

## IV

(Akty přijaté před 1. prosincem 2009 podle Smlouvy o ES, Smlouvy o EU a Smlouvy o Euratomu)

## ROZHODNUTÍ KONTROLNÍHO ÚŘADU ESVO

č. 341/09/KOL

ze dne 23. července 2009

**o oznámeném režimu týkajícím se daňových úlev pro určitá družstva (Norsko)**

KONTROLNÍ ÚŘAD ESVO <sup>(1)</sup>,

S OHLEDEM na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru <sup>(2)</sup>, a zejména na články 61 až 63 a protokol 26 této dohody,

S OHLEDEM na Dohodu mezi státy ESVO o zřízení Kontrolního úřadu a Soudního dvora <sup>(3)</sup>, a zejména na článek 24 této dohody,

S OHLEDEM na čl. 1 odst. 2 části I a čl. 4 odst. 4, článek 6 a čl. 7 odst. 5 části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem <sup>(4)</sup>,

S OHLEDEM na pokyny Kontrolního úřadu pro uplatňování a výklad článků 61 a 62 Dohody o EHP <sup>(5)</sup>, a zejména na kapitolu o zdanění podnikatelské činnosti,

S OHLEDEM na rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 195/04/KOL ze dne 14. července 2004 o prováděcích ustanoveních uvedených v článku 27 části II protokolu 3 <sup>(6)</sup>,

<sup>(1)</sup> Dále jen „Kontrolní úřad“.

<sup>(2)</sup> Dále jen „Dohoda o EHP“.

<sup>(3)</sup> Dále jen „Dohoda o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem“.

<sup>(4)</sup> Dále jen „protokol 3“.

<sup>(5)</sup> Pokyny pro uplatňování a výklad článků 61 a 62 Dohody o EHP a článku 1 protokolu 3 k Dohodě o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem, které byly přijaty a vydány Kontrolním úřadem ESVO dne 19. ledna 1994, zveřejněné Úř. věst. L 231, 3.9.1994, s. 1 a v dodatku EHP č. 32, 3.9.1994. Dále jen „pokyny pro státní podporu“.

<sup>(6)</sup> Rozhodnutí č. 195/04/KOL ze dne 14. července 2004 zveřejněné v Úř. věst. L 139, 25.5.2006, s. 37 a v dodatku EHP č. 26, 25.5.2006, s. 1 v platném znění. Aktuální znění pokynů pro státní podporu je zveřejněno na internetových stránkách Kontrolního úřadu na adrese: <http://www.eftasurv.int/state-aid/legal-framework/state-aid-guidelines/>.

S OHLEDEM na rozhodnutí č. 719/07/KOL ze dne 19. prosince 2007 o zahájení řízení podle čl. 1 odst. 2 části I protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem v souvislosti s oznámeným režimem týkajícím se daňových úlev pro družstva,

POTÉ, co vyzval zúčastněné strany k podání připomínek <sup>(7)</sup>, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

## I. SKUTEČNOSTI

## 1 POSTUP

Dopisem ze dne 28. června 2007 norského ministerstva státní správy a reforem, který Kontrolní úřad obdržel a zaevidoval dne 29. června 2007 (dokument č. 427327), a dopisem ministerstva financí ze dne 22. června 2007, který Kontrolní úřad obdržel a zaevidoval dne 4. července 2007 (dokument č. 428135), oznámily norské orgány v souladu s čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem navrhované změny pravidel týkajících se zdanění družstevních společností, která jsou obsažena v § 10–50 daňového zákona.

Po výměně různé korespondence <sup>(8)</sup> Kontrolní úřad dopisem ze dne 19. prosince 2007 norské orgány informoval, že se s ohledem na oznámený režim týkající se daňových úlev pro určitá družstva rozhodl zahájit řízení podle čl. 1 odst. 2 části I protokolu 3. Dopisem ze dne 20. února 2008 (dokument č. 465882) předložily norské orgány své připomínky k rozhodnutí č. 719/07/KOL o zahájení formálního vyšetřovacího řízení.

<sup>(7)</sup> Zveřejněno v Úř. věst. C 96, 17.4.2008, s. 27 a v dodatku EHP č. 20, 17.4.2008, s. 44.

<sup>(8)</sup> Pokud jde o podrobnější informace o korespondenci mezi Kontrolním úřadem a norskými orgány, odkazuje se na rozhodnutí Kontrolního úřadu o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, rozhodnutí č. 719/07/KOL, zveřejněno v Úř. věst. C 96, 17.4.2008, s. 27 a v dodatku EHP č. 20, 17.4.2008, s. 44.

Rozhodnutí č. 719/07/KOL bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* a v dodatku EHP<sup>(9)</sup>. Kontrolní úřad zúčastněné strany vyzval, aby k němu předložily své připomínky.

Kontrolní úřad obdržel připomínky od řady zúčastněných stran<sup>(10)</sup>. Dopisem ze dne 23. května 2008 (dokument č. 478026) předal Kontrolní úřad tyto připomínky norským orgánům, které měly možnost se k nim vyjádřit, ty se však rozhodly, že nepředloží žádné další připomínky.

## 2 POPIS NAVRHOVANÉHO OPATŘENÍ

### 2.1 SOUVISLOSTI

V roce 1992 zavedly norské orgány režim týkající se zvláštních daňových odpočtů pro určitá družstva. Podle tohoto režimu mají určitá družstva v zemědělství, lesnictví a rybářství, jakož i spotřebitelská družstva nárok na daňové odpočty na základě vkladů do základního kapitálu. Na ostatní formy družstev se režim nevztahuje. Odpočet byl omezen na nejvýše 15 % ročního čistého příjmu a je uplatňován výlučně u části příjmu plynoucí z obchodu s členy družstva. Odpočet odpovídající nejvyšší přípustné částce by znamenal snížení běžné sazby daně z příjmu právnických osob ve výši 28 % na sazbu ve výši 23,8 %. Cílem režimu je poskytnout družstvům daňovou výhodu, přičemž se vychází ze skutečnosti, že družstva mají ve srovnání s ostatními podniky ztížený přístup k základnímu kapitálu<sup>(11)</sup>.

Režim byl zrušen od fiskálního roku 2005. S ohledem na státní rozpočet na rok 2007 však norské orgány navrhly znovuzavedení režimu v mírně pozměněné podobě<sup>(12)</sup>. Režim byl tudíž oznámen Kontrolnímu úřadu.

### 2.2 CÍL REŽIMU

Podle oznámení je nutno družstva podporovat z důvodu veřejného zájmu spočívajícího v zachování podniků založených na zásadách jako demokracie, svépomoc, odpovědnost, rovnost, spravedlnost a solidarita jakožto alternativy společností s ručením omezeným. V zájmu zajištění veřejného, nehmotného zájmu o zachování družstevních společností jako alternativy společností s ručením omezeným je nutno kompenzovat družstvům nevýhodu, kterou mají v porovnání s ostatními podniky. Podle oznámení je tudíž cílem oznámeného režimu vyrovnání některých těchto nevýhod souvisejících s poskytováním kapitálu.

<sup>(9)</sup> Odkaz na Úř. věst. viz poznámka pod čarou 8.

<sup>(10)</sup> Oddíl I bod 5 níže.

<sup>(11)</sup> Oddíl 12.2 návrhu norské vlády ze dne 29. září 2006 (*Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - lovendringer*).

<sup>(12)</sup> *Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - lovendringer*.

### 2.3 NAVRHOVANÉ OPATŘENÍ

Oznámené opatření je stanoveno v novém § 10–50 daňového zákona, podle něhož mohou mít družstva nárok na daňový odpočet. Ustanovení zní takto:

„[...] odpočet lze přiznat na základě vkladů do kolektivního základního kapitálu až do výše 15 % příjmu. Odpočet je uplatňován pouze u příjmu plynoucího z obchodu s členy. Obchod s členy a rovnocenný obchod musí být vykázán v účetnictví a musí být doložen.“<sup>(13)</sup>

Podle norských orgánů neodkazuje výraz „kolektivní základní kapitál“ na položku v rozvaze družstev, nýbrž se jedná o čistě daňový výraz. Z toho vyplývá, že se kolektivní základní kapitál může skládat ze zadržného kapitálu, premiových fondů, což jsou premie členů ponechané v družstvu v „rezervě pro následné vyplacení“<sup>(14)</sup>, a individuálních fondů ve formě premie, která byla převedena na kapitálové účty členů v družstvu<sup>(15)</sup>.

„Rovnocenný obchod“ je definován v § 10–50 odst. 3 daňového zákona jako nákup prodejních organizací rybářů od členů jiné prodejní organizace rybářů za předpokladu, že jsou splněny určité podmínky, nákup zemědělského družstva od odpovídajícího družstva za účelem regulace trhu a nákupy uložené státním orgánem<sup>(16)</sup>.

Z navrhovaného ustanovení vyplývá, že daňový odpočet je obecně povolen pouze s ohledem na příjem plynoucí z obchodu s členy. Odpočet se tudíž neuplatňuje na příjem plynoucí z obchodu s ostatními subjekty. Jak je uvedeno v předloze § 10–50 daňového zákona, na základě účetnictví vedeného družstvem musí být možné určit obchod s členy a rovnocenný obchod. Je proto nezbytné vedení odděleného účetnictví pro obchod s členy a obchod s třetími stranami. Družstvo musí být s to doložit obchod s členy a rovnocenný obchod.

<sup>(13)</sup> Neoficiální překlad Kontrolního úřadu. Původní norský text zní takto: „[...] I tillegg kan det gis fradrag for avsetning til felleseid andelskapital med inntil 15 prosent av inntekten. Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene. Omsetning med medlemmene og likestilt omsetning må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres.“

<sup>(14)</sup> § 28 zákona o družstvech.

<sup>(15)</sup> § 29 zákona o družstvech.

<sup>(16)</sup> Norské orgány uvedly, že toto ustanovení platí pouze pro družstva, jejichž činnosti nespádají do oblasti působnosti Dohody o EHP, viz dopis norských orgánů ze dne 6. července 2009 (dokument č. 523765), s. 3. Na základě této skutečnosti nebude Kontrolní úřad analyzovat pojem „rovnocenný obchod“.

