může zákonodárce Společenství přijmout konkrétní opatření zaměřená zejména na vytvoření podmínek pro uplatnění Smlouvy v těchto regionech.

6 Podle bodu 4.15 pokynů Komise k regionální podpoře (Úř. v. st. 1998, C 74, s. 9), ve znění změny provedené dne 9. září 2000 (Úř. v. st. C 258, s. 5, dále jen „pokyny k regionální podpoře“), je zakázána regionální podpora, jejímž cílem je snížení běžných výdajů podniku, tedy provozní podpora.

7 Nicméně lze podle bodu 4.16.2 uvedených pokynů v nejvzdálenějších regionech, na které se vztahuje výjimka čl. 87 odst. 3 písm. a) a c) ES, povolit podporu, která se ani postupně nesnižuje, ani není časově omezena, pokud přispívá ke kompenzaci dodatečných nákladů vzniklých při výkonu hospodářské činnosti v souvislosti s působením faktorů vymezených v čl. 299 odst. 2 Smlouvy, jejichž nemovitost a kombinace vážně omezuje rozvoj těchto regionů. V tomto bodě se rovněž upřesňuje, že je úkolem členského státu, aby zjistil výši těchto nákladů a prokázal existenci spojitosti s uvedenými faktory. Navíc musí být zamýšlené podpory oprávněné z hlediska jejich přispívku k regionálnímu rozvoji a z hlediska jejich charakteru a jejich výše musí být úměrná dodatečným nákladům, které mají kompenzovat.

Vnitrostátní právní úprava

8 Portugalská ústava ze dne 2. dubna 1976 stanoví, že „souostroví Azory a Madeira jsou autonomní regiony s vlastními politicko-správními statuty a vládními orgány“. Obsahuje v tomto ohledu soubor ustanovení, která upravují pravomoci, kompetence a oprávnění těchto regionů a jejich politické a správní orgány.

9 Z těchto ustanovení vyplývá, že autonomní regiony mají k dispozici vlastní daňové příjmy, jakož i část daňového příjmu státu, v souladu se zásadou zajišťující skutečnou národní solidaritu. Do výlučné působnosti zákonodárných shromáždění těchto regionů patří kromě toho za podmínek stanovených rámcovým zákonem přijatým Assembleia da República výkon vlastní daňové pravomoci, jakož i právo přizpůsobovat vnitrostátní daňovou úpravu specifickým regionálním podmínkám.

10 Zákonem č. 13/98 ze dne 24. února 1998 o financích autonomních regionů (lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, Lei de Financas das Regiões Autónomas, *Diário da República* 1, série A, č. 46, ze dne 24. února 1998, s. 746, dále jen „zákon č. 13/98“) portugalský stát přesněji stanovil podmínky takové finanční autonomie. Tento zákon upravuje zásady a cíle regionální finanční autonomie, upravuje koordinaci financí autonomních regionů s financemi státu, upravuje zásadu národní solidarity a povinnost spolupráce státu a autonomních regionů.

11 Pokud jde o spolupráci státu a autonomních regionů, stanoví čl. 5 odst. 1 až 3 zákona č. 13/98 zejména:

„1. Vykonává svou ústavní a statutární povinnost solidarity, se stát, který musí v tomto ohledu vzít v úvahu rozpočtové možnosti a nezbytnost zajištění rovného zacházení se všemi částmi území státu, podílí spolu s orgány autonomních regionů na úkolu hospodářského rozvoje, na nápravě nerovností vyplývajících z ostrovní povahy a na hospodářské a sociální konvergenci se zbývajícím částí území státu a s Evropskou unií.

2. Národní solidarita se projevuje zejména ve finanční rovině rozpočtovými přesuny stanovenými tímto zákonem a musí se neustále přizpůsobovat úrovni rozvoje autonomních regionů a směřovat tak k vytvoření podmínek umožňujících lepší finanční pokrytí vlastními příjmy.

3. Cílem národní solidarity je zajistit základní zásadu rovného zacházení se všemi portugalskými obcemi a jejich možnost využívat sociálních politik upravených na celostátní úrovni, jakož i přispívat k hospodářské a sociální konvergenci se zbývajícím částí území státu a s Unií [...]; projevuje se zejména rozpočtovými přesuny, jejichž uskutečnění musí být v souladu s ustanoveními tohoto článku.“

12 Jak je připomenuto v bodě 7 odvodnění napadeného rozhodnutí, zákon č. 13/98 kromě

toho stanoví, že vnitrostátní daň z příjmu fyzických osob a vnitrostátní daň z příjmu právnických osob představují příjem autonomních regionů za podmínek jím stanovených. Na základě článku 37 tohoto zákona mohou zejména zákonodárná shromáždění autonomních regionů snížit sazby daně z příjmu použitelné v těchto regionech až na 30 % sazby stanovené vnitrostátními právními předpisy.

Zvláštní režim Autonomního regionu Azory

13 Regionálním legislativním nařízením č. 2/99/A ze dne 20. ledna 1999, ve znění regionálního legislativního nařízení č. 33/99/A ze dne 30. prosince 1999 (dále jen „nařízení č. 2/99/A“), stanovil zákonodárny orgán Regionu Azory podmínky přízpůsobení vnitrostátní daňové soustavy specifickým regionálním podmínkám na základě pravomocí, které má v dané oblasti. Toto legislativní nařízení je účinné od 1. ledna 1999 a obsahuje především část týkající se snížení sazeb daně z příjmu.

14 Tato snížení sazeb se použijí automaticky na všechny hospodářské subjekty (fyzické i právnické osoby). Podle portugalských orgánů je jejich účelem zejména umožnit podnikům usazeným na Azorech překonat strukturální znevýhodnění, která vyplývají z jejich umístění v ostrovním a nejvzdálenějším regionu. Z tohoto důvodu mají všechny osoby podléhající dani z příjmu fyzických osob a dani z příjmu právnických osob povinné k dani v regionu Azory prospěch ze snížení sazeb těchto daní, ve výši 20 % (15 % během roku 1999) pro první z těchto daní a 30 % pro druhou. Rozpočtové náklady tohoto opatření odhadují portugalské orgány na základě z toho plynoucích ztrát daňového příjmu na přibližně 26,25 milionů eur ročně.

Napadené rozhodnutí

15 Dopisem ze dne 5. ledna 2000 oznámily portugalské orgány Komisi Evropských společenství režim přízpůsobující vnitrostátní daňovou soustavu specifickým podmínkám Autonomního regionu Azory. Tento režim, který byl oznámen opožděně, v odpovědi na žádost útvaru Komise o informace ze dne 7. prosince 1999 poté, co se objevily články v tisku, a který nabyl účinnosti bez povolení Komise, byl zapsán do rejstříku neoznámených podpor.

16 Po přezkumu informací sdělených portugalskými orgány se Komise rozhodla zahájit řízení stanovené v čl. 88 odst. 2 ES s ohledem na část režimu týkající se snížení sazeb daně z příjmu. V rámci tohoto řízení předložila Komisi regionální vláda Alandských ostrovů (Finsko) vyjádření na podporu stanoviska portugalských orgánů.

