

## Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti

(98/C 384/03)

(Text s významem pro EHP)

### Úvod

1. Na základě široké diskuse o nezbytnosti koordinovaných činností na úrovni Společenství za účelem boje proti škodlivé daňové soutěži přijala Rada ve složení pro hospodářství a finance (Ecofin) dne 1. prosince 1997 řadu závěrů a dohodla se na usnesení o kodexu chování v oblasti zdanění podnikatelské činnosti<sup>(1)</sup> (dále jen „kodex chování“). Při této příležitosti se Komise zavázala vypracovat pokyny pro použití článků 92 a 93 Smlouvy pro příslušná opatření přímého zdanění podnikatelské činnosti a „pečlivě dbát o přesné provádění pravidel týkajících se dané pomoci“. Cílem kodexu chování je zlepšit transparentnost v daňové oblasti pomocí vzájemné výměny informací mezi členskými státy a hodnocení daňových opatření v jeho působnosti. Ustanovení Smlouvy o státní podpoře přispějí svým vlastním způsobem rovněž k cíli boje proti škodlivé daňové soutěži.
2. Závazek Komise týkající se státní podpory ve formě daňových opatření je součástí širšího cíle objasnit a posílit používání předpisů o státní podpoře za účelem omezení zkreslování soutěže na jednotném trhu. Zásada neslučitelnosti se společným trhem a odchylky, které tyto předpisy stanovují, se vztahují na podpory „v jakékoli formě“, včetně některých daňových opatření. Avšak otázka, zda daňové opatření může být podle čl. 92 odst. 1 Smlouvy považováno za podporu vyžaduje vyjasnění, které se snaží přinést toto sdělení. Tato vyjasnění jsou obzvláště důležitá s ohledem na procesní povinnosti vyplývající z označení opatření jako podpory a s ohledem na důsledky nerespektování těchto povinností členskými státy.
3. Po dotvoření jednotného trhu a liberalizaci pohybu kapitálů se ukázalo nezbytným prozkoumat i zvláštní účinky podpor ve formě daňových opatření a upřesnit jejich následky z hlediska přezkoumání jejich slučitelnosti se společným

trhem<sup>(2)</sup>. Zřízení hospodářské a měnové unie a úsilí o konsolidaci národních rozpočtů, které vyžaduje, ještě více zdůrazňují přísnou kontrolu státní podpory v jakékoli formě. V této souvislosti je třeba v obecném zájmu brát ohled i na velký vliv některých podpor poskytnutých prostřednictvím daňových systémů na příjmovou stránku rozpočtů jiných členských států.

4. Vedle cíle zprůhlednit a předvídat rozhodnutí Komise chce toto sdělení zajistit i soudržnost a rovné zacházení mezi členskými státy. Komise má totiž v úmyslu, jak je uvedeno v kodexu chování, přezkoumat nebo znovu přezkoumat na základě tohoto sdělení případ od případu daňové systémy platné v členských státech.

### A. Pravomoc Společenství zasáhnout

5. Smlouva zmocňuje Společenství, aby přijalo opatření s cílem odstranit různé typy zkreslování poškozující řádné fungování společného trhu. Rozlišování mezi různými typy těchto zkreslování je proto zcela zásadní.
6. Některá obecná daňová opatření mohou být překážkou řádného fungování vnitřního trhu. Pro tato opatření Smlouva stanoví na jedné straně možnost harmonizace daňových ustanovení členských států podle článku 100 (směrnice Rady přijaté jednomyslně). Na straně druhé mohou některé rozdíly mezi obecnými ustanoveními, které jsou platné nebo plánované v členských státech zkreslovat soutěž a vytvářet napětí, které je třeba odstranit podle článků 101 a 102 (konzultace Komise s příslušnými členskými státy; v případě potřeby směrnice Rady přijaté kvalifikovanou většinou).

<sup>(1)</sup> Úř. věst. C 2, 6.1.1998, s. 1.

<sup>(2)</sup> Viz Akční plán pro jednotný trh, CSE(97) 1, 4. června 1997, strategický cíl 2, akce 1.