V oznámení norské orgány odhadly, že ztráta daňových příjmů plynoucí z režimu by za fiskální rok 2007 činila 35 milionů NOK až 40 milionů NOK (přibližně 4–5 milionů EUR).

## 2.4 PŘÍJEMCI

Režim se bude vztahovat na družstva uvedená v odstavcích 2 a 4 až 6 navrhovaného § 10–50 daňového zákona. Z těchto ustanovení vyplývá, že oznámený režim zahrnuje především určitá spotřebitelská družstva a družstva činná v zemědělství, lesnictví a rybářství.

Co se týká spotřebitelských družstev, z odst. 2 písm. a) navrhovaného § 10–50 daňového zákona vyplývá, že oznámený režim mají využívat pouze spotřebitelská družstva, u nichž více než 50 % pravidelného obrátu plyne z obchodu s členy.

Daňový odpočet mohou využít rovněž stavební družstva, na něž se vztahuje zákon o stavebních družstvech<sup>(17)</sup>. To představuje rozšíření režimu v porovnání s režimem, který platil do roku 2005, viz oddíl I bod 2.1.

Na jiná družstva než družstva výslovně uvedená v § 10–50 daňového zákona se režim nevztahuje. Podle norských orgánů je výběr způsobilých družstev založen na předpokladu, že je nezbytná kompenzace mimořádných nákladů v odvětvích, jichž se týká oznámený režim. Družstva v odvětvích, jež nebudou do režimu zahrnuta, jsou podle norských orgánů obvykle menší společnosti s omezenou hospodářskou činností či nehopodářskou činností.

## 2.5 DEFINICE DRUŽSTEV V NORSKÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH

Družstvo je v § 1 odst. 2 zákona o družstvech<sup>(18)</sup> vymezeno jako podnik,

„jehož hlavním cílem je podporovat hospodářské zájmy svých členů, a to jejich účastí ve společnosti jakožto kupujících, dodavatelů či jiným podobným způsobem, kdy

1. výnos kromě běžného výnosu z investovaného kapitálu je ponechán ve společnosti nebo je rozdělen mezi členy na základě jejich podílu na obchodu se skupinou, a

<sup>(17)</sup> Lov 6. juni 2003 No 38 Lov om bustadbyggjelag (bustadbyggjelagslova).  
<sup>(18)</sup> Lov 29. juni 2007 No 81 Lov om samvirkeforetak (samvirkelova).

2. žádný z členů neodpovídá osobně za dluhy skupiny, a to v plné výši nebo za části, které společně tvoří celkové dluhy.“<sup>(19)</sup>

Z § 3 odst. 2 zákona o družstvech dále vyplývá, že členové družstva nejsou povinni vložit do družstva kapitál, pokud s tím jednotlivý člen nesouhlasil písemně v době přihlášení se za člena nebo ve zvláštní dohodě. K tomuto požadavku se nepřihlíží pouze v případech, je-li povinnost platit členský příspěvek stanovena ve stanovách družstva. Z téhož ustanovení mimoto plyne, že případná povinnost vložit kapitál musí být omezena, a to na určitou částku či jiným způsobem.

## 2.6 DRUŽSTEVNÍ HNUTÍ V NORSKU<sup>(20)</sup>

V Norsku existuje přibližně 4 000 družstev s více než 2 miliony členů. Družstva působí především v zemědělství, rybářství, bytové výstavbě a ve spotřebitelském sektoru, avšak rovněž v jiných částech hospodářství, jako je pojištění, doprava, dodávky energie, zdravotní péče, sdělovací prostředky atd.

Svaz norských zemědělských družstev zahrnuje 14 celostátních organizací vykonávajících činnosti jako zpracování, prodej a nákup zemědělských produktů a zboží používaného při zemědělské výrobě (hnojiva, stroje atd.), chov, úvěry a pojištění. Zemědělská družstva mají více než 50 000 jednotlivých členů (zemědělců), přibližně 19 000 zaměstnanců a roční obrát více než 58 miliard NOK (přibližně 6 miliard EUR). Zemědělská družstva vlastní některé z nejznámějších norských značek jako TINE (mléčné výrobky), Gilde (červené maso) a Prior (vejce a drůbež). K hlavním cílům zemědělských družstev patří zajištění kanálů pro zpracování a uvádění zemědělské produkce na trh a dobrých podmínek pro přístup ke kapitálu a vstupům pro výrobu v každém zemědělském podniku.

Podle norského zákona o čerstvých rybách<sup>(21)</sup> mají norské družstevní prodejní organizace výhradní právo zajišťovat veškeré přímé uvádění ryb, koryšů a měkkýšů na trh s výjimkou chovaných ryb. V tomto odvětví existuje šest družstevních prodejních organizací. Oblast působnosti každé organizace souvisí se zeměpisnou oblastí a/nebo jednotlivými druhy. Družstevní prodejní organizace vlastní samotní rybáři. Kromě funkcí v oblasti uvádění na trh mají prodejní organizace rovněž kontrolní funkce, co se týká ochrany mořských zdrojů. Hodnota ryb, koryšů a měkkýšů přímo uvedených na trh činí zhruba 6 miliard NOK (přibližně 620 milionů EUR). 90 % všech ryb, koryšů a měkkýšů se vyváží.

<sup>(19)</sup> Překlad z internetových stránek norského družstevního střediska, [www.samvirke.org](http://www.samvirke.org).

<sup>(20)</sup> Informace v tomto oddílu vycházejí z velké části z internetových stránek norského družstevního střediska, střediska pro poskytování informací, dokumentace a poradenství v souvislosti s družstvy, které vlastní hlavní družstevní organizace v Norsku, [www.samvirke.org](http://www.samvirke.org).

<sup>(21)</sup> Lov 14. desember 1951 No 3 om omsetning av råfisk (Råfiskloven), viz zejména § 3.

Coop NKL BA je ústřední organizací norských spotřebitelských družstev. Coop je řetězec obchodů s potravinami, který má přibližně 1,1 milionu jednotlivých členů organizovaných ve 140 družstvech. Provozuje více než 1 350 obchodů s ročním obratem ve výši zhruba 34 miliard NOK (přibližně 3,6 miliardy EUR) a má okolo 22 000 zaměstnanců. Podíl na trhu pro obchody s potravinami dosahuje 24 %. Coop působí rovněž v oblasti zpracování potravin a spolupracuje s jinými skandinávskými družstevními maloobchodními organizacemi, co se týká nákupu a zpracování. K hlavním cílům spotřebitelských družstev patří poskytování bezvadného a užitečného zboží a služeb členům za konkurenční ceny a současně působení jako zájmová organizace členů v oblasti spotřebitelských záležitostí.

Norský svaz sdružení bytových družstev je celostátním sdružením, které zastupuje 86 sdružení bytových družstev a zahrnuje 772 000 jednotlivých členů a 378 000 bytových jednotek v téměř 5 100 přidružených bytových družstvech. Sdružení bytových družstev se liší co do velikosti, a čítají od 100 do 190 000 jednotlivých členů. Bytová družstva mají významný podíl na trhu s byty ve městech, v Oslu se podíl na trhu blíží 40 %, přičemž celostátní průměr činí 15 %. Hlavním cílem je zajištění řádných a vhodných bytů pro členy a snaha o dobré a stabilní podmínky pro družstevní bydlení.

## 2.7 NORSKÉ PŘEDPISY O ZDANĚNÍ DRUŽSTEV A POSTAVENÍ DRUŽSTEV

Obecná sazba daně z příjmu právnických osob činí v Norsku 28 %. Daň se uplatňuje na čistý zdanitelný příjem podnikatelských subjektů. Uplatňuje se také v případě, je-li příjem vložen do základního kapitálu společnosti. Norský vrchní soud však dospěl k závěru, že vklady do kapitálu v podobě akcií nejsou pro přijímající společnost zdanitelným příjmem<sup>(22)</sup>. Důvodem je to, že se má za to, že vklady již byly zdaněny jako příjem vkladatele. Zatímco podnik musí zaplatit 28 % daň ze základního kapitálu financovaného z vlastního příjmu podniku, s ohledem na vklady podílníků nebo veřejnosti se neplatí žádná daň. Z toho vyplývá, že podniky zřízené jako společnosti s ručením omezeným atd. mohou navýšit svůj základní kapitál získáním nezdanitelných vkladů do kapitálu v podobě akcií od podílníků nebo veřejnosti.

Družstva však tuto možnost nemají. Podle norského zákona o družstvech nemohou upisovat akcie veřejnosti, ani vydávat jiné kapitálové certifikáty nebo cenné papíry. Má se rovněž za to, že zásada otevřenosti družstva pro další členy omezuje výši kapitálových vkladů, jež mohou družstva požadovat od svých členů.

Podle oznámení považují norské orgány povinnosti a omezení, která družstvům ukládá zákon, za nezbytné a spojené

<sup>(22)</sup> Rt. 1917 s. 627 a Rt. 1927 s. 869.

s družstevními principy. Norské orgány se proto domnívají, že by zrušení těchto omezení znamenalo porušení základních družstevních principů. Norské orgány uvedly, že norský zákon o družstvech může být v tomto ohledu přísnější než právní předpisy o družstvech v ostatních evropských státech. Norské orgány například odkazují na článek 64 nařízení ES o statutu Evropské družstevní společnosti<sup>(23)</sup>, podle něhož může družstvo vydávat jiné cenné papíry než akcie, které mohou upisovat členové i nečlenové. Norské orgány však považují omezení uložená družstvům v Norsku za nezbytná.

## 3 DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

Rozhodnutím č. 719/07/KOL se Kontrolní úřad s ohledem na oznámený režim rozhodl zahájit formální vyšetřovací řízení. V rozhodnutí o zahájení řízení zastával Kontrolní úřad předběžný názor, že režim představuje státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP.

Kontrolní úřad se zaprvé domníval, že navrhovaná daňová úleva pro družstva poskytuje družstvům výhodu. Kontrolní úřad se zadruhé domníval, že daňová úleva pro družstva je selektivní, a měl pochybnosti, zda ji lze odůvodnit povahou a strukturou norského daňového systému. Na základě skutečnosti, že by režim snížil daň z příjmu právnických osob, kterou mají platit družstva, na něž se vztahuje daný režim, vyjádřil Kontrolní úřad pochybnosti, zda režim nenaruší či nemůže narušit hospodářskou soutěž. Kontrolní úřad vyslovil rovněž pochybnosti, zda by oznámené opatření bylo možno považovat za opatření, které je v souladu s některou z výjimek stanovených v článku 61 Dohody o EHP, a tudíž je lze považovat za slučitelné s pravidly státní podpory obsaženými v Dohodě o EHP.