17 Na závěr tohoto řízení přijala Komise napadené rozhodnutí.

18 V bodě 23 odůvodnění tohoto rozhodnutí připomíná Komise s odvoláním na své sdělení o přímém zdanění kritéria definující státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Dotčené opatření musí poskytnout příjemcům výhodu, která snižuje náklady běžně zatěžující jejich rozpočet. Taková výhoda musí být poskytnuta v jakékoliv formě státem nebo ze státních prostředků. Dotčené opatření musí ovlivňovat hospodářskou soutěž a obchod mezi členskými státy. Konečně musí být opatření specifické nebo selektivní v tom smyslu, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby.

19 V bodě 24 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dochází k závěru, že všechna tato kritéria jsou splněna, pokud jde o dotčená snížení sazeb daně z příjmu. Obzvláště se domnívá, pokud jde o první tři kritéria, že:

„– [...] [j]elikož se zkoumaná snížení daňových sazeb použijí na podniky, poskytují jim výhodu, která snižuje náklady běžné zatěžující jejich rozpočet,

– poskytnutí snížení daní vede ke ztrátě daňových příjmů, která [...] „se rovná spotřebě státních prostředků ve formě daňových výdajů“. Jelikož se tato zásada použije rovněž v případech podpor udělovaných regionálními a místními entitami členských států [...], jsou zkoumaná snížení daňových sazeb poskytována buď ze státních prostředků nebo z prostředků, které jsou v portugalském systému veřejných financí přiděleny Autonomnímu regionu Azory,

– kritérium ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu mezi členskými státy předpokládá, že příjemce opatření vykonává hospodářskou činnost, bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování. Podle ustálené judikatury se považuje podmínka nepříznivého ovlivnění obchodu za splněnou tehdy, pokud podnik přijímající podporu vykonává hospodářskou činnost, která je předmětem obchodu mezi členskými státy [...] S ohledem na [jejich] odvětvový rozsah působnosti a jelikož alespoň část dotčených podniků vykonává činnost, která je předmětem obchodu mezi členskými státy, je tomu tak v případě zkoumaných snížení daní. [...]“

20 Co se týče kritéria selektivnosti, uvádí Komise bod 17 svého sdělení o přímém zdanění. Zde se upřesňuje, že rozhodovací praxe Komise svádí o tom, „že pouze opatření, jejichž dosah se týká celého území státu, nespadají pod kritérium specifičnosti stanovené v čl. 87 odst. 1 ES“, které „označuje za podpory ta opatření, která jsou určena k podpoře hospodářského rozvoje oblasti“. Komise má za to, že dotčená snížení daňových sazeb představují pro podniky, které se nacházejí v dané oblasti Portugalska, výhodu, ze které nemají prospěch podniky, které chtějí vykonávat obdobné hospodářské činnosti v jiných oblastech Portugalska. Podle bodu 24 odvodnění napadeného rozhodnutí tedy zvýhodní ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES podniky, které jsou povinny k dani v regionu Azory, ve vztahu ke všem ostatním portugalským podnikům.

21 Komise zakládá tento závěr na následujícím odvodnění, uvedeném v bodech 26, 27, 31 a 33 odvodnění napadeného rozhodnutí.

22 Zprv, jelikož se prvek selektivnosti v pojmu podpory zakládá na srovnání dvou skupin podniků, které se nacházejí ve stejném referenčním rámci (ty, které jsou zvýhodněny, a ty, které nejsou zvýhodněny), může být zjištěno pouze ve vztahu ke zdanění, které je definováno jako normální. Podle Komise „vyplývá jak ze systematiky Smlouvy, která se týká podpor udělených státy nebo ze státních prostředků, tak ze zásadní úlohy, kterou hrají ústřední orgány členských států při určování politického a hospodářského prostředí, ve kterém podniky vykonávají svou činnost, tím, jaká opatření přijímají, jaké služby poskytují a například jaké finanční převody provádějí, že kontext, ve kterém musí být toto srovnání provedeno, je hospodářský prostor členského státu. [...] Ustálená praxe Komise [...] spočívá [...] v tom, že za podpory se označují daňové režimy, které jsou použitelné na určitých územích nebo v určitých regionech a které jsou výhodnější ve srovnání s obecným režimem členského státu“.

23 Zadruhé by bylo neslučitelné s pojmem podpory, který zahrnuje veškerou podporu snižující náklady běžné zatěžující rozpočet jednoho nebo více podniků, bez ohledu na její účel, odvodnění, cíl nebo postavení veřejného orgánu, který ji zavedl nebo z jehož rozpočtu je hrazena, tvrdit, jak to činí portugalské orgány, že výhody, které mají územně omezený rozsah, se stávají obecnými opatřeními v dotyčném regionu pouze z toho důvodu, že jsou zavedeny nikoliv ústředním orgánem, ale regionálním orgánem, a že se použijí na celém území podléhajícím pravomoci dotyčného regionu. „Rozlišení založené pouze na pravomoci, která rozhoduje o opatření, by zbavilo veškerého užitečného účinku čl. 87 [ES], jehož cílem je vztahovat se na dotčená opatření výlučně v závislosti na jejich vlivu na hospodářskou soutěž a na obchod uvnitř Společenství [...]“

24 Komise dodává, že „toto rozhodnutí se nevztahuje na mechanismus, který by umožnil všem místním orgánům na určité úrovni (regiony, obce nebo jiné) zavést a vybírat místní daně, které nijak nesouvisí s vnitrostátní daňovou soustavou. V projednávaném případě se oproti tomu jedná o pouze na Azorách použitelné snížení daňové sazby upravené vnitrostátními právními předpisy a použitelné v kontinentální části Portugalska. Za těchto okolností opatření přijaté regionálními orgány zřejmě představuje výjimku z vnitrostátní daňové soustavy.“

25 Zatěti nemohou být výše uvedená snížení daňových sazeb odvodněna povahou nebo systematikou portugalské daňové soustavy. Komise se předešlým domnívá, že „jelikož tato snížení nevyplynou z použití takových zásad, jako je zásada proporcionality nebo daňové progresivity, ale zvýhodní podniky v konkrétním regionu, nezávisle na jejich finanční situaci, nemohou být cíle regionálního rozvoje, které jim jsou připisovány, považovány za inherentní uvedené portugalské daňové soustavy“.

26 Poté, co Komise v bodě 34 odvodnění napadeného rozhodnutí označila dotčená opatření za státní podpory, měla v bodě 35 uvedeného odvodnění za to, že tyto podpory představují v rozsahu, v němž je jejich cílem překonat trvalý strukturální znevýhodnění, která vyplývají z ostrovní povahy regionu Azory a z jeho odlehlosti od hospodářských center na kontinentu, tím, že sníží běžné náklady podniků, provozní podpory. Dodává, že takové podpory mohou být povoleny, pokud jsou určeny ke snížení dodatečných nákladů na výkon hospodářské činnosti inherentních znevýhodněním uvedeným v čl. 299 odst. 2 ES, při splnění podmínek stanovených v bodě 4.16.2 pokynů k regionální podpoře, a sice pokud jsou oprávněné z hlediska jejich příspěvku k regionálnímu rozvoji a z hlediska jejich charakteru, a jejich výše musí být úměrná dodatečným nákladům, které mají kompenzovat.