7. Zkreslování soutěže v důsledku státních podpor spadají do předběžného schvalovacího systému Komise a jsou přezkoumatelné soudy Společenství. Podle čl. 93 odst. 3 musejí být opatření státní podpory oznámeny Komisi. Členské státy nemohou provést své navrhované státní podpory bez schválení Komise. Komise prozkoumá slučitelnost podpor, ne z hlediska jejich formy, ale z hlediska jejich účinku. Může rozhodnout, že dotyčný členský stát musí podporu změnit nebo zrušit, pokud u nich zjistí neslučitelnost se společným trhem. Pokud již daná podpora byla i přes porušení procesních předpisů udělena, musí ji dotyčný členský stát od jejich příjemce (příjemců) vymáhat zpět.

#### B. Použití čl. 92 odst. 1 Smlouvy o ES na daňová opatření

8. Podle čl. 92 odst. 1 „... 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“. Při uplatňování předpisů Společenství o státní podpoře není důležité, zda je opatření daňovým opatřením, protože článek 92 se vztahuje na podpory „v jakékoli formě“. Podporou ve smyslu článku 92 se rozumí opatření, které splňuje všechna níže uvedená kritéria.

9. Za prvé musí opatření své příjemce zvýhodňovat, což sníží náklady normálně zatěžující jejich rozpočet. Tato výhoda může být udělena snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména:

— snížením daňového základu (zvláštní odečitatelné položky, zvláštní nebo zrychlený režim pro odpisování, vytváření zvláštních opravných položek),

— úplným nebo částečným snížením výše daně (osvobození, zápočet ...),

— odložením nebo zrušením, nebo dokonce novým zvláštním časovým rozvržením daňového dluhu.

10. Za druhé musí být výhoda poskytnuta státem nebo ze státních prostředků. Ztráta daňových příjmů se rovná spotřebě státních prostředků ve formě daňových výdajů. Toto kritérium se týká rovněž podpor udělovaných regionálními a místními orgány členských států<sup>(1)</sup>. K udělení podpory může dojít jak prostřednictvím daňových ustanovení právní nebo správní povahy, tak i činností správce daně.

11. Za třetí musí dané opatření nepříznivě ovlivňovat soutěž a obchod mezi členskými státy. Toto kritérium předpokládá, že příjemce opatření vykonává hospodářskou činnost, bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování. Podle ustálené judikatury se pro účely tohoto ustanovení považuje podmínka nepříznivého ovlivňování obchodu za splněnou tehdy, pokud podnik přijímající podporu vykonává hospodářskou činnost, která zahrnuje obchod mezi členskými státy. Pouhá skutečnost, že podpora posiluje postavení tohoto podniku ve srovnání s ostatními konkurenčními podniky při obchodu uvnitř Společenství umožňuje tvrzení o vlivu na tento obchod. Tento závěr nemění ani relativně malé množství podpory<sup>(2)</sup>, malá velikost přijímacího podniku nebo jeho omezený podíl na trhu Společenství<sup>(3)</sup>, dokonce ani to, že příjemce neprovádí vývozní činnost<sup>(4)</sup> nebo že podnik vyváží skoro celou svou výrobu mimo Společenství<sup>(5)</sup>.

12. A konečně musí být opatření specifické nebo selektivní v tom smyslu, že zvýhodňuje „některé podniky nebo některé druhy výroby“. Selektivní výhoda může vyplývat jak z výjimky z daňových ustanovení právní nebo správní povahy, tak i z praxe při volném uvážení správce daně. Selektivní povaha opatření však může být odůvodněna „povahou nebo vnitřním uspořádáním systému“<sup>(6)</sup>. V tom případě se

(1) Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 10. 1987, Německo vs. Komise, věc 248/84, Sb. rozh. 1987, s. 4013.

(2) Avšak s výjimkou podpor, které splňují kritéria pravidla „de minimis“. Viz sdělení Komise zveřejněné v Úř. věst. C 68, 6.3.1996, s. 9.

(3) Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 9. 1994, Španělsko vs. Komise, spojené věci C-278/92, C-279/92 a C-280/92, Sb. rozh. 1994, s. I-4103.

(4) Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 7. 1988, Francie vs. Komise, věc 102/87, Sb. rozh. 1988, s. 4067.