## 4 PŘIPOMÍNKY NORSKÝCH ORGÁNŮ

Norské orgány tvrdí, že navrhovaný daňový odpočet neposkytuje družstvům výhodu. Norské orgány se na jedné straně domnívají, že daňový odpočet je nutno považovat za „součást ujednání, podle něhož daňový režim představuje platby státu pro družstevní společnosti za přizpůsobení se stávajícímu právnímu rámci pro družstva“<sup>(24)</sup>. Stát tímto zajišťuje družstevní formu jako alternativu společností s ručením omezeným, což se považuje za nehmotnou výhodu ve veřejném zájmu. Na druhou stranu norské orgány tvrdí, že daňový odpočet je nutno považovat za náhradu za mimořádné náklady, které družstvům vznikají v důsledku omezení, jež jim byla uložena, pokud jde o přístup k základnímu kapitálu, což se považuje za strukturální nevýhodu družstev. Norské orgány uvedly, že předpokládají, že dotyčné opatření pouze kompenzuje a neutralizuje základní nevýhodu uloženou družstvům, pokud jde o přístup k základnímu kapitálu.

<sup>(23)</sup> Nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu Evropské družstevní společnosti (Úř. věst. L 207, 18.8.2003, s. 1).

<sup>(24)</sup> Dopis norských orgánů ze dne 20. února 2008 (dokument č. 465882), s. 2.

S ohledem na obě tvrzení norské orgány uvádějí, že režim je v souladu se zásadou investora v tržním hospodářství. Zdá se, že toto tvrzení vychází z názoru, že podpora poskytnutá na základě režimu nepřekročí mimořádné náklady spojené s fungováním jakožto družstva, ani veřejnou výhodu spočívající v zajištění družstevní formy.

Norské orgány dále tvrdí, že využití daňového opatření nebrání v použití zásady investora v tržním hospodářství, jelikož forma podpory, kterou stát zvolí, není důležitá.

Z praxe evropských soudů a Evropské komise vyplývá, že skutečnost, že opatření kompenzuje nevýhodu, kterou dotčený podnik má, neznamená, že nelze mít za to, že opatření uděluje podniku výhodu. Podle norských orgánů se tato praxe na daný případ nevztahuje. Všechny společnosti s ručením omezeným mají možnost navýšit svůj základní kapitál tím, že získají vklady, které jsou pro společnost nezdanitelným příjmem. Režim pouze kompenzuje nevýhodu a zajišťuje družstvům rovné podmínky s ostatními společnostmi. Norské orgány dále tvrdí, že se daný případ liší od rozhodnutí Evropské komise ve věci OTE<sup>(25)</sup>, jelikož daňová výhoda a mimořádné náklady způsobené povinností se v daném případě vyskytují současně. Norské orgány mají za to, že bod 101 ve věci OTE znamená, že to může mít význam pro hodnocení opatření jako státní podpory.

Co se týká selektivity režimu, norské orgány uvedly, že v důsledku režimu se s družstvy zachází tak, jako kdyby byl vlastní kapitál financován podílíky. Daňová výhoda umožňuje, aby přijímající družstvo vložilo stejnou částku do základního kapitálu, aniž by muselo platit daň, jako kdyby obdrželo obdobnou částku jako vklady do kapitálu v podobě akcií. Podle názoru norských orgánů se proto na družstva vztahuje obecné pravidlo týkající se vkladů do základního kapitálu.

Norské orgány mimoto tvrdí, že oznámený režim je v souladu s pravidly státní podpory obsaženými v Dohodě o EHP a zásadami uvedenými ve sdělení Komise o družstvech<sup>(26)</sup>. Norské orgány odkazují zejména na bod 3.2.6 sdělení Komise, podle něhož lze v případě družstev uvítat zvláštní daňové zacházení.

<sup>(25)</sup> Rozhodnutí Evropské komise ve věci C 2/2006 OTE.

<sup>(26)</sup> Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů o podpoře družstev v Evropě, KOM(2004)18 ze dne 23. února 2004, dále jen „sdělení Komise o družstvech“ nebo „sdělení Komise“.

Co se týká narušení hospodářské soutěže, norské orgány tvrdí, že režim pouze vyrovnává stávající narušení na úkor družstev, proto pravděpodobně zvýší účinnost dotčených trhů.

## 5 PŘIPOMÍNKY TŘETÍCH STRAN

Po zveřejnění rozhodnutí č. 719/07/KOL o zahájení formálního vyšetřovacího řízení s ohledem na oznámenou podporu pro určitá družstva obdržel Kontrolní úřad ESVO připomínky od řady třetích stran.

Připomínky francouzské vlády v podstatě odkazují na zvláštní charakter družstev a zdůrazňují, že cílem oznámeného režimu je pouze kompenzovat družstvům strukturální nevýhody.

Cooperatives Europe zastupuje družstva z celé Evropy a usiluje o podporu a rozvoj družstevních podniků. Organizace nejprve poukazuje na zvláštní identitu družstva, kterou orgány Společenství uznaly. Cooperatives Europe se domnívá, že zvláštní režimy, z nichž mají prospěch družstva, nelze porovnávat s režimy, které se vztahují na ostatní formy podniků, jelikož režimy představují praktické převedení družstevních principů. Cooperatives Europe uvádí, že cílem ani dopadem zvláštních daňových opatření pro družstva není umožnění nekalé hospodářské soutěže, nýbrž mají vztít v úvahu a přiměřeně kompenzovat omezení, která souvisí s družstevní formou. Podle Cooperatives Europe je režim odůvodněn zásadou rovnosti, jelikož se družstva potýkají s určitými nevýhodami, mimo jiné co se týká přístupu ke kapitálu. Cooperatives Europe se domnívá, že družstva podléhají nezávislému právnímu režimu, který bere v úvahu jejich zvláštnosti. Uvádí se, že pokud je daňový režim, který je specifický pro družstva, v souladu s logikou právního systému v členském státě, jedná se o důsledek způsobu fungování družstva spojeného s družstevními principy a hodnotami a je přiměřený omezením uloženým těmito způsoby fungování družstev, nelze jej považovat za státní podporu či výhodu, nýbrž se jedná pouze o režim, který vyplývá z logiky fungování, která se liší od jiných forem podniků, a je odůvodněný zásadou rovnosti zacházení mezi jednotlivými formami podniků. Cooperatives Europe rovněž tvrdí, že režim kompenzuje nevýhody, s nimiž se potýkají družstva, a tudíž uznává logiku družstevního systému a jeho právo soutěžit za rovných podmínek.

Kooperativa Förbundet, organizace spotřebitelských družstev ve Švédsku, podporuje tvrzení, která předložila organizace Cooperatives Europe.

Confcooperative – Confederazione Cooperative Italiane je organizace italských družstev. Tato organizace vyzdvihuje cíl družstev spočívající ve vzájemnosti a vyvozuje závěr, že norské právní předpisy jsou v souladu s právními předpisy v ostatních členských státech, které usilují o omezení nevýhod, s nimiž se družstva setkávají, zejména při získávání kapitálu, a zdůrazňuje, že případný přebytek vyplacený v družstvu členům je majetkem člena, nemůže být proto zdaněn u družstva.

Legacoop – Lega Nazionale delle Cooperative e Mutue je organizace italských družstev působících ve všech odvětvích. Legacoop poukazuje na přebytek v družstvech, který je charakterizován tím, že se členové družstva dočasně vzdávají své prémie. Organizace se domnívá, že režim je v souladu s občanskoprávními a daňovými předpisy o evropských družstvech a že režim pomůže snížit nevýhody družstev, pokud jde o poskytování kapitálu.

Coop de France je organizace francouzských družstev v zemědělství. Organizace odkazuje na evropský právní rámec, který uznává zvláštní úlohu družstev bez ohledu na to, v jakém odvětví hospodářství působí, a vyvinul nástroje, které jim zajišťují právní jistotu. Tato organizace dále uvádí, že režim nepředstavuje podporu, nýbrž pouze kompenzuje družstvům strukturální nevýhody, které souvisejí s jejich právní formou. Dále uvádí, že režim je v souladu s logikou systému, není tudíž selektivní. To je založeno především na tvrzení, že kapitál družstev je nedělitelný a skládá se z nerozděleného zisku členů. Coop de France poukazuje rovněž na potíže družstev, pokud jde o přístup k základnímu kapitálu, vzhledem k nemožnosti vydávat akcie, omezenému počtu potenciálních členů na základě cíle družstva a nemožnosti družstev využívat finanční nástroje.

Landbrugsrådet je organizace družstev v odvětví zemědělství v Dánsku. Organizace tvrdí, že režim vytváří rovné a spravedlivé podmínky pro různé druhy podniků tím, že respektuje povahu družstev a družstevní principy. Režim nezvyšuje družstva, nýbrž odstraňuje strukturální nevýhodu.

CECOP-CICOPA-Europe zastupuje průmyslová družstva a družstva v odvětví služeb. Tato organizace uvádí, že zvláštní režim pro družstva nelze porovnávat s režimy, které se vztahují na jiné formy podniků, jelikož je založen na zásadách, kterými se družstva řídí. Dále uvádí, že pokud Kontrolní úřad srovnává situaci družstev s ostatními společnostmi, zdá se, že vytváří hierarchii mezi jednotlivými právními formami, přičemž režim pro družstva je považován za výjimku. To není v souladu se Smlouvou o ES, ani s nařízením o statutu evropské společnosti. Organizace odkazuje na sdělení Komise o družstvech a tvrdí, že oznámený režim zohledňuje a přiměřeně kompenzuje omezení, která souvisí s družstevní formou.

Generální konfederace zemědělských družstev v EU (COGECA) zastupuje obecné hospodářské zájmy družstev v zemědělství, zemědělsko-potravinářském odvětví, lesnictví a rybářství v EU. Tato organizace poukazuje na základní úlohu družstev v těchto odvětvích, kterou uznává mnoho členských států EU, a na skutečnost, že družstva mají ve svých stanovách zakotven zájem komunity (udržitelný rozvoj). Organizace vyslovila obavu, že jednotné daňové zacházení s družstvy a ostatními podniky může mít za následek to, že družstva přijmou jiné právní formy organizace, což povede k obtížnějšímu přístupu zemědělců na trh.