27 V tomto ohledu Komise v bodě 38 odvodnění napadeného rozhodnutí uplatňuje, že v rozsahu, ve kterém se dotčená snížení sazeb daní z příjmu použijí na „podniky působící mimo finanční odvětví“, může je považovat za podpory slučitelné se společným trhem na základě výjimky čl. 87 odst. 3 písm. a) ES.

28 Oproti tomu se Komise domnívá, že v rozsahu, ve kterém se použijí na podniky působící ve finančním odvětví, nejsou snížení sazeb daní z příjmu oprávněná z hlediska jejich příspěvku k regionálnímu rozvoji a jejich výše není úměrná znevýhodněním, které mají zmírnit. Komise tedy nemůže považovat tato snížení za podpory slučitelné se společným trhem ve smyslu čl. 87 odst. 3 písm. a) ES, pokud stále chybí řádně vyjádřené důkazy, které by umožnily objektivně zjistit dodatečné náklady, kterým jsou vystaveny podniky na Azorech působící ve finančním odvětví. Na tyto podpory se nemohou vztahovat ani jiné výjimky stanovené Smlouvou.

29 Je namístě upřesnit, že v bodě 18 odvodnění napadeného rozhodnutí Komise upozornila, s ohledem na studii předloženou portugalskými orgány, na nepřítomnost podniků působících ve finančním odvětví mezi podniky uvedenými v základním vzorku. Uvedla, že se portugalské orgány

omezily na odvodnění takové nepřítomnosti nedostatkem statistických údajů týkajících se uvedených činností, přičemž uznaly, že pro takové činnosti není možno žádně prokázat, že jsou dotčená snížení daňových sazeb svým charakterem a úrovní schopná zmírnit specifické problémy regionu Azory.

30 Krom toho Komise v bodě 42 odvodnění napadeného rozhodnutí dodává, že z důvodů transparency a právní jistoty je třeba rovněž vyloučit, aby z rozhodnutí o služitelnosti se společným trhem měly prospěch „činnosti typu ‚služeb v rámci skupiny‘ (činnosti, jejichž hospodářským základem je poskytování služeb podnikem, které patří do téže skupiny, jako například koordinační centra, finanční služby nebo distribuce)“. Domnívá se totiž, „že takové činnosti se nepodílí na regionálním rozvoji natolik, aby mohly být prohlášeny za služitelné na základě čl. 87 odst. 3 písm. a) nebo na základě ostatních výjimek stanovených Smlouvou, z důvodů již uvedených, pokud jde o finanční odvčtví“.

31 V důsledku toho Komise v článku 1 napadeného rozhodnutí prohlašuje za služitelnou se společným trhem část režimu přizpůsobujícího vnitrostátní daňovou soustavu specifickým podmínkám Autonomního regionu Azory, která se týká snížení sazeb daně z příjmu, s výhradou ustanovení článku 2, podle kterého je část režimu podpor uvedeného v článku 1 neslužitelná se společným trhem v rozsahu, ve kterém se použije na podniky, které vykonávají finanční činnosti, jakož i podniky, které vykonávají činnosti typu „služeb v rámci skupiny“. V článku 3 napadeného rozhodnutí Komise ukládá Portugalsku, aby přijalo všechna opatření nezbytná k tomu, aby podniky, vykonávající činnosti uvedené v článku 2, navrátily podpory poskytnuté na základě části režimu podpor uvedeného v článku 1.

Návrhová žádání ústávního řízení

32 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 16. září 2003 bylo povoleno vedlejší ústávenství Spojeného království Velké Británie a Severního Irska na podporu návrhových žádání Portugalské republiky.

33 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 9. června 2005 bylo povoleno vedlejší ústávenství Španělského království na podporu návrhových žádání Portugalské republiky.

34 Portugalská republika navrhuje, aby Soudní dvůr:

- prohlásil projednávanou žalobu za přípustnou;
- prohlásil projednávanou žalobu za opodstatnou, a v důsledku toho zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, ve kterém toto rozhodnutí označuje za státní podpory snížení sazeb daně z příjmu pro fyzické a právnické osoby, které mají bydliště nebo sídlo pro daňové účely na Azorech;
- podpora a aniž je dotčeno výše uvedené, prohlásil projednávanou žalobu za opodstatnou a zrušil část napadeného rozhodnutí v rozsahu, ve kterém toto rozhodnutí prohlašuje za neslužitelná se společným trhem snížení daňových sazeb pro podniky, které vykonávají činnost ve finančním odvčtví, jakož i podniky, které vykonávají činnost typu „služby v rámci skupiny“, a ve kterém ukládá Portugalské republice navrácení částky podpory;
- uložil Komisi náhradu všech nákladů řízení, včetně těch, které vynaložila Portugalská republika.

35 Komise Evropských společenství navrhuje:

- zamítnout žalobu jako neopodstatnou;

– uložit Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

36 Spojené království, vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Portugalska, navrhuje, aby Soudní dvůr prohlásil žalobu za opodstatněnou, a v důsledku toho zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, ve kterém označuje za státní podporu snížení sazeb daní z příjmu fyzických osob a daní z příjmu právnických osob, které mají bydliště nebo sídlo pro daňové účely na Azorech.

K žalobě

37 Portugalská vláda uplatňuje na podporu své žaloby tři žalobní důvody. Zprv je napadené rozhodnutí údajně z dvojího důvodu postiženo vadou spočívající v nesprávném právním posouzení při použití čl. 87 odst. 1 ES. Zadruhé toto rozhodnutí není dostatečné odvodněno, což představuje porušení článku 253 ES. Zatřetí je postiženo zjevně nesprávným posouzením skutkového stavu, který je podmínkou pro použití čl. 87 odst. 3 písm. a) ES.

K prvnímu žalobnímu důvodu vycházejícímu z nesprávného právního posouzení při použití čl. 87 odst. 1 ES

Argumentace účastníků řízení

38 Svým prvním žalobním důvodem portugalská vláda tvrdí, že snížení sazeb daní z příjmu stanovená nařízení č. 2/99/A ve prospěch fyzických a právnických osob usazených na Azorech nepředstavují selektivní opatření, ale opatření obecné povahy, a že je rozlišení v oblasti zatížení, které tato snížení provádějí, každopádně odvodněno povahou a systematikou portugalské daňové soustavy.

39 Co se týče posouzení selektivnosti těchto opatření, uplatňuje portugalská vláda nejprve, že Komise vzala nesprávně za referenční rámec celé portugalské území. Pro posouzení selektivnosti nějakého opatření není třeba uvedené opatření nutně umístit do vnitrostátního referenčního rámce. Pokud jsou tedy daňová zvýhodnění, jejichž dosah je omezen na část území, udělena orgánem neposobícím na úrovni státu pro část území, které patří do jeho působnosti, musí být referenčním rámcem dotyčná oblast. Jelikož jsou daňová zvýhodnění přiznaná za takových podmínek použitelná na všechny podniky podléhající dani v této oblasti, jedná se o obecná opatření a nikoliv o selektivní opatření.