(5) Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 3. 1990, Belgie vs. Komise, věc C-142/87, Sb. rozh. 1990, s. I-959.

(6) Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 7. 1974, Itálie vs. Komise, věc 173/73, Sb. rozh. 1974, s. 709.

podpora nepovažuje za podporu podle čl. 92 odst. 1 Smlouvy. Tato různá hlediska jsou blíže uvedena níže.

#### *Rozdíl mezi státními podporami a obecnými opatřeními*

13. Daňová opatření přístupná všem hospodářským činitelům působícím na území členského státu představují v zásadě obecná opatření. Musí být skutečně otevřena všem podnikům na základě rovnosti přístupu a jejich dosažitelnost nesmí být ve skutečnosti omezena například volným uvážením státu při jejich udělování nebo dalšími faktory omezujícími jejich praktické působení. Tato podmínka však neznamena omezení pravomoci členských států zvolit takovou hospodářskou politiku, jakou považují za nejvhodnější, a především rozdělit daňové zatížení tak, jak to odpovídá jejich požadavkům na různé faktory výroby. Za předpokladu, že se vztahují na všechny podniky a veškerou výrobu, nepředstavují státní podporu níže uvedená opatření:

— čistě technická daňová opatření (například stanovení daňové sazby, pravidla o odpisování, pravidla pro uplatnění ztráty jako odčitatelné položky, ustanovení určená k zamezení dvojího zdanění nebo k zamezení daňových úniků),

— opatření sledující cíle obecné hospodářské politiky snížením daňového zatížení spojeného s některými výrobními náklady (například výzkum a vývoj, životní prostředí, vzdělávání, zaměstnávání).

14. Skutečnost, že některé podniky nebo některá odvětví těží z těchto některých daňových opatření více než jiné, neznamená nezbytně, že se na ně vztahují soutěžní předpisy upravující státní podporu. Opatření, která mají snížit zdanění pracovních výsledků pro všechny podniky, mají relativně větší účinek v průmyslu s velkou pracovní intenzitou než v kapitálově silném průmyslu, a přitom nepředstavují nezbytně státní podporu. Podobně daňové pobídky ve prospěch investic do životního prostředí, vývoje a výzkumu nebo do vzdělání zvýhodňují pouze podniky, které takové investice provádějí, a přitom nepředstavují nutně státní podporu.

15. Podle rozsudku Soudního dvora z roku 1974 <sup>(1)</sup> představuje státní podporu jakékoli opatření určené k osvobození, částečnému nebo úplnému, podniků určitého odvětví od

(1) Viz pozn. pod čarou č. 8.

nákladů vyplývajících z běžného použití obecného systému „aniž by bylo toto osvobození odůvodněno povahou nebo vnitřním uspořádáním systému“. Rozsudek dále uvádí, že „článek 92 nerozlišuje státní podporu podle důvodů nebo cílů těchto opatření, ale definuje je podle jejich účinku“. Uvádí také, že skutečnost, že dané opatření přibližuje náklady daného odvětví k nákladům jeho soutěžitelů v jiných členských státech mu neodebírá charakter podpory. Takové rozdíly mezi daňovými systémy, na které se vztahují, jak bylo uvedeno výše, články 100, 101 a 102, nemohou být opraveny jednostrannými opatřeními zaměřenými na podniky nejvíce postižené rozdíly mezi daňovými systémy.

16. Hlavním kritériem pro použití čl. 92 odst. 1 v případě daňového opatření je, že toto opatření zavádí ve prospěch některých podniků členských států výjimku v použití daňového systému. Je tedy vhodné nejprve stanovit společný použitelný daňový systém. Poté je nezbytné přezkoumat, zda výjimka nebo rozlišování uvnitř tohoto systému jsou odůvodněné „povahou nebo vnitřním uspořádáním daňového systému“, tedy zda vyplývají přímo ze základních nebo řídicích zásad daňového systému dotyčného členského státu. Není-li tomu tak, jedná se o státní podporu.