CCAIE Confederación de Cooperativas Agrarias de España, organizace zemědělských družstev, podpořila tvrzení předložená organizacemi COGECA, Coop de France a Cooperatives Europe.

Groupement National de la Coopération je organizace družstevního hnutí ve Francii. Tato organizace uvedla, že příznivější daňové zacházení s družstvy ve Francii a jiných evropských zemích má zajistit spravedlivou hospodářskou soutěž mezi družstvy a ostatními podniky, a nikoli narušovat hospodářskou soutěž. Organizace poukazuje na odlišný charakter družstev a zdůrazňuje, že aby mohla družstva existovat a rozvíjet se, potřebují určitý právní a daňový rámec, který přihlíží k jejich zvláštnostem a podmínkám, za nichž vykonávají svou činnost. Organizace podpořila názor norských orgánů, že režim neposkytuje družstvům žádnou výhodu, a tvrdí, že režim nenaruší hospodářskou soutěž, jelikož není možné mít stejná pravidla pro různé formy podniků s různými charakteristikami. Na tomto základě organizace zdůrazňuje, že podpora není nepřiměřená.

Norský stálý výbor pro družstevní záležitosti (dále jen „stálý výbor“) je organizace norských družstev. Stálý výbor nejprve uvedl, že mezi družstvy a ostatními formami podniků je zásadní rozdíl, a zejména že vztah mezi družstvem a jeho členy je jiný než vztah mezi společností s ručením omezeným a podílníkem. To má vliv rovněž na daňová opatření, která se vztahují na družstva.

Stálý výbor za prvé tvrdí, že opatření nepředstavuje státní podporu, jelikož je opodstatněné povahou nebo strukturou daňového systému. V tomto ohledu stálý výbor uvádí, že družstva vytvářejí základní kapitál tak, že nevyplácejí prémie svým členům. Tento přebytek musí být za běžných podmínek vyplacen členům družstva, jelikož ve skutečnosti představuje odloženou úpravu cen, která nepatří družstvu, nýbrž jeho členům. Pokud dojde k vyplacení, bude mít družstvo nárok na odpočet daně. Není-li přebytek vyplacen, bude ve skutečnosti představovat vklad členů družstva do základního kapitálu. Je v souladu s logikou systému, že by měl být přebytek osvobozen od daně bez ohledu na to, je-li odložen jako základní kapitál, nebo je-li vyplacen členům. Mimoto lze použít základní odůvodnění pro zamezení dvojímu zdanění této částky. Stejně jako jsou soukromé vklady osvobozeny od daně u společnosti s ručením omezením, jelikož již byly zdaněny u podílníka,

vklad do vlastního kapitálu uskutečněný členem družstva by měl být u družstva osvobozen od daně, jelikož již byl zdaněn u člena. Na základě této skutečnosti stálý výbor usuzuje, že namísto srovnání režimu s pravidly o dani z příjmu by právním rámcem měla být pravidla týkající se vkladů podílníků do základního kapitálu.

Stálý výbor za druhé uvádí, že opatření nepředstavuje výhodu, jelikož pouze kompenzuje strukturální nevýhody, které souvisí s právní strukturou družstev. Stálý výbor poukazuje na rozhodnutí o zahájení řízení a tvrdí, že není důležité, zda jsou strukturální nevýhody vyrovnány jinými prvky režimu platného pro družstva v Norsku, nýbrž že by právním kritériem měl být to, zda je konkrétní nevýhoda, kterou se opatření snaží odstranit, vyrovnána jinými opatřeními.

Stálý výbor za třetí uvedl, že opatření není selektivní, jelikož rozdílné daňové zacházení s družstvy a ostatními podniky odráží rozdíly související s právem obchodních společností. Jelikož se posuzované daňové opatření vztahuje pouze na subjekty zřízené jako družstva, týká se právní formy podniku, která je dostupná pro všechny. Opatření není tudíž selektivní.

## II. POSOUZENÍ

### 1 OBLAST PŮSOBNOSTI ROZHODNUTÍ

Jak je uvedeno v oddíle I bodu 2.4, potenciálními příjemci na základě režimu jsou především družstva, která působí v zemědělství, rybářství a lesnictví, určitá spotřebitelská družstva a stavební družstva.

Článek 8 Dohody o EHP vymezuje oblast platnosti této dohody. Z čl. 8 odst. 3 vyplývá, že:

„Není-li stanoveno jinak, vztahuje se tato dohoda pouze na:

- a) výrobky kapitol 25 až 97 harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, s výjimkou výrobků uvedených v protokolu 2;
- b) výrobky uvedené v protokolu 3, s výhradou zvláštních opatření uvedených v tomto protokolu.“

V souladu s tím nespadá zemědělství a rybářství z velké části do oblasti působnosti pravidel státní podpory obsažených v Dohodě o EHP.

Toto rozhodnutí se proto vztahuje na navrhovanou daňovou úlevu pro družstva, nezabývá se však družstvy činnými v zemědělství a rybářství, pokud činnosti těchto družstev nespádají do oblasti působnosti pravidel státní podpory obsažených v Dohodě o EHP.

## 2 EXISTENCE STÁTNÍ PODPORY

### 2.1 ÚVOD

Čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP uvádí:

„Nestanoví-li tato dohoda jinak, jsou podpory poskytované v jakékoli formě členskými státy ES, státy ESVO nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby a pokud ovlivňují obchod mezi smluvními stranami, neslučitelné s fungováním této dohody.“

Kontrolní úřad připomíná, že se Dohoda o EHP obecně nevztahuje na daňový systém členského státu ESVO. Je na každém členském státě ESVO, aby navrhl a uplatňoval daňový systém v souladu se svou politikou. Použití daňového opatření, jako je odpočet z daně z příjmu právnických osob v případě určitých družstev, však může mít důsledky, které mohou znamenat, že daňové opatření spadá do oblasti působnosti čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP. Podle judikatury<sup>(27)</sup> čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP nerozlišuje na základě příčin či cílů státních opatření, ale vymezuje je v závislosti na jejich účincích.

### 2.2 PŘÍTOMNOST STÁTNÍCH PROSTŘEDKŮ

Aby opatření představovalo státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, musí být podpora poskytnuta státem nebo ze státních prostředků.

Kontrolní úřad připomíná, že podle ustálené judikatury je definice podpory obecnější než definice dotace, jelikož zahrnuje nejen pozitivní plnění, jako jsou dotace, nýbrž rovněž různé formy opatření, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které tak, aniž by byly dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky<sup>(28)</sup>.

Podle oznámeného režimu budou mít družstva uvedená v § 10–50 daňového zákona nárok na zvláštní formu daňového odpočtu. Tato družstva proto mohou od svého příjmu odpočítat vklady do základního kapitálu. Daňový odpočet znamená, že se sníží daň, kterou by musela zaplatit družstva, na něž se vztahuje daný režim. Opatření znamená ztrátu daňových příjmů pro norský stát, která podle odhadu norských orgánů činí za fiskální rok 2007 zhruba 35 až 40 milionů NOK (přibližně 4–5 milionů EUR). Podle ustálené judikatury je opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům osvobození od daně, jež sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do příznivější finanční situace oproti

<sup>(27)</sup> Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, Sb. rozh. Soudního dvora ESVO 1999, s. 76, bod 34; spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil a Finnjord, PIL a další v. Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, Sb. rozh. Soudního dvora ESVO 2005, s. 121, bod 76; věc 173/73 *Itálie v. Komise*, Sb. rozh. 1974, s. 709, bod 13 a věc C-241/94 *Francie v. Komise*, Sb. rozh. 1996, s. I-4551, bod 20.

<sup>(28)</sup> Viz zejména věc C-143/99 *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 38; věc C-501/00 *Španělsko v. Komise*, Sb. rozh. 2004, s. I-6717, bod 90 a věc C-66/02 *Itálie v. Komise*, Sb. rozh. 2005, s. I-10901, bod 77.

ostatním poplatníkům, státní podporou poskytnutou státem nebo ze státních prostředků<sup>(29)</sup>. Kontrolní úřad se proto domnívá, že oznámený režim zahrnuje státní prostředky.

## 2.3 ZVÝHODNĚNÍ URČITÝCH PODNIKŮ NEBO URČITÝCH ODVĚTVÍ VÝROBY

### 2.3.1 *Selektivita*

Zprv, opatření podpory musí být selektivní v tom, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“.

Družstva, která jsou způsobilá na základě režimu, jsou podniky ve smyslu pravidel státní podpory obsažených v Dohodě o EHP. Podle ustálené judikatury se pojem „podnik“ vztahuje na jakoukoli jednotku vykonávající hospodářskou činnost nezávisle na právním postavení této jednotky a způsobu jejího financování<sup>(30)</sup>.

V zájmu určení, zda je opatření selektivní, je vhodné ověřit, zda v rámci konkrétního právního systému toto opatření představuje výhodu pro určité podniky v porovnání s ostatními podniky, které se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci<sup>(31)</sup>.

Kontrolní úřad níže tyto prvky posoudí s ohledem na odpočet daně pro určitá družstva uvedená v § 10–50 daňového zákona.

### Referenční rámec

Aby bylo daňové opatření selektivní, musí Kontrolní úřad nejprve určit a ověřit společný nebo „běžný“ režim v rámci platného daňového systému, který představuje příslušný referenční rámec<sup>(32)</sup>.

V Norsku se na družstva vztahuje obecně platná daň z příjmu právnických osob. Cílem daně z příjmu právnických osob je

<sup>(29)</sup> Viz v tomto ohledu věc C-387/92 *Banco Exterior de España*, Sb. rozh. 1994, s. I-877, bod 14 a věc C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, Sb. rozh. 2006, s. I-289, bod 132.

<sup>(30)</sup> Věc C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, Sb. rozh. 2006, s. I-289, bod 107 a následující body a uvedená judikatura.