40 Dále tato vláda zdrazňuje, že dotčená snížení daňových sazeb mají svůj původ přímo v základních zásadách portugalské daňové soustavy, zvláště v zásadě přerozdělení a zásadě národní solidarity, jakož i stupni autonomie dotyčného regionu. Jsou výsledkem výkonu ústavní svrchovanosti a odvodněny faktory uvedenými v čl. 299 odst. 2 ES, a sice ostrovní povahou, složitým podnebím a hospodářskou závislostí Azor na malém množství produktů.

41 V každém případě napadené rozhodnutí podle názoru portugalské vlády nebere v úvahu skutečnost, že jsou dotčená daňová snížení odvodněna povahou a systematikou portugalské daňové soustavy. Portugalská vláda v tomto ohledu tvrdí, že tato opatření přispívají k uskutečňování systémových cílů portugalské daňové soustavy, a sice rozdělení daňového zatížení v souladu s daňovou schopností a s cílem přerozdělení. Připomíná nadto, že existují objektivní rozdíly mezi poplatníky, kteří se usadili na kontinentálním území Portugalska, a těmi, kteří se usadili na Azorách. Tyto dva prvky mají ostatně původ přímo ve znění ústavy a zákonů upravujících základní zásady portugalské daňové soustavy, jakož i v autonomii nejvzdálenějších regionů.

42 Podle Komise vyplývá ze struktury Smlouvy, že se selektivnost opatření musí posuzovat ve

vztahu k vnitrostátnímu rámci. Považovat za referenční rámec region, který přijímá opatření, by znamenalo popřít úlohu a účel pravidel Smlouvy o státních podporách. I pokud neexistuje včasná selektivnost, mají výhody vyhrazené podnikům působícím v určitých regionech členského státu selektivní povahu a mohou tedy představovat státní podpory. V projednávaném případě zvýhodňují sporná daňová snížení podniky, které jsou daňovými poplatníky v regionu Azory ve vztahu ke všem ostatním portugalským podnikům, jelikož v kontinentálních regionech Portugalska nemohou být dotyčné celostátní daně místními orgány sníženy, a použijí se tedy v maximální sazbě, což postačuje k tomu, aby mohla být konstatována selektivnost sporného opatření ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Skutečnost, že o dotčených daňových sníženích bylo rozhodnuto jinou entitou než samotným státem, není relevantní: pouze účinky opatření, a nikoliv jeho forma, mohou být vzaty v úvahu pro kvalifikaci tohoto opatření.

43 Komise se nadto domnívá, že stupeň autonomie Autonomního regionu Azory je ve skutečnosti omezený. Portugalský stát stále hraje hlavní úlohu při určování hospodářského rámce, ve kterém podniky působí. Podniky působící na Azorách například využívají infrastruktury financované státem nebo systém sociálního zabezpečení, jehož finanční rovnováha je také zajišťována státem. Krom toho je snížení daňových příjmů, které pro dotyčný region vyplývá z dotčeného snížení daňových sazeb, v rozpočtové rovině nepřímo kompenzováno převody od státu ve jménu zásady finanční solidarity.

44 Pokud jde o odvodnění sporných daňových zvýhodnění povahou a systematikou portugalské daňové soustavy, Komise uplatňuje, že by toto odvodnění bylo možno připustit pouze tehdy, kdyby tato zvýhodnění vyplývala z objektivních rozdílů mezi poplatníky. To však není případ dotčených snížení, neboť ta se použijí na všechny podniky usazené na Azorách, bez ohledu na jejich finanční situaci, a vyplývají z hospodářských charakteristik regionu, které představují důvody nesouvisející s daňovou soustavou. Komise upřesňuje, že pojem povahy a systematiky soustavy odkazuje na vnitřní logiku soustavy povinných dávek a na nezbytná a přiměřená technická rozlišení, jejichž účelem je eliminovat objektivní rozdílným situacím, na které se soustava dávek použije a které odpovídají požadavku na co nejlepší fungování takové soustavy za každého předpokladu.

45 Vláda Spojeného království, vedlejšího účastníka na podporu Portugalské republiky, zaměřila svou argumentaci na posouzení kritéria selektivnosti. Odmítla argument Komise, podle kterého opatření, jejichž rozsah nezahrnuje celé území členského státu, splňují kritérium specifčnosti stanovené v čl. 87 odst. 1 ES, a uplatňuje, že toto kritérium ne vždy splňují daňová opatření, která jsou přijata decentralizovanými nebo autonomními regiony, použijí se na celé území, které patří do jejich působnosti, a nejsou odvozeny specifickými.

46 Podle vlády Spojeného království, pokud, jako v projednávané věci, zákonodárce autonomního regionu určuje daňové sazby, které se použijí jednotně na celý dotčený region, které jsou však nižší než daňové sazby používané na základě rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce v ostatních částech členského státu, nemůže být selektivnost opatření vyvozena z pouhé skutečnosti, že ostatní regiony podléhají odlišné úrovni zdanění. V závislosti na okolnostech je třeba posoudit tuto selektivnost v rámci samotného regionu a nikoliv v rámci celého členského státu. Tak tomu je, pokud existuje ústavní systém uznávající daňovou autonomii dostatečnou k tomu, aby mohla být daňová úleva poskytnutá místním územní správám celkem považována za rozhodnutí autonomního nebo decentralizovaného regionu, který má nejen pravomoc toto rozhodnutí přijmout, ale musí navíc nést jeho finanční a politické důsledky.

47 Předtím, než označila regionální daňové sazby snížené vůči celostátním daňovým sazbám za státní podpory, měla Komise podle uvedené vlády vzít v úvahu stupeň autonomie orgánu nepůsobícího na úrovni státu, který zavedl tyto snížené sazby, a řadu faktorů, jako je skutečnost,

že pravomoc v daňových věcech je součástí rámce ústavního systému, který přiznává regionu značný stupeň politické autonomie, skutečnost, že bylo rozhodnutí snížit daně přijato orgánem zvoleným obyvateli regionu nebo jím odpovídajícím, a skutečnost, zda finanční důsledky uvedeného rozhodnutí nese region, aniž by obdržel kompenzaci prostřednictvím podpor či dotací od jiných regionů nebo ústřední vlády.

48 Podle vlády Spojeného království vede posouzení povahy regionální daňové soustavy pro účely státní podpory k širším problémům týkajícím se regionální autonomie, které mají značnou důležitost z ústavního hlediska. Zejména by mohl být zpochybněn ústavní systém „asymetrické“ decentralizace Spojeného království s ohledem na postavení Skotska a Severního Irska.

49 Španělské království, vystupující jako vedlejší účastník rovněž na podporu Portugalské republiky, zdrazňuje, že tam, kde decentralizace existuje, je součástí ústavního rámce členských států. Přijmout argumenty Komise by znamenalo popřít tuto ústavní strukturu, obzvláště proto, že politika v oblasti přímého zdanění zůstává ve výlučné pravomoci členských států.

50 Ve svém vyjádření ke spisu Spojeného království jakožto vedlejšího účastníka Komise popírá skutečnost, že by postoj zaujatý v napadeném rozhodnutí mohl být pro Skotsko nebo Severní Irsko překážkou výkonu pravomocí, které jsou jim přiznány v daňové oblasti.