#### *Kritéria selektivnosti a specifčnosti*

17. Dosavadní rozhodovací praxe Komise svědčí o tom, že pouze opatření, jejichž dosah se týká celého území státu, se vymykají kritériu specifčnosti stanovenému čl. 92 odst. 1. Opatření oblastního nebo místního územního dosahu mohou totiž zvýhodňovat některé podniky s výhradou zásad uvedených v bodě 16. Sama Smlouva označuje za podpory ta opatření, která jsou určena k podpoře hospodářského rozvoje oblasti. Pro tyto druhy podpor výslovně uvádí v čl. 92, odst. 3 písm. a) a c) možnosti odchylek od obecné zásady neslučitelnosti uvedené v čl. 92 odst. 1.

18. Smlouva jasně stanoví, že na opatření charakterizovaná odvětvovou specifčností se vztahuje čl. 92 odst. 1. Ten výslovně zahrnuje pojem „určitá odvětví výroby“ mezi kritéria definující podporu spadající do kontroly Komise.

Podle zavedené praxe a judikatury představuje daňové opatření, jehož hlavním účinkem je zvýhodnění jednoho nebo více odvětví činnosti, podporu. To platí i pro opatření, které zvýhodňuje pouze vnitrostátní výrobky, které jsou vyváženy<sup>(1)</sup>. Komise dále považuje za podporu takové opatření, které se týká všech odvětví tvořících předmět mezinárodní soutěže<sup>(2)</sup>. Odchylna od základní daňové sazby z daní ze zisků společností ve prospěch celého odvětví hospodářství tedy představuje, s výjimkou některých případů<sup>(3)</sup>, státní podporu, jak o tom rozhodla Komise v případě opatření týkajícího se celého výrobního odvětví<sup>(4)</sup>.

19. V několika členských státech se používají rozdílné daňové předpisy podle právní formy podniku. Některé veřejné podniky jsou například osvobozeny od místních daní nebo od daně z příjmů. Tyto předpisy, které zvýhodňují podniky s postavením veřejného podniku, které vykonávají hospodářskou činnost, mohou představovat státní podporu podle článku 92 Smlouvy.

20. Některé daňové výhody jsou někdy omezeny na některé typy podniků, na některé z jejich funkcí (vnitroskupinové služby, zprostředkovací nebo koordinační činnost) nebo na některé typy výroby. Vzhledem k tomu, že zvýhodňují některé podniky nebo některé druhy výroby, mohou představovat státní podporu podle čl. 92 odst. 1.

#### *Volné uvážení ve správní praxi*

21. Volné uvážení některých správců daně může mít rovněž za následek opatření, která spadají do působnosti článku 92. Soudní dvůr uznává, že přístup k hospodářským činitelům

<sup>(1)</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 12. 1969, Komise vs. Francie, spojené věci 6 a 11/69, Sb. rozh. 1969, s. 523.

<sup>(2)</sup> Rozhodnutí Komise ES 97/239 ze dne 4. 12. 1996 ve věci „Maribel bis/ter“, Úř. věst. L 95, 10.4.1997, s. 25 (v současné době před soudem, věc C-75/97).

<sup>(3)</sup> Především zemědělství a rybolov, viz bod 27.

<sup>(4)</sup> Rozhodnutí Komise ze dne 22. 7. 1998 ve věci „Irish Corporation Tax“ [SG(98) D/7209], dosud nezveřejněno.

na základě volného uvážení může dát individuálnímu použití obecného opatření povahu selektivního opatření zejména tehdy, je-li volné uvážení uplatňováno mimo oblast jednoduchého řízení daňových příjmů podle objektivních kritérií<sup>(5)</sup>.

22. Pokud je v denní praxi nezbytné daňové předpisy určitým způsobem vykládat, nesmí být prostor pro volné uvážení v případě podniků. V zásadě každé správní rozhodnutí, které se vzdaluje od obecně použitelných daňových předpisů za účelem zvýhodnění jednotlivých podniků, zakládá domněnku státní podpory a musí být podrobně přezkoumáno. Vzhledem k tomu, že správní usnesení pouze obsahují výklad obecných pravidel, nevedou v zásadě k domněnce podpory. Neprůhlednost správních rozhodnutí a volný prostor, který někdy nabízejí, však někdy podporují domněnku, že alespoň v některých případech tomu tak je. To však neomezuje možnosti členských států poskytovat svým poplatníkům při používání obecných daňových pravidel právní jistotu a předvídatelnost.