<sup>(31)</sup> Věc C-487/06 P, *British Aggregates Association v. Komise*, bod 82 a následující body; věc C-409/00 *Španělsko v. Komise*, Sb. rozh. 2003, s. I-1487, bod 47; spojené věci C-428/06 až C-434/06 *UGT-Rioja a další*, dosud nezveřejněno, bod 46.

<sup>(32)</sup> Věci T-211/04 a T-215/04 *Government of Gibraltar v. Komise*, dosud nezveřejněno, bod 143.

zdanit zisky (čistý příjem) dosažené společnostmi. Podle navrhovaného § 10–50 daňového zákona však mají určitá spotřebitelská družstva, družstva činná v zemědělství, rybářství a lesnictví a stavební družstva nárok na odpočet až do výše 15 % jejich příjmu plynoucího z obchodu s členy. Je tudíž snížena daňový základ těchto podniků, a tím rovněž jejich daň z příjmu právnických osob. Tento daňový předpis představuje odchylku od běžných předpisů o dani z příjmu právnických osob, kterou hradí podniky v Norsku.

V oznámení norské orgány uvedly, že v daném případě je příslušným referenčním systémem obecný rámec pro poskytování kapitálu. Kontrolní úřad zastává jiný názor. Jelikož osvobození určitých družstev od daně představuje odchylku od obecně platné daně z příjmu právnických osob, Kontrolní úřad má za to, že příslušným referenčním rámcem pro posouzení oznámeného opatření je systém daně z příjmu právnických osob. Daň z příjmu právnických osob proto představuje příslušný referenční rámec, s ohledem na nějž je nutno posoudit odchylku.

### Skutková a právní situace

Kontrolní úřad musí dále posoudit, zda na základě určitého zákonného režimu (v tomto případě daň z příjmu právnických osob) zvýhodňuje státní opatření určité podniky nebo určitá odvětví výroby ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP vůči ostatním podnikům, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným opatřením nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci<sup>(33)</sup>.

Kontrolní úřad musí proto posoudit a prokázat případnou selektivní povahu výhody, kterou přiznává dotčené daňové opatření, tak, že prokáže, že se toto opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňového systému dotčeného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci<sup>(34)</sup>.

Podle výše uvedené judikatury proto musí Kontrolní úřad posoudit, zda na základě daně z příjmu právnických osob zvýhodňuje 15 % odpočet z příjmu družstev plynoucího z obchodu s členy určitá družstva ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP vůči ostatním podnikům, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný daní z příjmu právnických osob ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

<sup>(33)</sup> Věc C-75/97 *Belgie v. Komise*, Sb. rozh. 1999, s. I-3671, body 28–31.

<sup>(34)</sup> Věci T-211/04 a T-215/04 *Government of Gibraltar v. Komise*, dosud nezveřejněno, bod 143 s dalšími odkazy.



Jak bylo uvedeno výše, cílem, který sleduje daň z příjmu právnických osob, je zdanění zisků dosažených společnostmi.

V této souvislosti si je Kontrolní úřad vědom zvláštností družstev. Kontrolní úřad zejména podotýká, že podle sdělení Komise o družstvech „[d]ružstva fungují v zájmu svých členů, kteří jsou současně uživateli, a nejsou spravována v zájmu externích investorů. Členové obdrží zisky v poměru ke svým transakcím s družstvem, a rezervy a majetek družstva jsou ve společném vlastnictví a jsou nedělitelné a slouží společným zájmům členů. Jelikož mezi členy v zásadě vznikají silné a významné osobní vztahy, přijetí nových členů musí být schváleno, přičemž hlasovací práva nemusí být nutně úměrná podílům (každý člen má jeden hlas). Při výstupu z družstva má člen nárok na splacení svého podílu, což znamená snížení kapitálu.“<sup>(35)</sup>

Čistě vzájemné družstvo je proto vymezeno zaprvé zvláštním vztahem s členy družstva, což znamená, že se členové aktivně podílejí na činnosti družstva a že mezi členy a družstvem existuje do značné míry vzájemný vztah, který přesahuje čistě obchodní vztah. Zadruhé, majetek družstva je ve společném vlastnictví členů a zisk je rozdělován výhradně mezi členy družstva na základě transakcí členů s družstvem.

Na základě výše uvedených zásad Kontrolní úřad nevyklučuje, že lze mít za to, že se čistě vzájemná družstva a ostatní společnosti nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci, co se týká cíle daně z příjmu právnických osob.

V daném případě se však zdá, že čistě vzájemný charakter některých družstev, na něž se vztahuje daný režim, je sporný. Velká část podnikání některých družstev, kterých se daný režim týká, nesouvisí s obchodem s členy, nýbrž s obchodem s ostatními zákazníky. V tomto ohledu Kontrolní úřad odkazuje na omezení stanovené v § 10–50 daňového zákona, podle něhož mohou oznámený režim využít pouze spotřebitelská družstva, u nichž více než 50 % pravidelného obrátu souvisí s obchodem s členy. Podle názoru Kontrolního úřadu se tato převážně vzájemná družstva značně liší od čistě družstevního modelu popsaneho ve sdělení Komise o družstvech.

<sup>(35)</sup> Bod 1.1 sdělení Komise o družstvech.

Režim se mimoto vztahuje pouze na družstva uvedená v předloze § 10–50 daňového zákona, a to určitá spotřebitelská družstva, družstva činná v zemědělství, rybářství a lesnictví a stavební družstva. Pouze tato družstva mají nárok na odpočet až do výše 15 % části jejich příjmu plynoucího z obchodu s členy. Dotyčná daňová výhoda je tudíž udělena z důvodu právní formy podniku jakožto družstva a odvětví, v nichž tyto podniky vykonávají svou činnost. Je proto zřejmé, že opatření je selektivní ve vztahu k ostatním srovnatelným hospodářským subjektům.

Kontrolní úřad se domnívá, že uplatněním rozdílného zdanění zisku určitých družstev plynoucího z obchodu s jejich členy v závislosti na odvětví, v němž vykonávají svou činnost, § 10–50 norského daňového zákona rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí s ohledem na cíl systému daně z příjmu právnických osob, tj. zdanění zisku, ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

#### Odůvodnění na základě povahy a logiky systému

Z ustálené judikatury vyplývá, že pojem „státní podpora“ zahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy a priori selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo struktury systému, do něž tato opatření patří<sup>(36)</sup>. Podle judikatury Soudního dvora ESVO a soudů Společenství může být konkrétní daňové opatření, jež má za cíl částečně nebo plně společnosti v určitém odvětví osvobodit od výdajů, které jim vznikají při běžném uplatňování všeobecného systému, opodstatněno vnitřní logikou daňového systému, pokud je s tímto systémem v souladu<sup>(37)</sup>.

Kontrolní úřad musí proto určit, zda je rozlišování mezi určitými družstvy a ostatními podniky selektivní, jelikož vzniká v důsledku povahy nebo struktury daňového systému, jehož je součástí, zda je tudíž toto rozlišování odvozeno přímo ze základních nebo hlavních zásad tohoto systému<sup>(38)</sup>.

<sup>(36)</sup> Věc 173/73 *Itálie v. Komise*, Sb. rozh. 1974, s. 709, bod 33; věc C-143/99 *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 42.

<sup>(37)</sup> Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, uvedeno výše, bod 38; spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil a Finnffjord, PIL a další a Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, uvedeno výše, body 84–85; spojené věci T-127/99, T-129/99 a T-148/99 *Territorio Histórico de Alava et a v. Komise*, Sb. rozh. 2002, s. II-1275, bod 163; věc C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 42; věc T-308/00 *Salzgitter v. Komise*, Sb. rozh. 2004, s. II-1933, bod 42; věc C-172/03 *Wolfgang Heiser*, Sb. rozh. 2005, s. I-1627, bod 43.

<sup>(38)</sup> Věci T-211/04 a T-215/04 *Government of Gibraltar v. Komise*, dosud nezveřejněno, bod 144 s dalšími odkazy.

Z judikatury vyplývá, že je na členském státě EHP, který zavedl takovéto rozlišování, aby prokázal, že je opodstatněné povahou nebo strukturou dotyčného systému<sup>(39)</sup>. Norské orgány tvrdí, že daňový odpočet vztahující se na určitá družstva je opodstatněný povahou nebo strukturou systému, jelikož zajišťuje, že norský systém financování základního kapitálu právnických osob přijímáním nezdanitelných vkladů je použitelný rovněž na družstva. Jinými slovy, cílem režimu je kompenzace nevýhody družstev, která souvisí s jejich právní formou.

Podle názoru Kontrolního úřadu nelze v daném případě mít za to, že odůvodnění, které uvedly norské orgány, a to že odpočet daně z příjmu právnických osob je nutno považovat za kompenzaci mimořádných nákladů, které družstvům vznikají v důsledku jejich obtížného přístupu ke kapitálu, spadá do logiky systému daně z příjmu právnických osob. Daň z příjmu právnických osob je daň, která je vybírána z příjmu společnosti plynoucího z běžného obchodu, zatímco vklady do kapitálu v podobě akcií a jiné vklady do základního kapitálu se podle norského daňového práva nepovažují za příjem<sup>(40)</sup>. Ačkoliv je tedy cíl sledovaný norskými orgány chvályhodný, nezdá se, že je odvozen přímo ze základních nebo hlavních zásad systému, do něž opatření patří, a to daňového systému. Kontrolní úřad připomíná, že podle ustálené judikatury cíl státních zásahů sám o sobě nepostačuje k tomu, aby tyto zásahy nebyly kvalifikovány jako podpory ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP<sup>(41)</sup>.

V daném případě Kontrolní úřad mimoto podotýká, že se oznámený režim nemá vztahovat na všechna družstva, která by se v zásadě měla potýkat se stejnou strukturální nevýhodou, jak uvádějí norské orgány. Naopak, režim se vztahuje pouze na družstva působící v odvětvích, která jsou výslovně uvedena v předloze § 10–50 daňového zákona. Norské orgány nepředložily žádná tvrzení prokazující, že omezení režimu na tato družstva je v souladu s povahou a strukturou daňového systému. Přípravné podklady k § 10–50 daňového zákona odkazují pouze na družstva, na něž se vztahuje daný režim, jako na zástupce tradičních družstevních odvětví<sup>(42)</sup>, což je aspekt, který není v rámci daně z příjmu právnických osob důležitý. Podle norských orgánů je toto omezení založeno na předpokladu, že družstva, jichž se má daný režim týkat, potřebují podporu více než družstva v ostatních odvětvích. Norské orgány nepředložily k doložení tohoto předpokladu žádné objektivní informace, ani žádný jiný objektivní opodstatněný důvod tohoto rozlišování.