51 Komise dodává, že skutečnost, že jednak daňová snížení použitelná v určitém regionu, o kterých bylo rozhodnuto na ústřední úrovni, a jednak obdobná snížení, o kterých bylo rozhodnuto místním orgánem, jsou posuzována stejně, je v souladu se zásadou, podle které se pojem podpory definuje v závislosti na účincích opatření, pokud jde o podniky nebo výrobce, aniž by bylo třeba vzít v úvahu jeho důvody nebo cíle či postavení entit, které podporu rozdělují nebo spravují (rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, Recueil, s. 709, body 27 a 28, jakož i ze dne 22. března 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Recueil, s. 595, bod 21). Oproti tomu kritéria navrhaná Spojeným královstvím, podle kterých by měla být selektivnost opatření „podle okolností“ analyzována v rámci regionu nebo v kontextu celého členského státu, by nebyla slučitelná s touto zásadou a vedla by k právní nejistotě, která by mohla ohrozit kontrolu státních podpor.

Závěry Soudního dvora

52 Článek 87 odst. 1 ES zakazuje státní podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tj. selektivní podpory (viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise, C-66/02, Sb. rozh. s. I-10901, bod 94). Nicméně podle ustálené judikatury nezahrnuje pojem státní podpory státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, bod 33, a rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Sb. rozh. s. I-11137, bod 51).

53 V důsledku toho je namístě nejprve přezkoumat, zda dotčená opatření snížení daňových sazeb mají selektivní povahu a popřípadě zda, jak tvrdí portugalská vláda, jsou odvodná povahou a systematikou portugalské daňové soustavy.

54 Pokud jde o posouzení podmínky selektivnosti, která je základajícím znakem pojmu státní podpory, z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 41; ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 68, a ze

dne 3. března 2005, Heiser, C-172/03, Sb. rozh. s. I-1627, bod 40).

55 Taková analýza je rovněž nutná, pokud jde o opatření přijaté nikoliv vnitrostátním zákonodárcem, ale orgánem nepříslušícím na úrovni státu, jelikož opatření přijaté územní správní celkem a nikoliv ústřední mocí může představovat podporu, pokud jsou splněny podmínky stanovené v čl. 87 odst. 1 ES (viz rozsudek ze dne 14. října 1987, Nemecko v. Komise, 248/84, Recueil, s. 4013, bod 17).

56 Z předcházejícího vyplývá, že pro účely posouzení selektivnosti dotčeného opatření je třeba zkoumat, zda v rámci daného právního režimu uvedené opatření představuje zvýhodnění pro některé podniky vůči jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Určení referenčního rámce má zvláštní důležitost v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „normálnímu“ zdanění. Normální daňová sazba je sazba platná v zeměpisné oblasti, která je referenčním rámcem.

57 V tomto ohledu nemusí být referenční rámec nezbytně vymezen hranicemi území dotyčného členského státu, takže zvýhodňující opatření uplatňující se pouze v jedné části vnitrostátního území není pouze z tohoto jediného důvodu selektivní ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES.

58 Není možno vyloučit, že entita nepříslušící na úrovni státu má právní a ve skutečnosti takový status, který jí činí ve vztahu k ústřední vládě členského státu autonomní natolik, aby to byla tato entita, a nikoliv ústřední vláda, kdo hraje přijímáním opatření základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém podniky působí. V takovém případě je to území, ve kterém entita nepříslušící na úrovni státu, autor opatření, vykonává svou pravomoc, a nikoliv celé území státu, které představuje relevantní kontext pro prošetření, zda opatření přijaté takovou entitou zvýhodňuje určité podniky vůči ostatním podnikům, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný dotčným opatřením nebo právním režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

59 Argumentace Komise, podle které takové analýze brání znění Smlouvy a ustálená judikatura v dané oblasti, nemůže být přijata.

60 Soudní dvůr sice již rozhodl, že skutečnost, že byl program podpor přijat územní správní celkem, nebrání použití čl. 87 odst. 1 ES, pokud jsou splněny podmínky stanovené tímto článkem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Nemecko v. Komise, bod 17). Krom toho, jak zdůraznila Komise v bodě 26 odůvodnění napadeného rozhodnutí, samotné znění Smlouvy, která v čl. 87 odst. 3 písm. a) a c) označuje za státní podpory, které mohou být prohlášeny za slušitelné, opatření „která mají napomáhat hospodářskému rozvoji oblastí“, uvádí, že výhody, jejichž dosah je omezen na část území státu, na který se vztahují pravidla v oblasti státních podpor, mohou představovat selektivní výhody. Z toho nicméně nelze vyvodit, že opatření je selektivní ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES pouze z toho důvodu, že se použije pouze v omezené zeměpisné oblasti členského státu.

61 Z rozsudku ze dne 19. září 2000, Nemecko v. Komise (C-156/98, Recueil, s. I-6857), rovněž nelze vyvodit, že opatření, z něhož mají prospěch pouze podniky usazené v určitých regionech, je pouze z tohoto důvodu selektivní. V bodě 23 tohoto rozsudku měl Soudní dvůr za to, že skutečnost, že daňová úleva zvýhodňuje určité podniky usazené v nových spolkových zemích Německa a ve východním Berlíně, ji zbavuje její povahy jakožto obecného opatření daňové nebo hospodářské politiky. Dotčené opatření daňové úlevy však bylo přijato vnitrostátním zákonodárcem a bylo použitelné pouze na část podniků usazených v určitých oblastech Německa, a sice na podniky s maximálně 250 zaměstnanci, jejichž sídlo a řídící orgány se nacházely v nových spolkových zemích nebo ve východním Berlíně, na základě výjimky z jinak jednotného

vnitrostátního režimu.

62 K posouzení selektivnosti opatření přijatého entitou neposobící na úrovni státu, jehož cílem je, stejn jako cílem dotčeného opatření, stanovit pouze v části území členského státu daňovou sazbu sníženou oproti sazbám platným ve zbývajících částech uvedeného členského státu, je třeba zkoumat, jak bylo uvedeno v bodě 58 tohoto rozsudku, zda bylo uvedené opatření přijato touto entitou při výkonu pravomocí dostatečně autonomních včetně ústřední pravomoci a popřípadě zjistit, zda se použije skutečně na všechny podniky nebo všechna odvětví výroby na území spadajícím do pravomoci této entity.

63 Generální advokát v bodě 50 a násl. svého stanoviska vymezil zejména tři situace, ve kterých může vyvstat otázka, zda za státní podporu může být označeno opatření, jehož cílem je zavést v zeměpisně omezené oblasti daňové sazby snížené oproti sazbám platným na celostátní úrovni.

64 V první uvažované situaci rozhoduje ústřední vláda jednostranně použít v určité zeměpisné oblasti daňovou sazbu mírnější, než je sazba použitelná na celostátní úrovni. Druhá situace odpovídá modelu rozdělení daňových pravomocí, ve kterém mají všechny místní orgány téže úrovně (regiony, obce a ostatní) pravomoc volně stanovit, v rámci svých kompetencí, daňové sazby použitelné na území, které patří do jejich kompetence. Komise uznala, stejn jako portugalská vláda a vláda Spojeného království, že opatření přijaté místním orgánem ve druhé situaci není selektivní, neboť není možné určit normální úroveň zdanění, která by mohla být měřítkem pro srovnání.