#### *Odůvodnění odchylky „povahou nebo vnitřním uspořádáním systému“*

23. Rozlišovací povaha některých opatření neznamená nezbytně jejich zařazení mezi státní podporu. To je případ opatření, jejichž hospodářská účelnost je činí „nezbytnými nebo funkčními pro daňový systém“<sup>(6)</sup>. Je však na členském státě, aby to odůvodnil.

24. Progresivní povaha sazeb daní z příjmů nebo zisků se odůvodňuje povahou přerozdělování daní. Výpočet odpisů aktiv a metody oceňování zásob se liší podle jednotlivých členských států, ale tyto metody mohou být vlastní daňovému systému, jehož jsou součástí. Rovněž úprava způsobu vybírání daňových dluhů se může lišit podle jednotlivých členských států. Některé podmínky mohou být odůvodněné objektivními rozdíly mezi poplatníky. Naopak, pokud

<sup>(5)</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 9. 1996, Francie vs. Komise, věc C-241/94 (Kimberley Clark Sopalin), Sb. rozh. 1996, s. I-4551.

<sup>(6)</sup> Rozhodnutí Komise 96/369/ES ze dne 13. března 1996 týkající se daňové podpory ve formě odpisu ve prospěch německých leteckých společností (Úř. věst. L 146, 20.6.1996, s. 42).

správce daně může volným uvážením stanovit různá období pro odpisování nebo různé oceňovací metody pro jednotlivé podniky nebo pro jednotlivá odvětví, vzniká domněnka podpory. Tato domněnka existuje také tehdy, pokud správce daně jedná s daňovými dluhy podle jednotlivých případů a sleduje jiný cíl, než optimalizaci úhrady vymáhání daňových nedoplatků dotyčného podniku.

25. Je jasné, že ke zdanění zisku nemůže dojít, nebyl-li žádný zisk vytvořen. Tím je možné zdůvodnit z povahy daňového systému, že neziskové podniky jako nadace nebo sdružení jsou osvobozeny od daní z příjmů, nemohou-li žádný zisk vytvářet. Dále je možné odůvodnit povahou daňového systému, že družstva, která rozdělují celý svůj zisk mezi své členy, nejsou zdaněny na úrovni družstva, je-li daň vybírána na úrovni jejich členů.
26. Je třeba rozlišovat jednak mezi vnějšími cíli přidělenými zvláštnímu daňovému režimu, především sociálními nebo oblastními cíli, jednak mezi vlastními cíli daňového systému na straně druhé. Smyslem daňového systému je shromáždit příjmy určené k financování státních výdajů. Každý podnik by měl zaplatit daně pouze jednou. Logice daňového systému je tedy vlastní ohled na daně zaplacené státu, ve kterém je podnik daňovým rezidentem. Některé výjimky z daňových předpisů jsou logikou daňového systému naopak obtížně zdůvodnitelné. To je případ podniků, které jsou daňovými ne-rezidenty, a pro které platí výhodnější podmínky, než pro podniky, které jsou daňovými rezidenty, nebo jsou-li daňové výhody poskytovány ústředím nebo podnikům poskytujícím určité služby (například finanční) v rámci skupiny podniků.
27. Zvláštní ustanovení, která neumožňují volné uvážení a umožňují například stanovení daně na paušálním základě (například v zemědělském odvětví a odvětví rybolovu), je možné odůvodnit povahou a vnitřním uspořádáním systému, pokud berou ohled především na zvláštní účetní požadavky nebo na význam pozemků v aktivech jako charakteristických prvků těchto odvětví; tato ustanovení tedy nepředstavují státní podporu. Konečně logika některých zvláštních ustanovení o zdanění malých a středních podniků včetně malých zemědělských podniků <sup>(1)</sup> je srovnatelná s logikou progresivní daňové sazby.

<sup>(1)</sup> Zemědělské podniky s méně než deseti ročními pracovními jednotkami.

### C. Slučitelnost státních podpor ve formě daňových opatření se společným trhem

28. Pokud daňové opatření představuje podporu podle čl. 92 odst. 1, je možné využít, stejně jako u podpory poskytnuté v jiných formách, jedné z výjimek ze zásady neslučitelnosti se společným trhem podle odstavců 2 a 3 uvedeného článku. Navíc, pokud byl příjemce, ať už jde o soukromý nebo státní podnik, státem pověřen vykonáváním služeb obecného hospodářského významu, mohou se pro podporu použít rovněž ustanovení článku 90 Smlouvy <sup>(2)</sup>.
29. Komise by ale nemohla schválit podporu, která by odporovala jak ustanovením Smlouvy, především ustanovením o zákazu diskriminace a o právu usazování, tak i ustanovením sekundárních předpisů týkajících se daní <sup>(3)</sup>. Tyto aspekty podpory mohou být současně předmětem jiného postupu podle článku 169. Podle judikatury musí být ale způsoby podpory neoddělitelné od předmětu podpory a porušující jiná ustanovení Smlouvy než články 92 a 93 přezkoumány postupem podle článku 93 v rámci celkového přezkoumání slučitelnosti nebo neslučitelnosti podpory.
30. Označení daňového opatření za škodlivé z hlediska kodexu chování neovlivňuje případné zařazení opatření jakožto státní podpory. Naopak, přezkoumání slučitelnosti daňových podpor se společným trhem se musí dívat mimo jiné s ohledem na účinky těchto podpor, které jsou použitím kodexu chování zvýrazněny.
31. Je-li daňová podpora poskytnuta za účelem poskytnout pobídku podnikům k účasti na určitých projektech (především investic) a je-li její intenzita omezena v souvislosti s realizačními náklady tohoto projektu, neliší se od subvence a může s ní být zacházeno jako se subvencí. Je však třeba, aby se pro tyto podpory zavedla dostatečně transparentní pravidla, která by především umožnila poměřit poskytnutou výhodu.
- <sup>(2)</sup> Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 27. 2. 1997, FFSA a další vs. Komise, věc T-106/95, Sb. rozh. 1997, II s. 229. Příkaz Soudního dvora ze dne 25. 3. 1998, věc C-174/97P, Sb. rozh. 1998, s. I-1303.
- <sup>(3)</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 3. 1977, Ianelli a Volpi vs. Meroni, věc 74/76, Sb. rozh. 1977, s. 557. Viz též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 5. 1980, věc 73/79 („Sovraprezzo“), Sb. rozh. 1980, s. 1533 ze dne 18. 9. 1995, věc T-49/93 („SIDE“), Sb. rozh. 1995, II s. 2501 a Soudního dvora ze dne 27. 5. 1981 spojené věci C-142/80 a C-143/80 („Salengo“), Sb. rozh. 1981, s. 1413.

32. Nejčastěji jsou však ustanovení o daňové úlevě obecné povahy: nejsou spojena s uskutečňováním určitých projektů a omezují běžné výdaje podniku, aniž by bylo možné určit jejich přesný objem, pokud Komise provádí předběžné přezkoumání. Tato opatření představují „provozní podporu“. Provozní podpora je zásadně zakázána. Komise ji schvaluje v současné době pouze výjimečně a za určitých podmínek, například při stavbě lodí, v případě některých podpor na ochranu životního prostředí<sup>(1)</sup> a v oblastech, včetně oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní, které využívají odchylky podle čl. 92 odst. 3 písm. a), za podmínky, že jsou tato opatření řádně odůvodněna a jejich úroveň je úměrná nevýhodám, které mají odstranit<sup>(2)</sup>. V zásadě se mají postupně (s výjimkou dvou kategorií podpor uvedených níže) snižovat a mají být časově omezené. V současné době může být provozní podpora schválena rovněž ve formě podpory dopravy do oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní a do některých velmi málo zabydlených severovýchodních oblastí, do kterých je velmi obtížný přístup. Provozní podpora nemůže být schválena v případě, že představuje podporu vývozu mezi členskými státy. Pokud jde o státní podporu ve prospěch námořní dopravy, použijí se zvláštní pravidla pro toto odvětví<sup>(3)</sup>.

33. Aby mohla být státní podpora týkající se hospodářského rozvoje určitých oblastí považována Komisí za slučitelnou se společným trhem, musí být „přiměřená určitému cíli a na něj zaměřená“. Kritéria pro přezkoumání regionální podpory pro oblasti umožňují zohlednit, při zkoumání daňových podpor, další případné účinky těchto podpor, především určitých účinků zvýrazněných kodexem chování. Poskytnutí odchylky na základě regionálních kritérií totiž vyžaduje, aby se Komise přesvědčila o tom, zda daná opatření:

— přispívají k rozvoji regionu a jsou v souladu s činnostmi, které mají místní dopad. Zavedení činností „off-shore“ nepřispívá vzhledem ke slabému vlivu na místní hospodářství uspokojivým způsobem k podpoře místního hospodářství,

— odpovídají skutečným nevýhodám daného regionu. Je možné se ptát, zda existují skutečné nevýhody regionu v činnostech, pro které jsou dodatečné náklady, jež jsou jimi podmíněny, zanedbatelné, jako například dodatečné

náklady na dopravu pro činnosti spojené s financováním, které usnadňují daňové úniky,

— budou přezkoumána v rámci Společenství<sup>(4)</sup>. Komise musí z tohoto důvodu brát v úvahu záporné účinky, které by tato opatření mohla mít na další členské státy.

#### D. Postupy

34. Čl. 93 odst. 3 vyžaduje, aby členské státy oznámily Komisi své „plány poskytnout nebo změnit podporu“ a neprováděly je bez předběžného schválení Komisí. Tento postup se týká všech podpor včetně daňových podpor.

35. Pokud Komise zjistí, že státní podpora poskytnutá porušením tohoto pravidla neodpovídá žádné odchylce uvedené ve Smlouvě a je tedy neslučitelná se společným trhem, požádá členský stát, aby ji získal zpět, s výjimkou případu, kdy by tento požadavek byl v rozporu se základní zásadou práva Společenství, zejména s oprávněným očekáváním vzniklým na základě chování Komise. V případě státní podpory ve formě daňových opatření se částka, která má být vrácena, vypočítá na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacená při použití obvykle používaného pravidla. K této základní částce se připočítají úroky. Použije se úroková míra odpovídající referenční sazbě používané k výpočtu ekvivalentu subvence regionální podpory.

36. Podle čl. 93 odst. 1 „Komise ve spolupráci s členskými státy zkoumá průběžně režimy podpor existující v těchto státech“. Toto zkoumání se provádí rovněž pro státní podpory v daňové formě. Aby bylo možné toto zkoumání provést, mají členské státy povinnost předložit každý rok Komisi zprávu o svých stávajících režimech podpor. V případě daňových úlev nebo celkového nebo částečného osvobození od daní musí zprávy obsahovat odhad ztrát rozpočtových příjmů. Na základě tohoto zkoumání, může Komise, pokud

<sup>(1)</sup> Obecné pokyny Společenství ke státním podporám na ochranu životního prostředí (Úř. věst. C 72, 10.3.1994, s. 3).

<sup>(2)</sup> Obecné pokyny o regionálních podporách (Úř. věst. C 74, 10. 3. 1998, s. 9).

<sup>(3)</sup> Obecné pokyny Společenství ke státním podporám v námořní dopravě (Úř. věst. C 205, 5.7.1997, s. 5).

<sup>(4)</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 9. 1980, Philip Morris vs. Komise, věc 730/79, Sb. rozh. 1980, s. 2671.

se domnívá, že režim není nebo už není slučitelný se společným trhem, navrhnout členskému státu jeho úpravu nebo jeho zrušení.

#### E. Použití tohoto sdělení

37. Komise přistoupí na základě pokynů uvedených v tomto sdělení a po jejím zveřejnění jednak ke kontrole projektů daňových podpor, které jí budou oznámeny, a daňových

podpor protiprávně udělených v členských státech, jednak k novému přezkoumání stávajících režimů. Toto sdělení má indikativní charakter a není vyčerpávající. Komise bude v každém jednotlivém případě přihlížet ke všem jeho zvláštním okolnostem.

38. Komise přezkoumá používání tohoto sdělení za dva roky po jeho zveřejnění.

---