<sup>(39)</sup> Věc C-159/01 *Nizozemsko v. Komise*, Sb. rozh. 2004, s. I-4461, body 43–47.

<sup>(40)</sup> Viz oddíl I bod 2.3.

<sup>(41)</sup> Věc C-241/94 *Francie v. Komise*, Sb. rozh. 1996, s. I-4551, bod 21, věc C-342/96 *Španělsko v. Komise*, Sb. rozh. 1999, s. I-2459, bod 23.

<sup>(42)</sup> *Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - loven-dringer*.

V souladu s judikaturou<sup>(43)</sup> se Kontrolní úřad domnívá, že nutnost vzít v úvahu určité požadavky (v daném případě zvláštnosti družstev jako organizací), jakkoli je oprávněná, nemůže odůvodnit vyloučení selektivních opatření jako v daném případě z oblasti působnosti čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, jelikož k uvedeným cílům lze každopádně přihlídnout při posuzování slučitelnosti opatření státní podpory podle čl. 61 odst. 3 Dohody o EHP.

Kontrolní úřad navíc odkazuje na připomínky Norského stálého výboru pro družstevní záležitosti a poznámku, že osvobození družstev od daně je opodstatněné na základě tvrzení ohledně dvojího zdanění a v souladu s tím spadá do povahy a logiky systému daně z příjmu právnických osob. Podle informací, které má Kontrolní úřad k dispozici, však nelze vyloučit, že existují případy, kdy by kapitál nebyl zdaněn u družstva, ani u jeho členů.

S ohledem na daný případ a v případě neexistence přesvědčivých důkazů prokazujících opak se Kontrolní úřad domnívá, že nelze mít za to, že uplatnění příznivého daňového zacházení pouze na některá družstva bez objektivního důvodu tohoto rozlišování je v souladu s logikou daňového systému<sup>(44)</sup>. I když dotyčné daňové opatření vymezuje svou oblast platnosti na základě objektivních kritérií, skutečností zůstává, že má selektivní charakter<sup>(45)</sup>.

Na základě těchto skutečností má Kontrolní úřad za to, že se nezdá, že daňový odpočet vztahující se na určitá družstva, který představuje odchylku od běžného režimu daně z příjmu právnických osob, lze odůvodnit povahou nebo strukturou systému, a je proto nutné jej považovat za selektivní<sup>(46)</sup>.

<sup>(43)</sup> Věc C-487/06 P, *British Aggregates Association v. Komise*, bod 92.

<sup>(44)</sup> V tomto ohledu Kontrolní úřad odkazuje na rozhodnutí Evropské komise ve věci dánského režimu náhrad za daně z emisí CO<sub>2</sub>, viz věc C 41/06 (ex N 318/04), dosud nezveřejněno. V bodě 44 tohoto rozhodnutí Komise uvádí, že se dotyčný režim vztahuje pouze na určité podniky, které se nacházejí ve skutkové situaci, kterou se režim podle dánských orgánů snaží napravit. Komise to považuje za odchylku od obecné logiky, na kterou se dánské orgány odvolávají, a vyvozuje tudíž závěr, že režim není v souladu s touto logikou.

<sup>(45)</sup> Spojené věci T-92/00 a T-103/00, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava a další v. Komise*, Sb. rozh. 2002, s. II-1385, bod 58.

<sup>(46)</sup> Věc C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Sb. rozh. 2006, s. I-289, body 134–138; věc C-148/04 *Unicredito Italiano*, Sb. rozh. 2005, s. I-11137, body 48–49.

### 2.3.2 Výhoda

Zadruhé, v zájmu určení, zda byla družstvům, na něž se vztahuje daný režim, poskytnuta hospodářská výhoda, musí Kontrolní úřad posoudit, zda opatření osvobozuje příjemce od poplatků, které by museli obvykle hradit v rámci své činnosti. Kontrolní úřad je názoru, že otázka, zda režim uděluje výhodu družstvům, na něž se vztahuje, musí být posouzena na základě systému daně z příjmu právnických osob, který se vztahuje na výdělečné podniky i družstva, včetně družstev, která nejsou zahrnuta v daném režimu.

Podle oznámeného režimu mají určitá družstva nárok na odpočet až do výše 15 % z části jejich příjmu plynoucího z obchodu s členy. Daňový základ těchto podniků se tudíž sníží, a tím rovněž jejich daň z příjmu právnických osob. Opatření je proto osvobozuje od poplatků, které by museli obvykle hradit ze svých rozpočtů. Tento daňový předpis představuje odchylku od běžných předpisů týkajících se daně z příjmu právnických osob, kterou hradí podniky v Norsku.

Norské orgány a řada třetích stran, které podaly připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení, tvrdí, že navrhovaný daňový odpočet neuděluje družstvům výhodu. Zaprvé, podle norských orgánů je režim v souladu se zásadou investora v tržním hospodářství a je nutno jej považovat za platbu pro družstva za zachování jejich právní formy, jež je ve veřejném zájmu. Zadruhé, daňový odpočet představuje náhradu za mimořádné náklady, které družstvům vznikají v důsledku uložených omezení, zejména co se týká přístupu k základnímu kapitálu, a nezahrnuje žádnou nadměrnou náhradu.

Za prvé, co se týká zásady investora v tržním hospodářství, zdá se, že tvrzení vychází z názoru, že podpora poskytnutá na základě režimu nepřekročí mimořádné náklady podniku fungujícího jako družstvo (nadměrná náhrada), ani veřejnou výhodu spočívající v zachování družstev. Norské orgány tvrdí, že se zásada investora v tržním hospodářství použije v případě, pokud stát pořizuje nehmotné výhody ve veřejném zájmu za tržní cenu, přinejmenším pokud nehmotná výhoda pro stát naprosto nesouvisí se zájmy dotčeného podniku<sup>(47)</sup>.

<sup>(47)</sup> K odůvodnění svého tvrzení odkazují norské orgány na stanovisko generálního advokáta Fennellyho ve věci 251/97 *Francouzská republika v. Komise*. Podle tvrzení předloženého francouzskými orgány v této věci lze v podstatě tvrdit, že pokud stát pořizuje zboží nebo služby či nehmotné výhody v obecném veřejném zájmu za tržní cenu, neexistuje žádný prvek podpory, nebo že existuje podpora, která je přinejmenším potenciálně slučitelná, viz bod 20 stanoviska. Generální advokát se však nezabývá tvrzením francouzských orgánů v daném případě.

Kontrolní úřad se domnívá, že existuje řada důvodů, proč v daném případě nelze použít zásadu investora v tržním hospodářství. Kontrolní úřad zaprvé nesouhlasí s názorem norských orgánů, že fungování jakožto družstvo nepřináší podniku žádné výhody. V tomto ohledu Kontrolní úřad odkazuje na sdělení Komise o družstvech, v němž Evropská komise mimo jiné uvedla, že družstevní model může být „prostředkem k vytvoření nebo zvýšení hospodářské síly malých a středních podniků“.<sup>(48)</sup>

Kontrolní úřad má dále za to, že nehmotnou výhodou, kterou stát hodlá v daném případě „pořídít“, je zachování družstevního sektoru v Norsku za současných podmínek, co se týká omezení přístupu k základnímu kapitálu. Kontrolní úřad je názoru, že v daném případě nelze použít zásadu investora v tržním hospodářství z prostého důvodu, že by žádný soukromý investor v tržním hospodářství neuskutečnil podobnou transakci, jakou navrhuje norské orgány. V daném případě stát nejedná jako investor nebo podnik v tržním hospodářství. Naopak, stát vykonává své svrchované a správní funkce, přičemž uložení daní je jednou z hlavních složek těchto funkcí. Kontrolní úřad proto nemůže mít za to, že je použitelná zásada investora v tržním hospodářství.

Norské orgány rovněž uvedly, že režim nezahrnuje nadměrnou náhradu a že poskytnutá podpora nepřesáhne veřejnou výhodu spočívající v zachování družstev. Kontrolní úřad podotýká, že norské orgány nepředložily v tomto ohledu žádné číselné údaje či jiné informace, pouze uvedly, že předpokládají, že tomu tak je. Kontrolní úřad proto nemůže toto tvrzení přijmout.

Kontrolní úřad zadruhé ověří, zda lze vyvodit závěr, že daný režim nezahrnuje žádnou výhodu pro družstva, na něž se vztahuje, na základě skutečnosti, že podpora je poskytnuta s cílem kompenzovat družstvům strukturální nevýhody. Připouští se, že strukturální nevýhody mohou v určitých zvláštních případech být vyrovnány opatřeními podpory<sup>(49)</sup>. Kompenzace nevýhody se v některých případech nepovažuje za výhodu, zejména pokud jsou v době otevírání trhu hospodářské soutěži restrukturovány bývalé monopolní podniky ve vlastnictví státu a přeměněny na tržní subjekty. Tyto precedenty se vztahují na skutkovou situaci, která se liší od situace v daném případě. Judikatura evropských

<sup>(48)</sup> Bod 2.1.1 sdělení Komise o družstvech.

<sup>(49)</sup> Věc T-157/01 *Danske Busvogndmand v. Komise*, Sb. rozh. 2004, s. II-917.

soudů ani praxe Evropské komise nepodporují závěr, že opatření, jako je oznámený režim, neposkytuje dotyčnému podniku výhodu pouze proto, že kompenzuje „nevýhodu“, s níž se tento podnik potýká<sup>(50)</sup>.

Na základě těchto skutečností dospěl Kontrolní úřad k závěru, že navrhovaná daňová úleva poskytuje výhodu družstvům, na něž se vztahuje daný režim.

#### 2.4 NARUŠENÍ HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE A OVLIVNĚNÍ OBCHODU MEZI SMLUVNÍMI STRANAMI

Co se týká kritérií uvedených v čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP týkajících se podpory, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud ovlivňuje obchod mezi smluvními stranami, z judikatury vyplývá, že není nutno zjistit, zda má podpora skutečný dopad na obchod mezi smluvními stranami a zda je skutečně narušena hospodářská soutěž, nýbrž pouze ověřit, zda podpora může ovlivnit obchod a narušit hospodářskou soutěž<sup>(51)</sup>.

Norské orgány tvrdí, že cílem režimu je zvrátit stávající konkurenční nevýhodu družstev, pokud jde o přístup k základnímu kapitálu. Na základě této skutečnosti norské orgány tvrdí, že režim nenarušuje nebo nemůže narušit hospodářskou soutěž. Kontrolní úřad podotýká, že účinkem režimu je snížení daně z příjmu družstev, na něž se daný režim vztahuje, v porovnání s ostatními společnostmi. Je tudíž posíleno konkurenční postavení těchto družstev. Skutečnost, že se na základě norských právních předpisů na družstva vztahují určitá omezení, jež nejsou uložena mimo jiné společně s ručením omezeným, nemůže být v tomto ohledu rozhodující.

Pokud podpora poskytnutá státem posiluje postavení určitého podniku vůči ostatním podnikům působícím v obchodě v rámci EHP, je nutno mít za to, že tento obchod je ovlivněn podporou. Není naopak nutné, aby se podnik, který je příjemcem podpory, sám podílel na tomto obchodu<sup>(52)</sup>. Navrhovaný daňový odpočet posiluje postavení družstev vůči jejich konkurentům, kteří mají jinou formu uspořádání. Daňový odpočet se vztahuje na všechny hlavní formy družstev a přinejmenším některá z těchto družstev působí rovněž na trzích v EHP. V tomto ohledu Kontrolní úřad podotýká, že spotřebitelské družstvo Coop NKL BA má podíl na trhu pro potravinářské obchody v Norsku ve výši 24 %. Družstvo Coop NKL BA mimoto spolupracuje s jinými skandinávskými družstevními maloobchodními organizacemi, pokud jde o nákup a zpracování.

Na základě těchto skutečností vyvozuje Kontrolní úřad závěr, že oznámený režim může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

#### 2.5 SDĚLENÍ KOMISE O DRUŽSTVECH

Zdá se, že norské orgány tvrdí, že oznámený režim nepředstavuje státní podporu, jelikož je v souladu se zásadami uvedenými ve sdělení Komise o družstvech. Norské orgány odkazují zejména na bod 3.2.6 sdělení Komise, v němž Evropská komise mimo jiné uvádí, že v případě družstev lze uvítat zvláštní daňové zacházení. Tento bod zní takto:

„Některé členské státy (například Belgie, Itálie a Portugalsko) se domnívají, že omezení související se zvláštní povahou družstevního kapitálu odůvodňují zvláštní daňové zacházení: například skutečnost, že akcie družstev nejsou kotovány na burze, nejsou proto obecně k dispozici pro nákup, vede k tomu, že je téměř nemožné dosáhnout zhodnocení kapitálu; skutečnost, že akcie jsou splaceny v nominální hodnotě (nemají žádnou spekulativní hodnotu) a případný výnos (dividenda) je obvykle omezen, může odrazovat nové členy. Mimoto je nutno uvést, že se na družstva často vztahují přísné požadavky s ohledem na tvorbu rezerv. Zvláštní daňové zacházení lze uvítat, avšak ve všech aspektech právní úpravy družstev je nutno dodržet zásadu, že případná ochrana nebo výhody poskytnuté určitému druhu subjektu musí být přiměřené případným právním překážkám, sociálním přínosům nebo omezením spojeným s touto formou a nesmí vést k nekalé hospodářské soutěži. Žádná jiná poskytnutá ‚výhoda‘ by mimoto neměla umožnit, aby podniky, u nichž se nejedná o družstvo v dobré víře, využívaly družstevní formu jako způsob, jak obejít příslušné požadavky týkající se zveřejňování a řízení podniku. Komise členské státy vybízí, aby při zvažování náležitého a přiměřeného daňového zacházení se základním kapitálem a rezervami družstev dbaly na to, aby tato ustanovení nevedla k narušení hospodářské soutěže (...).“

<sup>(50)</sup> Věc 30/59 *Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Sb. rozh. 1961, s. 3, 29–30; věc C-173/73 *Itálie v. Komise*, Sb. rozh. 1974, s. 709, body 12–13; věc C-241/94 *Francie v. Komise*, Sb. rozh. 1996, s. I-4551, body 25 a 35; věc C-251/97 *Francie v. Komise*, Sb. rozh. 1999, s. I-6639, body 41, 46–47 a rozhodnutí Komise ve věci C 2/2006 *OTE*, bod 92.

<sup>(51)</sup> Věc C-372/97 *Itálie v. Komise*, Sb. rozh. 2004, s. I-3679, bod 44; věc C-66/02 *Itálie v. Komise*, bod 111 a věc C-148/04 *Unicredito Italiano*, Sb. rozh. 2005, s. I-11137, bod 54.

<sup>(52)</sup> Věc C-66/02 *Itálie v. Komise*, uvedeno výše, body 115 a 117 a věc C-148/04 *Unicredito Italiano*, uvedeno výše, body 56 a 58.

Kontrolní úřad však uvádí, že v bodě 3.2.7 sdělení Komise uvádí, že „[d]ružstva, která vykonávají hospodářské činnosti, se považují za ‚podniky‘ ve smyslu článků 81, 82 a 86 až 88 Smlouvy o Evropském společenství (ES). Vztahují se proto na ně plně evropské předpisy v oblasti hospodářské soutěže a státních podpor a rovněž různé výjimky, prahové hodnoty a pravidla de minimis“.

Na základě těchto skutečností zastává Kontrolní úřad názor, že ačkoliv je nutno při posuzování tohoto případu vzít v úvahu zvláštnosti družstev, nelze sdělení Komise jako celek použít k tvrzení, že státní podpora poskytnutá družstvům nespadá do oblasti působnosti pravidel státní podpory obsažených v Dohodě o EHP.

Kontrolní úřad se proto domnívá, že sdělení Komise o družstvech jako celek nevyžaduje žádné změny, pokud jde o závěr, že navrhovaná daňová úleva poskytuje výhodu družstvům, na něž se vztahuje daný režim.

## 2.6 ZÁVĚR OHLEDNĚ EXISTENCE STÁTNÍ PODPORY

Na základě výše uvedených úvah dospěl Kontrolní úřad k závěru, že oznámený režim týkající se daňových úlev pro určitá družstva představuje státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP.

### 3 PROCESNÍ POŽADAVKY

Čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3 stanoví, že „Kontrolní úřad ESVO bude včas informován o všech plánech ohledně poskytnutí nebo změny podpor, aby mohl podat své vyjádření (...). Dotčené státy neprovedou navrhovaná opatření, dokud nebude v tomto řízení přijato konečné rozhodnutí.“

Norské orgány oznámily navrhovaný režim týkající se daňových úlev pro určitá družstva dopisy ze dne 28. června 2007 a 16. října 2007 a režim nezavedly, dokud nebude přijato konečné rozhodnutí Kontrolního úřadu.

Kontrolní úřad může proto vyvodit závěr, že norské orgány splnily své povinnosti podle čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3.

### 4 SLUČITELNOST PODPORY

Kontrolní úřad podotýká, že norské orgány v oznámení režimu ani ve svých připomínkách k rozhodnutí Kontrolního úřadu o zahájení řízení nepředložily žádná tvrzení týkající se slučitelnosti podpory. Kontrolní úřad nicméně posoudil slučitelnost oznámeného opatření s článkem 61 Dohody o EHP na základě dostupných informací.

Kontrolní úřad se domnívá, že na daný případ nelze použít žádnou z výjimek uvedených v čl. 61 odst. 2 Dohody o EHP.

Co se týká použití čl. 61 odst. 3 Dohody o EHP, nelze mít za to, že daňová úleva pro družstva spadá do oblasti působnosti čl. 61 odst. 3 písm. a) Dohody o EHP, jelikož žádný z norských regionů není způsobilý pro podporu na základě tohoto ustanovení, které vyžaduje mimořádně nízkou životní úroveň nebo

vysokou nezaměstnanost. Nezdá se rovněž, že režim má napomoci uskutečnění některého významného projektu společného evropského zájmu nebo napravit vážnou poruchu v hospodářství norského státu, jak by bylo nezbytné pro slučitelnost podpory na základě čl. 61 odst. 3 písm. b) Dohody o EHP.

Pokud jde o čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP, podporu lze považovat za slučitelnou s Dohodou o EHP, pokud usnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, aniž by měnila podmínky obchodu v takové míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem. Kontrolní úřad poznamenává, že opatření není omezeno na regiony, na něž se vztahuje norská mapa regionální podpory, ani nespadá do oblasti působnosti stávajících pokynů pro státní podporu týkajících se slučitelnosti s Dohodou o EHP na základě čl. 61 odst. 3 písm. c) této dohody.

Jelikož na oznámený režim nejsou přímo použitelné žádné pokyny, Kontrolní úřad posoudí slučitelnost režimu přímo podle čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP<sup>(53)</sup>. Výjimky ve smyslu čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP je nutno vykládat úzce<sup>(54)</sup> a je možno je povolit pouze v případě, pokud lze zjistit, že podpora přispěje k dosažení cíle společného zájmu, jenž by nebylo možno zajistit za běžných tržních podmínek. Tzv. „zásadu vyrovnávacího odůvodnění“ schválil Soudní dvůr Evropských společenství v rozsudku ve věci *Philip Morris*<sup>(55)</sup>.

Posouzení slučitelnosti státní podpory v zásadě znamená uvážení negativních účinků podpory na hospodářskou soutěž a příznivých účinků z hlediska společného zájmu<sup>(56)</sup>. Aby bylo možno režim státní podpory prohlásit za slučitelný podle čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP, musí:

— být zaměřen na dobře vymezený cíl společného zájmu,

— být dobře konstruován tak, aby zajistil splnění cíle společného zájmu, a v tomto ohledu je vhodným nástrojem, má motivační účinek a je přiměřený,

— nenarušuje hospodářskou soutěž a neovlivňuje obchod v EHP v míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem<sup>(57)</sup>.

<sup>(53)</sup> Věc T-288/97, *Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia v. Komise*, Sb. rozh. 2001, s. II-1169, bod 72.

<sup>(54)</sup> Věc C-301/96 *Německo v. Komise*, Sb. rozh. 2003, s. I-9919, body 66 a 105.

<sup>(55)</sup> Věc 730/79 *Philip Morris v. Komise*, Sb. rozh. 1980, s. I-2671.

<sup>(56)</sup> Viz akční plán Komise pro státní podpory ze dne 7. června 2005, KOM(2005) 107, bod 11.

<sup>(57)</sup> Viz rozhodnutí Komise ze dne 24. ledna 2007 K(2006) 6630 ve věci N 270/06, bod 67.

Kontrolní úřad musí posoudit, zda je cíl, který opatření sleduje, nezbytný, v souladu s cíli společného zájmu, a pokud ano, zda se jedná o způsob dosažení tohoto cíle, který nejméně narušuje hospodářskou soutěž.

### Dobře vymezený cíl společného zájmu

Norské orgány uvedly, že hlavním cílem oznámeného režimu je zajistit, aby zůstala zachována družstevní forma. Norské orgány tvrdí, že k dosažení tohoto cíle je nezbytné usnadnění přístupu družstev k základnímu kapitálu.

Kontrolní úřad připouští, že družstva mají určité zvláštní charakteristiky, jak je stanoveno ve sdělení Komise o družstvech. Ve sdělení Komise se uvádí, že podpora družstevního modelu může v zásadě vést k účinnějšímu fungování hospodářství a má kladné sociální dopady. Zdá se, že ze sdělení Komise vyplývá, že vzhledem k obecným přínosům z hlediska spravedlnosti, ze sociálního hlediska a z hlediska koordinace, jež podle předpokladů družstevní model zajišťuje a které by jinak nebyly na trhu dostupné, lze zachování družstevního modelu považovat za cíl společného zájmu. Mimoto je vyzdvížena případná úloha družstevního modelu jako prostředku k vytvoření nebo zvýšení hospodářské síly malých a středních podniků, poskytování služeb, které by nezajišťovaly výdělečné podniky, a příspěví k vytvoření společnosti založené na znalostech<sup>(58)</sup>. Je však nutno mít na paměti, že se definice družstva ve sdělení Komise jeví jako poměrně striktní, jelikož se sdělení Komise (jak se zdá) týká čistě vzájemných družstev<sup>(59)</sup>.

Na základě těchto skutečností zastává Kontrolní úřad názor, že režim je zaměřen na dobře vymezený cíl společného zájmu, pokud se vztahuje na čistě vzájemná družstva.

### Dobře zkonstruovaný režim

Druhým krokem je posouzení, zda je podpora dobře konstruována tak, aby zajistila splnění cíle společného zájmu, v tomto případě zajištění, aby zůstala zachována družstevní forma, a to usnadněním přístupu družstev k základnímu kapitálu.

Je možno rozlišovat mezi čistě vzájemnými družstvy a jinými než čistě vzájemnými družstvy, přičemž vzájemnost je hlavním znakem družstev. Čím silněji se družstvo vyznačuje vzájemností, tím více je lze považovat za odlišné od výdělečných podniků.

Cíle společného zájmu spočívajícího v zachování družstev, jak je stanoveno ve sdělení Komise o družstvech, lze proto nejlépe dosáhnout poskytnutím podpory družstvům, která jsou skutečně vzájemná.

Pokud jde o pojem vzájemných družstev, Kontrolní úřad má pochybnosti, zda k tomu, aby bylo družstvo považováno za vzájemné družstvo ve smyslu sdělení Komise o družstvech, postačuje to, že družstvo obchoduje převážně se svými členy. Kontrolní úřad se domnívá, že to, zda bude družstvo považováno za skutečně vzájemné, závisí rovněž na řadě dalších činitelů, jako je četnost kontaktů mezi družstvem a jeho členy; aktivní účast členů na chodu družstva; aktivní účast členů na řízení a rozhodování družstva; nikoli automatické členství v družstvu, nýbrž aktivní žádost a schválení ze strany stávajících členů; velká část prémie vyplacených členům v poměru k zisku; velká část výhod vyhrazených pro členy v porovnání s výhodami pro zákazníky, kteří nejsou členy atd. Podle názoru Kontrolního úřadu musí posouzení, zda je družstvo skutečně vzájemné, vzít v úvahu tato a podobná kritéria.

Kontrolní úřad poznamenává, že některá družstva, na něž se má daný režim vztahovat, jsou čistě vzájemnými družstvy, zatímco ostatní jsou převážně vzájemnými družstvy. Co se týká spotřebitelských družstev, v předloze § 10–50 daňového zákona je uvedeno, že se režim vztahuje pouze na převážně vzájemná spotřebitelská družstva<sup>(60)</sup>. V daném případě se proto zdá, že čistě vzájemný charakter některých družstev, jichž se daný režim týká, je sporný. Velká část podnikání určitých družstev, na něž se vztahuje daný režim, zejména spotřebitelských družstev, například nesouvisí s obchodem s členy, nýbrž s obchodem s ostatními zákazníky. Vzhledem k velikosti některých družstev, jichž se daný režim týká, bude aktivní účast členů na chodu družstva a jeho řízení omezená. Mimoto se zdá, že členství je do značné míry automatické, přinejmenším co se týká spotřebitelských a bytových družstev. Kontrolní úřad je proto názoru, že režim není konstruován tak, aby zahrnoval pouze družstva, která mají obzvláště silnou vzájemnou identitu.

S ohledem na posouzení toho, zda je režim dobře konstruován tak, aby zajistil splnění cíle společného zájmu, je nutno uvážit, zda cílová činnost znamená dodatečné náklady, které jsou vyrovnány podporou. Kontrolní úřad podotýká, že norské orgány neposkytly žádné údaje, které by Kontrolnímu úřadu umožnily vyčíslit přímo či nepřímo náklady spojené s podnikem zřízeným formou družstva. Kontrolní úřad proto nemůže posoudit, zda je podpora nezbytná a přiměřená s ohledem na sledovaný cíl.

<sup>(58)</sup> Bod 2.1.1 sdělení Komise o družstvech.

<sup>(59)</sup> Oddíl II bod 2.3.1.

<sup>(60)</sup> Tato podmínka se nevztahuje na ostatní družstva a Kontrolní úřad nemá k dispozici informace, zda se má režim vztahovat na jiná než převážně vzájemná družstva v jiných odvětvích.

Kontrolní úřad na druhou stranu hodnotí kladně skutečnost, že navrhovaný daňový odpočet bude podle oznámení povolen pouze s ohledem na příjem plynoucí z obchodu s členy a rovnocenného obchodu. Oznámený režim mimoto vyžaduje vedení odděleného účetnictví pro obchod s členy a obchod s ostatními stranami, aby družstva mohla obdržet podporu na základě režimu.

Z výše uvedených důvodů však má Kontrolní úřad pochybnosti, zda je oznámený režim dobře konstruován tak, aby zajistil splnění cíle společného zájmu, kterým je zachování družstevní formy, a zejména čistě vzájemných družstev, a to usnadněním přístupu k základnímu kapitálu.

### **Žádné narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu v EHP v míře, která by byla v rozporu se společným zájmem**

Závěrem je nutno posoudit, zda je možnost narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu v Evropském hospodářském prostoru v rozporu se společným zájmem.

Co se týká možného narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu, Kontrolní úřad uvádí, že režim je nutno považovat za provozní podporu, jelikož osvobozuje příjemce od poplatků, které by podniky musely obvykle hradit v rámci běžného výkonu svých obchodních činností, v tomto případě od daně z příjmu právnických osob.

Provozní podporu lze pouze výjimečně považovat za slučitelnou s Dohodou o EHP, pokud umožňuje podpořit cíl společného zájmu, jehož by jinak nebylo možno dosáhnout. Kontrolní úřad má pochybnosti, zda by cíle sledovaného norskými orgány, který spočívá v zachování družstevní formy usnadněním přístupu k základnímu kapitálu, nebylo možno dosáhnout jinými, přiměřenějšími opatřeními. Kontrolní úřad zejména zdůrazňuje skutečnost, že některá družstva, na něž se vztahuje daný režim, jsou velkými podniky, které působí na vysoce konkurenčních trzích v EHP.

### **Závěr**

Jak bylo uvedeno výše, Kontrolní úřad usuzuje, že režim by byl zaměřen na dobře vymezený cíl společného zájmu, přinejmenším pokud by se vztahoval na čistě vzájemná družstva. Zdá se však, že čistě vzájemný charakter některých družstev, na něž se vztahuje daný režim, není stanoven. Kontrolní úřad proto zastává názor, že podporu nelze považovat za náležitě zaměřenou. Kontrolní úřad mimoto nemůže posoudit, zda je podpora nezbytná a přiměřená s ohledem na sledovaný cíl.

Na základě výše uvedených skutečností má Kontrolní úřad za to, že ačkoliv lze cíl režimu považovat za dobře vymezený cíl společného zájmu, norské orgány neprokázaly, že kladné účinky podpory vyváží její negativní účinky. Režim proto nelze považovat za slučitelný s čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP.

### **5 ZÁVĚR**

Na základě výše uvedeného posouzení se Kontrolní úřad domnívá, že oznámená daňová úleva pro určitá družstva představuje státní podporu, která není slučitelná s pravidly státní podpory obsaženými v Dohodě o EHP.

Kontrolní úřad zdůrazňuje, že se toto rozhodnutí (jak je uvedeno v oddíle II bodě 1) nevztahuje na družstva, která působí v zemědělství a rybolovu, pokud činnosti těchto družstev nespádají do oblasti působnosti pravidel státní podpory obsažených v Dohodě o EHP,

PŘIJAL TOTO ROZHODNUTÍ:

#### *Článek 1*

Plánovaný režim týkající se daňových úlev pro určitá družstva představuje státní podporu, která není slučitelná s fungováním Dohody o EHP ve smyslu článku 61 této dohody.

#### *Článek 2*

Oznámený režim nelze zavést.

#### *Článek 3*

Toto rozhodnutí je určeno Norskému království.

#### *Článek 4*

Pouze anglické znění je závazné.

V Bruselu dne 23. července 2009.

*Za Kontrolní úřad ESVO*

Per SANDERUD  
*předseda*

Kristján A. STEFÁNSSON  
*člen kolegia*