65 V situaci uvedené generálním advokátem na třetím místě upravuje regionální nebo místní orgán při výkonu svých pravomocí dostatečně autonomních ve vztahu k ústřední pravomoci daňovou sazbu, která je nižší než celostátní daňová sazba a která se použije pouze na podniky na území spadajícím do jeho pravomoci.

66 V této poslední uvedené situaci by se relevantní právní rámec pro posouzení selektivnosti daňového opatření mohl omezit na dotýkající se zeměpisnou oblast v případě, kdy entita neposobící na úrovni státu, zejména z důvodu svého statutu a pravomocí, hraje základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém působí podniky přítomné na území spadajícím do jeho pravomoci.

67 Aby rozhodnutí přijaté za takových okolností mohlo být považováno za přijaté při výkonu dostatečně autonomních pravomocí, je třeba zaprvé, jak uvedl generální advokát v bodě 54 svého stanoviska, aby bylo přijato regionálním nebo místním orgánem, který má na ústavní úrovni status politicky a správně odlišný od statutu ústřední vlády. Dále musí být přijato bez toho, aby ústřední vláda mohla přímo zasahovat do jeho obsahu. Konečně nesmí být finanční důsledky snížení celostátní daňové sazby použitelné na podniky v dané oblasti kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády.

68 Z předcházejícího vyplývá, že politická a daňová autonomie ve vztahu k ústřední vládě, která je dostatečná, pokud jde o uplatnění pravidel Společenství v oblasti státních podpor, předpokládá, jak uvedla vláda Spojeného království, že entita neposobící na úrovni státu má nejen pravomoc přijmout na území, které patří do její pravomoci, opatření snížení daňové sazby nezávisle na jakémkoliv uvážení souvisejícím s působením státu, ale že krom toho nese politické a finanční důsledky takového opatření.

69 Jelikož portugalská vláda zpochybňuje posouzení selektivnosti dotčených opatření daňových snížení Komisí, je třeba zkoumat, zda tato opatření, která jsou výhodná pro podniky povinné k dani v regionu Azory, splňují podmínky uvedené v bodech 67 a 68 tohoto rozsudku.

70 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle Ústavy Portugalské republiky jsou Azory autonomním regionem s vlastním politicko-správním statutem a vlastními vládními orgány, které mají pravomoc vykonávat vlastní daňové pravomoci a přizpůsobovat vnitrostátní daňovou soustavu specifickým regionálním podmínkám, v souladu se zákonem č. 13/98 a nařízením č. 2/99/A.

71 Pokud jde o hospodářskou autonomii, omezila se portugalská vláda v odpovědi na argumentaci Komise týkající se nedostatku autonomie Autonomního regionu Azory z důvodu existence kompenzačních finančních převodů od státu na to, že uvedla, že Komise neprokázala opodstatněnost této argumentace, aniž by však sama prokázala, že Autonomní region Azory nepřijímá od státu žádné financování ke kompenzaci snížení daňového příjmu, které případně plyne ze snížení daňových sazeb.

72 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že na základě čl. 5 odst. 1 zákona č. 13/98 a v rámci přizpůsobení vnitrostátní daňové soustavy specifickým regionálním podmínkám byla ústavní zásada národní solidarity upřesněna v tom smyslu, že se stát podílí spolu s orgány autonomních regionů na hospodářském rozvoji, na nápravě nerovností vyplývajících z ostrovní povahy a na hospodářské a sociální konvergenci se zbývajícím částí území státu.

73 Podle článku 32 uvedeného zákona se použití této zásady projevuje povinností, která přísluší jak ústředním, tak regionálním orgánům, podporovat nápravu nerovností vyplývajících z ostrovní povahy snížením regionální daňové zátěže, jakož i povinností zajistit příimnou úroveň veřejných služeb a soukromých činností.

74 Jak uznává portugalská vláda, přímým důsledkem této ústavní a zákonodárné stavby je, že nařízení č. 2/99/A přistupuje k přizpůsobení vnitrostátní daňové soustavy specifickým regionálním podmínkám.

75 Pokud snížení daňového příjmu, které pro region Azory případně vyplývá z dotčeného snížení daňové sazby, může ovlivnit skutečnou cíle, uznaného portugalskou vládou, napravit nerovnosti v oblasti hospodářského rozvoje, je v každém případě kompenzováno finančním mechanismem řízeným na úrovni státu. V projednávané věci je toto financování výslovně upraveno v čl. 5 odst. 2 zákona č. 13/98 ve formě rozpočtových převodů.

76 Z toho vyplývá, že dva aspekty daňové politiky regionální vlády, a sice jednak rozhodnutí snížit regionální daňovou zátěž výkonem své pravomoci snížit sazby daní z příjmu, a jednak splnění jejího úkolu nápravy nerovností vyplývajících z ostrovní povahy, jsou nerozlučně spojeny a jsou z finančního hlediska závislé na rozpočtových převodech prováděných ústřední vládou.

77 V tomto kontextu je namístě dojít k závěru, že při přijetí rozhodnutí vlády Autonomního regionu Azory vykonat svou pravomoc snížit celostátní sazby daní z příjmu s cílem umožnit hospodářským subjektům regionu překonat strukturální nevýhody vyplývající z jejich ostrovního a nejvzdálenějšího umístění, nebyly splněny všechny podmínky uvedené v bodech 67 a 68 tohoto rozsudku.

78 V důsledku toho nemůže být relevantní právní rámec pro posouzení selektivnosti dotčených daňových opatření definován výlučně v zeměpisných hranicích regionu Azory. Tato opatření musí být posuzována ve vztahu k celému portugalskému území, v jehož rámci se jeví jako selektivní.

79 Z toho vyplývá, že Komise měla v napadeném rozhodnutí správně za to, že dotčená snížení daňových sazeb představují selektivní opatření, a nikoliv opatření obecné povahy.

80 V souladu s judikaturou uvedenou v bodě 52 tohoto rozsudku je tedy třeba zkoumat, zda dotčená daňová opatření mohou být odvodněna povahou nebo systematikou portugalské daňové soustavy, a je úkolem dotčeného členského státu, aby to prokázal.

81 Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být odvodněno povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy, může-li dotčený členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišit mezi jednak cíli určené daňové soustavy, které jsou jí vnější, a jednak mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů.

82 Taková opatření jako v dotčené věci, která se použijí na každý hospodářský subjekt bez rozlišení podle jeho finanční situace, nemohou být přitom považována za odpovídající požadavku na dodržení daňové způsobilosti v logice přerozdělení. I když nevýhody související s ostrovní povahou Azor v zásadě mohou ovlivňovat každý hospodářský subjekt nezávisle na jeho finanční situaci, pouhá skutečnost, že je regionální daňová soustava pojata tak, aby zajistila nápravu takových nerovností, neumožňuje domnívat se, že každé daňové zvýhodnění přiznané orgány dotčeného Autonomního regionu je odvodněno povahou a systematikou vnitrostátní daňové soustavy. Skutečnost, že jedná na základě politiky regionálního rozvoje nebo sociální soudržnosti, nepostačuje k tomu, aby opatření přijaté v rámci této politiky bylo považováno za odvodněné pouze na základě této skutečnosti.

83 V důsledku toho portugalská vláda neprokázala, že přijetí dotčených opatření Autonomním regionem Azory bylo nezbytné pro fungování a účinnost obecné daňové soustavy. Držela se pouze obecného tvrzení v tomto smyslu, aniž by předložila přesné důkazy na jeho podporu. Nebylo tedy prokázáno, že dotčená opatření jsou odvodněna povahou a systematikou portugalské daňové soustavy.

84 V důsledku toho měla Komise v napadeném rozhodnutí oprávněně za to, že diferenciaci v oblasti poplatků vyplývající z dotčených snížení daňových sazeb není odvodněna povahou nebo systematikou portugalské daňové soustavy.

85 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že první žalobní důvod musí být zamítnut.

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z nedostatku odvodnění, pokud jde o existenci vlivu na obchod uvnitř Společenství a omezení hospodářské soutěže

Argumentace účastníků řízení

86 Podstatou druhého žalobního důvodu portugalské vlády je, že odvodnění napadeného rozhodnutí neodpovídá požadavkům článku 253 ES, jelikož uvedené rozhodnutí neupřesňuje ani neodvodňuje vliv dotčených snížení daňové sazby na obchod mezi členskými státy, ani zjevný úšinek narušení hospodářské soutěže vyplývající z těchto opatření.

87 Komise zpochybňuje toto tvrzení, když se opírá zejména o judikaturu Soudního dvora, podle které, co se týče režimu podpor s obecnou působností, postačuje uvést, že opatření má alespoň v

případů, kterých příjemců vliv na obchod, přičemž Komise není povinna v tomto ohledu uvádět ve svých rozhodnutích podrobnosti (rozsudek ze dne 7. března 2002, Itálie v. Komise, C-310/99, Recueil, s. I-2289). V projednávaném případě se snížení daňové sazby použije na všechny hospodářské subjekty povinné k dani v regionu Azory. Jelikož alespoň část dotčených podniků vykonává činnost, která je předmětem obchodu mezi členskými státy a podléhá hospodářské soutěži ve Společenství, je rozhodnutí dostatečně odůvodněno.

Závěry Soudního dvora

88 Podle ustálené judikatury musí být odůvodnění vyžadované článkem 253 ES přípřisobeno povaze dotčeného aktu a musejí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž předmětný akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření a soud Společenství mohl vykonávat svůj přezkum. Není požadováno, aby odůvodnění upřesňovalo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky článku 253 ES, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho text, ale také s ohledem na jeho celkovou souvislost, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz zejména rozsudky ze dne 29. února 1996, Belgie v. Komise, C-56/93, Recueil, s. I-723, bod 86, ze dne 15. května 1997, Siemens v. Komise, C-278/95 P, Recueil, s. I-2507, bod 17, a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, C-501/00, Sb. rozh. s. I-6717, bod 73).

89 Při označení opatření za podporu vyžaduje tato zásada, aby byly uvedeny důvody, pro které Komise považuje dotčené opatření za opatření spadající do přisobnosti čl. 87 odst. 1 ES. V tomto ohledu, i v případě, že z okolností, za kterých byla podpora udělena, vyplývá, že by mohla ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit nebo hrozit narušením hospodářské soutěže, je úkolem Komise připomenout tyto okolnosti v odůvodnění jejího rozhodnutí (rozsudky ze dne 7. června 1988, Decker v. Komise, 57/86, Recueil, s. 2855, bod 15, ze dne 24. října 1996, Německo a další v. Komise, C-329/93, C-62/95 a C-63/95, Recueil, s. I-5151, bod 52, a výše uvedený rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, bod 98).

90 V projednávaném případě postačuje v tomto ohledu uvést, že napadené rozhodnutí jasně uvádí a uplatňuje na daný případ kritéria, která musí opatření splňovat, aby představovalo státní podporu.

91 Pokud jde o posouzení účinku podpory na obchod uvnitř Společenství Komisí, je namístě uvést, že napadené rozhodnutí v bodě 24 svého odůvodnění, jak je připomenuto v bodě 19 tohoto rozsudku, vyvozuje logicky z vlastností dotčené soustavy, jakož i z obecné přisobnosti snížení daňových sazeb, které tato soustava zahrnuje a která se použijí ve všech hospodářských odvětvích na Azorách, že alespoň část dotčených podniků bude vykonávat hospodářskou činnost, která je předmětem takového obchodu, a že tedy může být ovlivněn obchod mezi členskými státy.

92 Z toho plyne, že je třeba druhý žalobní důvod uplatněný portugalskou vládou, spojený s nedostatkem odůvodnění, zamítnout.

Ke třetímu žalobnímu důvodu vycházejícímu ze zjevné nesprávného posouzení při použití čl. 87 odst. 3 písm. a) ES

Argumentace účastníků řízení

93 Svým třetím žalobním důvodem vytýká portugalská vláda Komisi, že se dopustila zjevné nesprávného posouzení při použití čl. 87 odst. 3 písm. a) ES tím, že z výjimky stanovené tímto ustanovením vyloučila dotčená snížení daňových sazeb v rozsahu, ve kterém se použijí na podniky vykonávající finanční činnosti nebo činnosti typu „služeb v rámci skupiny“, a tím, že je v

článek 2 napadeného rozhodnutí považovala za neslučitelné se společným trhem.

94 Podle portugalské vlády však jednání typu „služeb v rámci skupiny“ neexistují v portugalském právním řádu a jednak jsou podniky vykonávající činnost ve finančním odvětví vystaveny stejným dodatečným nákladům vyplývajícím z ostrovní a nejvzdálenější povahy Regionu Azory jako jsou náklady, které byly zjištěny pro ostatní hospodářská odvětví studií provedenou Centre for European Policy Studies, předloženou dne 3. listopadu 1999 v rámci řízení v oblasti státních podpor týkajícího se Autonomního regionu Madeira. Předmětem této studie bylo určení důsledků čl. 299 odst. 2 ES, pokud jde o Autonomní region Madeiru a Autonomní region Azory.

95 Komise popírá, že se dopustila zjevně nesprávného posouzení a připomíná, zaprvé, že požívá, pokud jde o posuzování slučitelnosti podpor, široké posuzovací pravomoci, jejíž výkon zahrnuje hodnocení hospodářského a sociálního charakteru.

96 Zadruhé Komise uplatňuje, že studie Centre for European Policy Studies, o kterou se opírá portugalská vláda, není relevantní pro posouzení slučitelnosti snížení daňových sazeb použitelných pro podniky vykonávající činnost ve finančním odvětví. Tato studie vyřizuje náklady spojené s nejvzdálenějším postavením dotyčného regionu, aniž by kvantifikovala dopad dodatečných nákladů na jednotlivá hospodářská odvětví. I když je přitom rozumné možno připustit, že všechny podniky v regionu Azory jsou vystaveny stejným neměnným strukturálním znevýhodněním, která vyplývají z ostrovní povahy souostroví Azory a z jeho odlehlosti od hospodářských center na kontinentu, nevyplývá z toho, že dopad takových znevýhodnění na dodatečné náklady výkonu hospodářské činnosti je stejný ve všech odvětvích.

97 Podle Komise se finanční odvětví, s ohledem na extrémní mobilitu nabízených služeb, nachází v odlišné situaci než ostatní hospodářská odvětví Azor. Z tohoto důvodu Komise od počátku řízení opětvně vyzývala portugalské orgány, aby předložily důkazy prokazující, že výhody poskytnuté finančnímu odvětví byly odvoditelné. Komise uplatňuje, že bez takových individualizovaných důkazů nemohla na základě dokumentace poskytnuté portugalskými orgány považovat daňová snížení použitelná na podniky působící v tomto odvětví za podpory slučitelné se společným trhem na základě výjimky upravené v čl. 87 odst. 3 písm. a) ES.

98 Komise dále připomíná, že pokud jí členský stát nepředloží požadované informace nebo jí předloží pouze částečné informace, musí být legalita jejího rozhodnutí posuzována v závislosti na informacích, které měla k dispozici v okamžiku, kdy rozhodnutí přijala (rozsudek ze dne 13. června 2002, Nizozemsko v. Komise, C-382/99, Recueil, s. I-5163, bod 49). Tato zásada musí být uplatněna v projednávaném případě tím způsobem, že portugalské orgány byly požádány několikrát a že důkazní břemeno prokázat, že poskytnutá zvláštní byla odvoditelná, nese podle bodu 4.16.2 pokynů k regionální podpoře členský stát.

Závěry Soudního dvora

99 Úvodem je třeba připomenout, že Komise při použití čl. 87 odst. 3 ES požívá široké posuzovací pravomoci, jejíž výkon zahrnuje hodnocení hospodářského a sociálního charakteru, která musejí být provedena v kontextu Společenství. Soudní dvůr nemůže při přezkumu legality výkonu této svobody nahradit posouzení příslušného orgánu svým posouzením ve věci, ale musí se omezit na přezkoumání toho, zda je posouzení příslušného orgánu stíženo zjevným pochybením nebo zneužitím pravomoci (viz zejména výše uvedený rozsudek ze dne 7. března 2002, Itálie v. Komise, body 45 a 46; rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Francie v. Komise, C-456/00, Recueil, s. I-11949, bod 41, a výše uvedený rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise, bod 135).

100 Pokyny k regionální podpoře zakazují regionální podpory, jejichž cílem je snížení běžných výdajů podniku, tedy provozní podpory. Nicméně lze podle bodu 4.16.2 těchto pokynů v nejvzdálenějších regionech, na které se vztahuje výjimka čl. 87 odst. 3 písm. a) a c) ES, povolit provozní podpory, pokud přispívají ke kompenzaci dodatečných nákladů vzniklých při vykonávání hospodářské činnosti v souvislosti s působením faktorů vymezených v čl. 299 odst. 2 Smlouvy, jejichž nemnohost a kombinace vážně omezuje rozvoj těchto regionů.

101 Tento bod upřesňuje, že je úkolem dotyčného členského státu, aby zjistil výši těchto dodatečných nákladů a prokázal existenci spojitosti s uvedenými faktory. Takové podpory musí být oprávněné z hlediska jejich přispívku k regionálnímu rozvoji a z hlediska jejich charakteru, a jejich výše musí být úměrná dodatečným nákladům, které mají kompenzovat.

102 Je třeba uvést, že pokud portugalská vláda uplatňuje, že dotčená opatření splňují kritéria stanovená uvedenými pokyny, nejen pokud jde o odvětví jiných hospodářských činností, než jsou finanční služby, jak připouští Komise v napadeném rozhodnutí, ale rovněž pokud jde o uvedené odvětví, nezpochybuje znění pokynů k regionální podpoře. Tato vláda zpochybňuje pouze způsob, kterým Komise tyto pokyny uplatnila na finanční odvětví v regionu Azory. Domnívá se totiž, že prokázala, že podniky vykonávající finanční činnosti musí čelit stejným dodatečným nákladům vyplývajícím ze zeměpisné specifity dotčeného regionu, jaké musí nést jakýkoli jiný podnik, který je v něm usazen.

103 Jak bylo připomenuto v bodě 101 tohoto rozsudku, je podle pokynů k regionální podpoře úkolem členského státu, který udělil podpory, aby zjistil jejich výši a prokázal, že jsou oprávněné z hlediska jejich přispívku k regionálnímu rozvoji a že výše takto přiznaných zvýhodnění je úměrná dodatečným nákladům, které mají kompenzovat. Ze spisu a z bodu 18 odvodnění napadeného rozhodnutí však vyplývá, že portugalské orgány nebyly schopny takové důkazy, pokud jde o finanční odvětví, poskytnout.

104 I když napadené rozhodnutí neupřesňuje, z jakého důvodu Komise považovala za nezbytné mít k dispozici kvantifikované důkazy, pokud jde o finanční odvětví, nelze z toho vyvodit, že tento orgán překročil meze své posuzovací pravomoci.

105 Komise se tedy tím, že prohlásila za neslučitelnou se společným trhem část režimu podpor uvedenou v článku 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, ve kterém se použije na podniky vykonávající finanční činnost, nedopustila zjevně nesprávného posouzení.

106 Krom toho je, co se týče podniků vykonávajících činnost typu „služby v rámci skupiny“, namístě uvést, že Komise v odpovědi na argument portugalských orgánů, podle kterého takové činnosti v současné době neexistují v portugalském právním řádu, konstatovala v bodě 42 odvodnění napadeného rozhodnutí, že pokud by tyto činnosti v praxi mohly být vykonávány v rámci služeb poskytovaných v zásadě podnikům ve skupině, musí být snížení daňových sazeb použitelná na takové činnosti, stejně jako v případě podniků působících ve finančním odvětví, z důvodů transparency a právní jistoty vyloučena *de jure* z výhody výjimky podle čl. 87 odst. 3 písm. a) ES. Komise má totiž za to, že jelikož jejich úinky na rozhodnutí o umístění podniků skupiny, jakož i jejich vnější úinky na místní hospodářství jsou malé, nepodílí se takové činnosti na regionálním rozvoji natolik, aby mohla být dotčená opatření v rozsahu, ve kterém se použijí na tyto podniky, prohlášena za slučitelná se společným trhem na základě čl. 87 odst. 3 písm. a) ES nebo jiných výjimek stanovených Smlouvou, z důvodů již uvedených ohledně finančního odvětví a nezávisle na otázce, zda takové činnosti existují v daném okamžiku v portugalském právním řádu. Jelikož portugalská vláda neuvedla žádné argumenty proti těmto tvrzením, nebylo prokázáno, že došlo ke zjevně nesprávnému posouzení co se týče takových podniků.

107 V důsledku toho musí být třetí žalobní důvod vycházející z porušení čl. 87 odst. 3 písm. a) ES zamítnut.

108 Jelikož žádný ze žalobních důvodů uplatňovaných Portugalskou republikou nelze přijmout, je namísto žalobu zamítnout.

K nákladům řízení

109 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Portugalská republika neměla ve věci úspěch, je namísto poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 69 odst. 4 prvním pododstavcem téhož řádu ponese členské státy vystupující jako vedlejší účastníci ve sporu vlastní náklady.

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

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Portugalské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) **Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Španělské království ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugálština.