

ROZHODNUTÍ KONTROLNÍHO ÚŘADU ESVO

č. 155/07/KOL

ze dne 3. května 2007

o státních podporách poskytovaných v souvislosti s článkem 3 norského zákona o navrácení daně z přidané hodnoty (DPH) (Norsko)

KONTROLNÍ ÚŘAD ESVO ⁽¹⁾,

vzhledem k těmto důvodům:

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

S OHLEDEM na Dohodu mezi státy ESVO o zřízení Kontrolního úřadu a Soudního dvora ⁽³⁾ 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, články 10 a 14 části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru,

S OHLEDEM na pokyny Kontrolního úřadu ⁽⁴⁾ o uplatňování a výkladu článků 61 a 62 Dohody o EHP,

S OHLEDEM na rozhodnutí Kontrolního úřadu ze dne 14. července 2004 o prováděcích ustanoveních uvedených v článku 27 části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru,

S OHLEDEM na rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 225/06/KOL ze dne 19. července 2006 o zahájení formálního vyšetřovacího řízení s ohledem na článek 3 norského zákona o navrácení daně z přidané hodnoty (DPH) ⁽⁵⁾,

PO VYZVÁNÍ Norska a zúčastněných stran, aby předložily své připomínky k tomuto rozhodnutí a s ohledem na připomínky norských orgánů,

⁽¹⁾ Dále jen „Kontrolní úřad“.

⁽²⁾ Dále jen „Dohoda o EHP“.

⁽³⁾ Dále jen „Dohoda o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru“.

⁽⁴⁾ Pokyny o uplatňování a výklad článků 61 a 62 Dohody o EHP a článku 1 protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru, která byla přijata a vydána Kontrolním úřadem ESVO dne 19. ledna 1994, zveřejněna v Úř. věst. L 231 z roku 1994 a v dodatku EHP ze dne 3.9.1994 č. 32. Pokyny byly naposledy pozměněny dne 7. února 2007. Dále jen pokyny ke státní podpoře.

⁽⁵⁾ Zveřejněno v Úř. věst. C 305 ze dne 14.12.2006 a v dodatku EHP č. 62 ze dne 14.12.2006, s. 1.

I. SKUTEČNOSTI

1. Postup

V dopise ze dne 16. října 2003 obdržel Kontrolní úřad stížnost, v níž se tvrdilo, že určitý druh škol, jež poskytují specializované služby do zahraničí v soutěži se stěžovatelem, dostávají státní podporu prostřednictvím navrácení daně placené na vstupu podle článku 3 norského zákona o navrácení daně z přidané hodnoty ⁽⁶⁾. Obecním školám, které poskytují v soutěži s jinými podniky určité vzdělávací služby, na něž se nevztahuje DPH, se navrací DPH placená na vstupu za zboží a služby nakoupené v souvislosti se službami, které školy poskytují na komerčním základě. Soukromí soutěžitelé nemají na toto navrácení nárok. Kontrolní úřad dopis obdržel a zaregistroval dne 20. října 2003 (Dok. č. 03-7325 A).

Po další komunikaci prostřednictvím korespondence ⁽⁷⁾ informoval Kontrolní úřad dopisem zde dne 19. července 2006 (věc č. 363440) norské orgány, že v rozhodnutí č. 225/06/KOL rozhodl o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle článku 4 v části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru s ohledem na článek 3 norského zákona o navrácení daně z přidané hodnoty (DPH).

Norské orgány předložily připomínky k tomuto rozhodnutí v dopise ze dne 18. září 2006 (věc č. 388922).

Rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 225/06/KOL bylo zveřejněno v Úředním věstníku EU C 305 ze dne 14. prosince 2006 a v dodatku EHP č. 62 ze stejného dne. Po zveřejnění již Kontrolní úřad neobdržel žádné další připomínky od třetích stran.

2. Právní rámec k DPH a navrácení DPH v Norsku

Zákon o navrácení DPH vstoupil v platnost dne 1. ledna 2004 a jeho cílem bylo zmírnit narušení hospodářské soutěže, které je důsledkem zákona o DPH.

⁽⁶⁾ Zákon č. 108 ze dne 12. prosince 2003 o navrácení DPH místním a regionálním orgánům (Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv). Dále jen „Zákon o navrácení DPH“.

⁽⁷⁾ Podrobnosti viz rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 225/06/KOL zveřejněné v Úř. věst. C 305 ze dne 14.12.2006.

DPH je spotřební daň, jež je přímo úměrná ceně dodaného zboží nebo služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním nebo distribučním procesu před stupněm, kdy je daň zatížen konečný zákazník.

Základním pravidlem je, že osoba zapojená do obchodu nebo podnikání a povinná registrovat se k DPH (dále jen „osoba povinná k dani“) vypočítá a odvede daň z prodeje zboží a služeb, na něž se vztahuje zákon o DPH ⁽¹⁾, a může si odečíst daň ze zboží a služeb na vstupu, jež se používají pro potřeby firmy, od daně na výstupu, která zatěžuje prodej ⁽²⁾. Systém DPH tak rovnoměrně zdaňuje všechny dodávky uskutečněné všemi osobami povinnými k dani. Tato neutralita je jednou z hlavních charakteristik systému DPH.

Články 5, 5a a 5b v kapitole I zákona o DPH však z působnosti zákona o DPH vyjímají některá plnění: prodej provedený určitými institucemi, organizacemi atd. ⁽³⁾, poskytování a pronájem nemovitostí nebo práv k nemovitostem, poskytování určitých služeb, např. služeb zdravotnických a souvisejících se zdravotnictvím, sociálních služeb, vzdělávacích služeb, finančních služeb, služeb souvisejících s výkonem veřejné moci, služeb ve formě nároku na návštěvu divadelních, operních, baletních, filmových a cirkusových představení, výstav v galeriích a muzeích, loterijních služeb, služeb souvisejících s podáváním jídla ve školních a studentských jídelnách atd. ⁽⁴⁾.

Z výše uvedeného vyplývá, že každá osoba povinná k dani, jež dodává zboží a služby, na které se nevztahuje zákon o DPH, platí daň na vstupu z nakoupeného zboží a služeb, ale nemůže si tuto daň na vstupu odečíst z daní, protože tato osoba povinná k dani je v případě nákupu tohoto zboží konečným zákazníkem.

Důsledkem tohoto osvobození od DPH je, že dodavatelé zboží a služeb, na něž se DPH nevztahuje, musí jako každý konečný spotřebitel zaplatit daň na vstupu ze služeb a zboží, které

nakoupí (aniž by měli možnost zatížit daň konečného spotřebitele). Tento logický důsledek osvobození od DPH však narušuje hospodářskou soutěž na další úrovni. Veřejné subjekty, stejně jako každá integrovaná společnost osvobozená od daně, budou mít motivaci zadávat veřejné zakázky „interně“ ⁽⁵⁾, namísto pořizování zboží a služeb na trhu. Za účelem vytvoření systému bez jakýchkoliv pobídek vyrábět zboží a poskytovat služby pomocí vlastních zdrojů v porovnání s jejich pořizováním z vnějších zdrojů přijaly norské orgány zákon o navracení DPH.

Článek 2 zákona o navracení DPH vyjmenovává veškeré subjekty, na něž se zákon vztahuje:

- a) Místní a regionální orgány vykonávající místní nebo regionální činnost, ve kterých je vrcholným orgánem obecní rada, rada kraje nebo jiná rada podle zákona o místní samosprávě ⁽⁶⁾, nebo podle jiných zvláštních právních předpisů týkajících se místní samosprávy;
- b) Meziobecní společnosti založené v souladu se zákonem o místní samosprávě nebo v souladu s jinými zvláštními právními předpisy týkajícími se místní samosprávy;
- c) Soukromé a neziskové podniky, pokud poskytují zdravotnické, vzdělávací nebo sociální služby, které jsou zákonnými povinnostmi místních či regionálních orgánů;
- d) Zařízení denní péče podle článku 6 zákona o denní péči ⁽⁷⁾;
- e) Rada spojených farností (Kirkelig fellesråd).

Z článku 3 čteného ve spojitosti s čl. 4 odst. 2 zákona o navracení DPH vyplývá, že norský stát navrací daň na vstupu odvedenou osobami povinnými k dani, na které se vztahuje zákon o navracení DPH, při nákupu zboží a služeb od jiných osob povinných k dani, když nemají právo na odpočet daně na vstupu, protože jsou podle zákona o DPH od daně osvobozeny ⁽⁸⁾.

⁽⁵⁾ Vnitropodnikové zadávání veřejných zakázek se nepovažuje za plnění, na něž se vztahuje povinnost platby DPH.

⁽⁶⁾ Zákon č. 107 ze dne 25. září 1992 o místní samosprávě (Lov om kommuner og fylkeskommuner).

⁽⁷⁾ Zákon č. 64 ze dne 17. června 2005 o zařízeních denní péče (Lov om barnehager).

⁽⁸⁾ Podrobnější vysvětlení fungování systému DPH v Norsku viz oddíl 1.2 „Právního rámce DPH a navracení DPH v Norsku“ v rozhodnutí č. 225/06/KOL, s. 2.

⁽¹⁾ Čl. 10 odst. 1 v kapitole III zákona o DPH. Viz také kapitola IV v souvislosti s kapitolou I zákona o DPH.

⁽²⁾ Článek 21 v kapitole VI zákona o DPH.

⁽³⁾ Odkazuje se na článek 5 zákona o DPH, podle něhož je prodej uskutečněný některými subjekty, jako např. muzei, divadly, neziskovými sdruženími atd. osvobozen od uplatnění DPH. Čl. 5 odst. 2 zákona o DPH uvádí, že ministerstvo financí může vydat předpisy omezující a doplňující ustanovení v prvním pododdíle a může stanovit, že podniky, na něž se odkazuje v prvním pododdíle, bodě 1 písm. f), musí přesto daň na výstupu vypočítat a odvést, pokud by osvobození mělo za následek zásadní narušení hospodářské soutěže v souvislosti s jinými registrovanými podniky, které dodávají rovnocenné zboží a služby.

⁽⁴⁾ Viz článek 5b zákona o DPH.

3. Pochybnosti, které Kontrolní úřad vyjádřil v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení

V rozhodnutí č. 225/06/KOL o zahájení formálního vyšetřovacího řízení s ohledem na článek 3 zákona o navracení DPH Kontrolní úřad předběžně považoval navracení daně na vstupu, jak je stanoveno v článku 3 zákona o navracení DPH, za státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP.

Kontrolní úřad se domníval, že navracení přiznané podle zákona o navracení DPH je poskytnuto státem prostřednictvím státních zdrojů ze státního rozpočtu. Dle názoru Kontrolního úřadu nebylo pro toto hodnocení relevantní, zda náklady státu na náhradu na centrální úrovni jsou, nebo nejsou, vyrovnány snížením převodů pro samotné místní nebo regionální orgány.

Kontrolní úřad se dále domníval, že pokud norské orgány navracejí daň placenou na vstupu z nákupu zboží a služeb podnikům, na které se nevztahuje DPH, ale jež spadají do působnosti článku 2 zákona o navracení DPH, poskytují těmto podnikům hospodářskou výhodu.

Při hodnocení selektivity Kontrolní úřad vyjádřil pochybnosti o tom, zda by navracení DPH, jež dle názoru Kontrolního úřadu představuje materiálně selektivní opatření, mohlo být opodstatněno povahou a logikou systému DPH, tj. zda splnilo cíle samotného systému DPH, nebo zda sledovalo cíle jiné, které se k systému DPH nevztahují. Podle výkladů poskytnutých norskými orgány bylo při zavádění zákona o navracení DPH cílem podpořit osoby povinné k dani, na něž se vztahuje zákon o navracení DPH, ve výběru mezi vlastními dodávkami a subdodávkami zboží a služeb, na něž se vztahuje DPH, a tento výběr jim usnadnit. Kontrolní úřad pochyboval o tom, zda je možné o takovém účelu říci, že odpovídá povaze a logice systému DPH, když cílem systému DPH je daň ze spotřeby. Dle předběžného stanoviska Kontrolního úřadu nebylo navracení DPH součástí samotného systému DPH, jenž byl zaveden v roce 1970, ale jednalo se o později zavedené samostatné opatření s cílem upravit některá narušení vzniklá zavedením systému DPH.

Kontrolní úřad poukázal na to, že zákon o navracení DPH sice zmírňuje narušení hospodářské soutěže v oblasti obecních akvizic, avšak narušil soutěž mezi podniky vykonávajícími stejnou hospodářskou činnost v odvětvích, na něž se nevztahuje DPH.

Kontrolní úřad připomněl, že v rámci režimu navracení DPH mohou příjemci v zásadě obdržet navracení DPH placené na vstupu v souladu s podmínkami režimu bez ohledu na to, zda by podpory subjektům v těchto odvětvích měly dopad na obchod. Některá odvětví, na něž se zákon o navracení DPH vztahuje, jsou částečně nebo zcela otevřená hospodářská soutěži v rámci celého EHP. Podpory poskytované podnikům v těchto odvětvích proto mohou ovlivnit obchod mezi smluvními stra-

nami Dohody o EHP. Kontrolní úřad musel posoudit systém jako takový, a ne jeho uplatňování na každé jednotlivé odvětví, na něž se vztahuje. Na základě judikatury vydal Kontrolní úřad předběžný závěr, že jako všeobecný celonárodní systém má zákon o navracení DPH schopnost ovlivnit obchod mezi smluvními stranami.

Kontrolní úřad nakonec vyjádřil pochybnosti o tom, že by navracení daně placené na vstupu mohlo být považováno za slučitelné s pravidly pro státní podpory Dohody o EHP v rámci uplatňování jakékoliv výjimky stanovené v čl. 61 odst. 2 a 3 uvedené dohody. Přestože by podpora snad mohla být v některých situacích považována za slučitelnou podle čl. 59 odst. 2 Dohody o EHP, který stanoví určité odchylky, Kontrolní úřad vydal předběžné stanovisko, že toto ustanovení neopodstatňuje slučitelnost zákona o navracení DPH jako režimu.

4. Připomínky ze strany norských orgánů

Dopisem ze dne 18. září 2006 (věc č. 388922) předložily norské orgány připomínky k rozhodnutí Kontrolního úřadu o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. Připomínky byly rozděleny do tří oddílů:

4.1 Rámec režimu navracení DPH

Norské orgány vysvětlily, že DPH je všeobecná daň, jež se v zásadě uplatňuje na všechny komerční činnosti zahrnující výrobu a distribuci zboží a poskytování služeb. DPH z nákladů je možno navrátit, pouze pokud daňový poplatník poskytuje služby, které podléhají DPH. Dle současných pravidel pro DPH většina činností v obecní oblasti DPH nepodléhá:

„Obecní činnost obvykle stojí mimo systém DPH. Základní činnosti obce, jako zdravotnické služby, vzdělávací služby a sociální služby nepodléhají DPH. Hospodářské činnosti, do nichž jsou obce zapojeny jako „orgány veřejné moci“ jsou mimo oblast působnosti DPH. DPH, jež obcím vzniká v souvislosti s činnostmi osvobozenými od daně nebo nezdanitelnými činnostmi, jsou nevratné náklady. Může být také označována jako „skryté náklady na DPH“. Také je možno ji považovat za určitou anomálii systému DPH. Systém DPH by měl být založen na zásadě neutrality, a proto může takovéto zacházení s obcemi z hlediska DPH narušovat hospodářskou soutěž. Vzhledem k tomu, že obce nemohou nárokovat navracení DPH placené na vstupech dodaných soukromým sektorem, může toto vést ke stavu, kdy budou orgány veřejné moci upřednostňovat vlastní dodávky služeb podléhajících DPH oproti subdodávkám ze soukromého sektoru.“

Norské orgány uvedly, že účelem všeobecného režimu navracení DPH je připravit vyrovnané podmínky pro vlastní dodávky i subdodávky, a to i prostřednictvím navracení DPH na vstupu za všechno zboží a služby obcím:

„DPH už dále nebude ovlivňovat motivace obecních orgánů při výběru mezi „interním“ poskytováním služeb a nákupem služeb podléhajících DPH od soukromých poskytovatelů služeb. [...] Neutralitu je proto možné považovat za cíl režimu navrácení DPH.“

Norské orgány také zdůraznily stanovisko, již vyjádřené v předběžné fázi vyšetřovacího řízení, že režim navrácení DPH nepředstavuje poskytnutí podpory pro podniky spadající do působnosti článku 2 zákona o navrácení DPH. Důvodem tohoto stanoviska je, že když se v roce 2004 všeobecný režim navrácení DPH zavedl, byla snížena částka obecních prostředků v ročním fiskálním rozpočtu na základě očekávané navracené částky daně na vstupu. Režim navrácení DPH proto nemá dopad na vládní příjmy. Dá se tedy říci, že systém funguje na základě samofinancování prostřednictvím udělování rabatů/navrácení nákladů obcím.

4.2 Státní podpory ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP

V dopisu ze dne 18. září 2006 vyjádřily norské orgány nesouhlas s hodnocením Kontrolního úřadu, že zákon o navrácení DPH představuje státní podporu z následujících důvodů:

Hospodářská výhoda

Norské orgány se domnívají, že není správné považovat navrácení DPH za „výhodu“, jež zbavuje podniky výdajů, které by za běžných okolností platily ze svého rozpočtu. Vzhledem k tomu, že režim navrácení DPH je financován samotnými obcemi prostřednictvím snížení přidělených finančních prostředků, nepřiznává se žádná reálná hospodářská podpora. Režim navrácení DPH také neznamená žádné snížení částky daně, ani žádný druh odkladu daně. Dle stanoviska norských orgánů je tudíž nesprávné přirovnávat režim navrácení DPH k opatřením, která předpokládají skutečné snížení daňové zátěže příjemce.

Selektivita

Působnost zákona o navrácení DPH je pozitivně definována tak, že daň placená na vstupu za nákup může být navracena pouze právnickým osobám.

Vzhledem k povaze nebo všeobecnému fungování daného daňového systému může být ovšem opodstatněno selektivní daňové opatření. Norské orgány se domnívají, že když Kontrolní úřad uvedl, že navrácení DPH není částí systému DPH, zamítl tak jejich argument, že navrácení DPH může být hodnoceno jako v souladu s povahou a logikou samotného systému DPH. Norské orgány vznesly proti tomuto přístupu

námítky a odvolávaly se na kapitolu 17B.3.1 a další pokyny Kontrolního úřadu ke státní podpoře, které pojednávají o mnoha aspektech různých opatření. Domnívají se, že navrácení DPH je opodstatněno povahou nebo všeobecným fungováním daného daňového systému a odvolávaly se na kapitolu 17B.3.4 pokynů ke státní podpoře „Uplatnění pravidel pro státní podporu na opatření týkající se přímého zdanění podnikatelské činnosti“. Základní zásadou je, že systém DPH by měl být neutrální a nediskriminační. Podle stanoviska norských orgánů se proto může neutralita považovat za vlastnost systému DPH jako takového. Neutralita, která je vlastní systému DPH, je také cílem, kterého má režim navrácení DPH dosáhnout. Proto se norské orgány domnívají, že je spravedlivé hodnotit režim navrácení DPH jako režim, jenž je v souladu s povahou a logikou samotného systému DPH.

Norské orgány navíc poznamenaly, že pokud by se režim navrácení DPH zrušil, znovu by došlo k narušení hospodářské soutěže způsobené systémem DPH. „Pokud obce nebudou mít nárok na navrácení DPH placené na vstupu, dojde k ovlivnění motivací obecních orgánů při výběru mezi „interním“ poskytováním služeb a nákupem služeb podléhajících DPH od soukromých poskytovatelů služeb.“

Norské orgány poukázaly na to, že aby se narušení hospodářské soutěže způsobené systémem DPH zmírnilo, posoudil tzv. Výbor Rattsø několik možných opatření a teprve poté rozhodl, že režim navrácení DPH bude nejvhodnější⁽¹⁾. Jedno z možných opatření, jež výbor posoudil, představovalo rozšíření práva obcí na odpočet DPH na vstupu. Podle jiného zvažovaného opatření by se DPH vztahovala na obce obecně. Výbor Rattsø se rozhodl nerozšířit právo obcí na odpočet DPH, protože s tímto opatřením by DPH přestala být všeobecnou daní. Výbor vzal také v úvahu, že toto opatření by mohlo vyvolat tlak ze strany jiných skupin. Výbor Rattsø se dále rozhodl, že se DPH nebude vztahovat na obce obecně. Poukázal mimo jiné na to, že mnoho obecních služeb se poskytuje zdarma, a proto chybí základ pro výpočet DPH:

„Rozšíření práva obcí na odpočet DPH a stanovení, že DPH se bude vztahovat na obce obecně, by byla řešení v rámci systému DPH. Důvod pro zavedení těchto opatření – zmírnit narušení hospodářské soutěže způsobené systémem DPH – by však byl úplně stejný jako pro zavedení režimu navrácení DPH. Z hlediska hospodářského se navíc jeví, že mezi režimem navrácení DPH a rozšířením práva obcí na odpočet daně na vstupu není rozdíl. Ministerstvo je proto toho názoru, že samotné vytvoření režimu navrácení DPH nemůže mít žádný následek.“

⁽¹⁾ Norges Offentlige Utredninger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransевridninger mellom kommuner og private (dále jen „zpráva Rattsø“).

Účinek na obchod

Norské orgány kritizovaly, jak Úřad posoudil kritéria „účinku na obchod“.

„Díky režimu navrácení DPH se obcím navrací zejména daň na vstupu za zboží a služby nakoupené pro potřeby povinných činností. Zákon obcím ukládá povinnost poskytovat určité služby. Týká se především oblasti vzdělávací, sociální a oblasti zdravotnictví. Například v oblasti zdravotnictví se obcím mimo jiné ukládá poskytovat služby praktických lékařů, ošetrovatelské služby, služby porodních asistentek a domů s pečovatelskou službou. V oblasti sociální se obcím ukládá poskytovat příjemcům praktickou a ekonomickou podporu, např. sociální bydlení.“

„Podle článků 2 a 3 zákona o navrácení DPH se může DPH navracet i obcím, které vykonávají tzv. nepovinné činnosti. Kromě zvláštních vzdělávacích programů poskytovaných již zmiňovanými krajskými a obecními školami však ministerstvo neví o žádných oblastech mimo působnost systému DPH, kde by vyvstala otázka, zda příjemci navrácené DPH vykonávají dané služby v soutěži s jinými podniky v rámci EHP.“

Norské orgány byly tedy toho názoru, že v odvětvích, na něž se nevztahuje působnost zákona o DPH, by služby v soutěži s norskými podniky, na které se vztahuje zákon o navrácení DPH, poskytovalo velmi málo podniků usazených v sousedních evropských zemích. Při výběru poskytovatele služeb jsou navíc rozhodující okolnosti jako fyzická vzdálenost k poskytovateli služeb, jazykové problémy a jiné kulturně vázané záležitosti.

Norské orgány se domnívaly, že aby bylo možné opravdu posuzovat režim navrácení DPH v souvislosti s kritérii stanovenými v čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, měl by se brát ohled na skutečnost, že hospodářská soutěž mezi norskými podniky a jinými podniky v EHP v odvětvích, na něž se nevztahuje DPH, je poměrně okrajovou záležitostí.

Norské orgány proto zastávají názor, že DPH navrácenou podnikům v odvětvích, na která se DPH nevztahuje, nelze vidět jako možné ovlivnění obchodu mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

4.3 Obecné připomínky

Norské orgány se odvolávaly na případy několika členských států EU, které pro místní samosprávy zavedly režim náhrad nákladů na DPH z nezdanitelných činností nebo činností osvobozených od daně. Různé režimy náhrad DPH místním samosprávám byly zavedeny ve Švédsku, Dánsku, Finsku, Nizozemí

a Spojeném království a jejich cílem je odstranit narušení hospodářské soutěže, když tyto orgány veřejné moci rozhodují o výběru mezi veřejným poskytováním a subdodáváním veřejných služeb. Mnoho režimů náhrady DPH podobné povahy je také zavedeno ve Francii, Lucembursku, Rakousku a Portugalsku.

Norské orgány dále citovaly bývalého komisaře Frederika Bolkesteina. V dopise ze dne 1. února 2000 Michelu Hansenovi (Belgie), který se Evropského parlamentu ptal, zda je režim navrácení DPH ve Spojeném království v souladu s šestou směrnicí o DPH, Frederik Bolkestein uvedl, že režim navrácení DPH „šesté směrnici o DPH neodporuje“, protože „se týká čistě finančních operací mezi různými veřejnými subjekty a řídí se příslušnými vnitrostátními předpisy pro financování veřejných orgánů“.

Frederik Bolkestein také komentoval „možný systém, v rámci něhož by irská vláda přiznávala irským dobročinným organizacím subvence ve výši ekvivalentní neodpočitatelné DPH, kterou organizace zaplatily“. Uvedl, že „samotné udělování vládních subvencí neodporuje právu Evropské unie o DPH“.

Norské orgány připustily, že žádná z těchto citací se přímo netýká pravidel pro státní podpory. Dle jejich stanoviska se však z citací jeví, že se režimy navrácení DPH nepovažují za režimy, jež by odporovaly šesté směrnici o DPH. Podle jejich názoru se tím dokládá skutečnost, že režimy navrácení DPH jsou v souladu s povahou a logikou samotného systému DPH.

II. POSOUZENÍ

1. Existence státní podpory

1.1 Úvod

Znění čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP:

„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, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi smluvními stranami, neslučitelné s fungováním této dohody.“

Úřad by chtěl učinit předběžnou poznámku týkající se tohoto hodnocení. Toto rozhodnutí se nevztahuje k rozhodnutí norských orgánů vyjmout některá plnění z působnosti zákona o DPH. Týká se pouze navrácení daně na vstupu placené určitými osobami spadajícími pod působnost zákona o navrácení DPH.

Kontrolní úřad by také rád zdůraznil tři poznámky, které učinil již v rozhodnutí č. 225/06/KOL:

Zprv platí obecné pravidlo, že se na daňový systém států ESVO nevztahuje Dohoda o EHP. Je na každém státu ESVO, aby na základě vlastní strategie vypracoval a uplatňoval svůj daňový systém. Avšak uplatňování takových daňových opatření, jako je navrácení daně na vstupu podle článku 3 zákona o navrácení DPH, může mít důsledky, které způsobí, že se na toto opatření bude vztahovat i čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP. Podle precedenčního práva⁽¹⁾ nehodnotí čl. 61 odst. 1 jednotlivá opatření týkající se zásahů státu podle příčin nebo cílů těchto opatření, ale definuje je naopak podle jejich účinků.

Zadruhé, otázka, zda sporné opatření představuje státní podporu, vzniká, pouze pokud se jedná o hospodářskou činnost, tzn. činnost spočívající v nabízení zboží a služeb na dotčeném trhu⁽²⁾. Opatření představuje státní podporu, pouze pokud přináší prospěch podnikům. Pro účely použití pravidel pro hospodářskou soutěž zahrnuje pojem podnik subjekty „zapojené do hospodářské činnosti bez ohledu na právní status takového subjektu a způsob jeho financování“⁽³⁾. Některé subjekty, jimž se navrácí daň placená na vstupu nesplňují podmínku, podle které se má jednat o podniky. Přesto skutečnost, že někteří příjemci dle zákona o navrácení DPH podniky jsou, představuje dostatečný důvod, aby se systém jako takový posuzoval pro účely státní podpory⁽⁴⁾.

Zatřetí, podpora může být poskytována veřejným i soukromým podnikům⁽⁵⁾. Aby byl veřejný podnik považován za příjemce státní podpory, nemusí mít nutně právní totožnost oddělenou od státu. To, že je subjekt veřejnoprávním subjektem a je neziskovým orgánem, nutně neznamená, že se nejedná o „podnik“ ve smyslu pravidel pro státní podpory⁽⁶⁾.

Začtvrté, co se týče obecných připomínek norských orgánů, že v Evropské unii existují podobné systémy, Kontrolní úřad by rád připomněl, že tyto systémy se mohou od zákona o navrácení

DPH lišit a že již o poznámkách norských orgánů informoval Evropskou komisi. Podle precedenčního práva navíc „jakékoliv nesplnění povinnosti vyplývající ze Smlouvy ze strany členského státu v souvislosti se zákazem stanoveným v článku 92 nemůže být ospravedlněno skutečností, že tuto povinnost neplní ani jiné členské státy.“⁽⁷⁾

V následujícím textu Kontrolní úřad posoudí, zda zákon o navrácení DPH jako systém⁽⁸⁾ splňuje kritéria stanovená v čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, podle nichž by se mohlo jednat o státní podporu.

1.2 Státní zdroje

Aby se jednalo o státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, musí být podpora poskytována státem prostřednictvím státních zdrojů.

Navrácení je přímo poskytováno státem, a je tedy poskytováno státem prostřednictvím státních zdrojů.

Norské orgány argumentovaly, že režim navrácení DPH nepředstavuje poskytnutí podpory, protože se jedná o režim samofinancování. Podle jejich názoru financují režim navrácení DPH samotné obce prostřednictvím snížení převodů plynoucích obcím ze státního rozpočtu. Spolu se zavedením režimu navrácení DPH v roce 2004 byla snížena částka obecních prostředků v ročním fiskálním rozpočtu na základě očekávané navrácené částky daně na vstupu.

Kontrolní úřad se domnívá, že pro účely státní podpory není relevantní, zda částka, kterou obce obdrží, byla, nebo nebyla snížena. Důležité je, zda ve smyslu pravidel pro hospodářskou soutěž podniky obdržely finanční podporu od státu prostřednictvím státních zdrojů. Když obec jedná jako podnik, nemělo by se na ni pro účely státní podpory nahlížet jako na obec a orgán veřejné moci. Tento závěr nijak nemění ani skutečnost, že náklady státu na navrácení DPH na centrální úrovni jsou vyrovnány snížením převodů pro místní a regionální orgány. Náhrada za daň placenou na vstupu je financována ze státního rozpočtu, a proto se jedná o státní zdroje.

Kontrolní úřad navíc věci rozumí tak, že každé obci nejsou státní převody sníženy přesně podle náhrady DPH, kterou obdrží.

⁽¹⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO* [1999] Zpráva Soudního dvora ESVO, s. 76, odstavec 34; spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil a Finnfjord, PIL a další v. Norské království v. Kontrolní úřad ESVO* [2005] Zpráva Soudního dvora ESVO, s. 121, odstavec 76; věc 173/73 *Itálie v. Komise* [1974] s. 709, odstavec 13; a věc C-241/94 *Francie v. Komise* [1996] s. I-4551, odstavec 20.

⁽²⁾ Spojené věci C-180/98 až C-184/98 *Pavlov a další* [2000] s. I-6451, odstavec 75.

⁽³⁾ Věc C-41/90 *Höfner a Elser* [1991] s. I-1979, odstavec 21.

⁽⁴⁾ Věc E-2/05 *Kontrolní úřad ESVO v. Island* [2005] Zpráva Soudního dvora ESVO, s. 202, odstavec 24.

⁽⁵⁾ Věc C-387/92 *Banco Exterior de España* [1994] s. I-877, odstavec 11.

⁽⁶⁾ Věc C-244/94 *Fédération Française des Sociétés d'Assurance et a.* [1995] s. I-4013, odstavec 21; a věc 78/76 *Steinike & Weinlig* [1977] s. 595, odstavec 1.

⁽⁷⁾ Věc 78/76 *Steinike & Weinlig*, výše zmiňovaný odstavec 24, věc T-214/95 *Het Vlaamse Gewest v. Komise* [1998] s. II-717, odstavec 54.

⁽⁸⁾ V oddíle II.2.1 rozhodnutí č. 225/06/KOL Kontrolní úřad rozhodl, že zákon o navrácení DPH představuje režim podpory. Na toto hodnocení se odvolává.

1.3 Hospodářská výhoda

Opatření týkající se financí poskytovaných podnikem státem nebo prostřednictvím státních zdrojů, které zbavuje podnik nákladů, jež by jinak musel vynaložit ze svého vlastního rozpočtu, představuje hospodářskou výhodu⁽¹⁾.

Norské orgány argumentují, že režim navrácení DPH nepředstavuje výhodu, protože nezahrnuje snížení částky daně, ani žádný odklad daně. Režim navrácení DPH nepředpokládá žádné snížení daňové zátěže příjemce.

Tento přístup Kontrolní úřad nesdílí. Podle jeho názoru norské orgány dostatečně nerozlišují mezi různými státními sférami, tj. v tomto případě státem jako daňovým orgánem, obcemi jako státními orgány a obecními podniky jako oddělenými subjekty pro účely státní podpory.

Aby mohl Kontrolní úřad určit, jestli je poskytována hospodářská výhoda, musí posoudit, zda opatření zbavuje příjemce výdajů, které za běžných okolností při svých aktivitách nese. Odvádění daně na vstupu je provozní náklad, který v rámci běžné hospodářské činnosti podniku souvisí s nákupem a je obvykle nesen podnikem samotným. Tím, že norské orgány navrácení daň na vstupu placenou při nákupu zboží a služeb podnikům, které spadají do působnosti článku 2 zákona o navrácení DPH, poskytují těmto podnikům hospodářskou výhodu. Jedná se o výhodu, neboť dochází ke snížení provozních nákladů, které tyto podniky budou muset nést, a to o částku navrácené daně na vstupu.

Zákon o navrácení DPH proto příjemcům, na které se vztahuje, poskytuje hospodářskou výhodu.

1.4 Selektivita

Aby poskytnutí podpory představovalo státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, musí být selektivní v tom, že dává přednost „určitým podnikům, nebo výrobě určitého zboží“.

V rozhodnutí č. 225/06/KOL Kontrolní úřad shledal, že zákon o navrácení DPH představuje materiálně selektivní opatření. Působnost zákona o navrácení DPH je pozitivně definována tak, že daň placená na vstupu za nákup může být navržena

pouze osobám povinným k dani. Výhoda poskytovaná podle zákona o navrácení DPH podnikům, jimž se vrací daň placená na vstupu, znamená, že podniky jsou zbaveny povinnosti vyplývajících z všeobecného systému DPH, která se vztahuje na všechny, kdo nakupují zboží a služby.

Judikatura soudu stanoví, že konkrétní daňové opatření může být přesto opodstatněno vnitřní logikou daňového systému, pokud je s tímto systémem v souladu⁽²⁾. Jakékoliv opatření, jež má za cíl částečně nebo plně společnosti v určitém odvětví osvobodit od výdajů, které jim vznikají při běžném uplatňování všeobecného systému, představuje státní podporu, pokud pro toto osvobození neexistuje opodstatnění na základě povahy a logiky všeobecného systému⁽³⁾.

Kontrolní úřad posoudí, jestli je náhrada za daň placenou na vstupu stanovená v článku 3 zákona o navrácení DPH v souladu s logikou systému DPH. Za účelem tohoto hodnocení musí Kontrolní úřad zvážit, jestli náhrada za daň placenou na vstupu splňuje cíle samotného systému DPH, nebo zda sleduje jiné cíle, nezakotvené v systému DPH.

Hlavním cílem systému DPH je zdanit určité dodávky zboží a poskytování služeb. DPH je nepřímá daň ze spotřeby zboží a služeb. Pravidlem je, že DPH se vypočítává ve všech fázích dodavatelského řetězce a z dovozu zboží a služeb ze zahraničí. DPH platí konečný spotřebitel jako součást kupní ceny a nemá právo si tuto daň odečíst.

Přestože veškerý prodej zboží a služeb v zásadě podléhá DPH, mohou být některá plnění od daně osvobozena (a v důsledku toho bez slevy na dani na vstupu), což znamená, že takové dodávky nejsou zdanitelné.

Články 5, 5a a 5b v kapitole I norského zákona o DPH vyjímají plnění, jako je poskytování a pronájem nemovitostí, poskytování zdravotnických služeb a služeb souvisejících se zdravotnictvím, sociálních služeb, vzdělávacích služeb, finančních služeb atd. Poskytovatelé tohoto zboží a těchto služeb jsou pro účely DPH považováni za konečné spotřebitele, protože musí odvádět daň placenou na vstupu a nemají možnost požadovat daň na výstupu. Důsledkem logiky systému je, že v případě osvobozených dodávek zboží a poskytování služeb odvádí konečný spotřebitel daň na vstupu, aniž by měl možnost si ji odečíst.

⁽¹⁾ Spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil a Finnfjord, PIL a další a Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavce 76 a 78–79; věc C-301/87 *Francie v. Komise* [1990] s. I-307, odstavec 41.

⁽²⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavec 38; spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil and Finnfjord, PIL a další a Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavce 84–85; spojené věci T-127/99, T-129/99 a T-148/99 *Territorio Histórico de Alava et al. v. Komise* [2002] s. II-1275, odstavec 163, věc C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* [2001] s. I-8365, odstavec 42; věc T-308/00 *Salzgitter v. Komise* [2004] s. II-1933, odstavec 42, věc C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005] s. I-1627, odstavec 43.

⁽³⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO* [1999] Zpráva Soudního dvora ESVO, s. 76, odstavec 38; spojené věci E-5/04, E-6/04 a E-7/04 *Fesil a Finnfjord, PIL a další a Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavce 76–89; věc 173/73 *Itálie v. Komise* [1974] s. 709, odstavec 16.

Tento logický důsledek systému DPH však vedl k narušení soutěže na jiné úrovni. Toto narušení se norské orgány snažily vyrovnat zavedením zákona o navracení DPH. Z toho vyplývá, že logikou zákona o navracení DPH je osvobozením některých dodávek od DPH vyrovnat přirozené logické důsledky systému DPH. Logikou zákona o navracení DPH tedy není uvalit daň na koncové uživatele, jako je tomu u všeobecného systému DPH, ale naopak určitou skupinu konečných spotřebitelů od daně osvobodit, aby se tak předešlo narušení hospodářské soutěže při rozhodování, zda se zboží a služby, jež podléhají DPH, pořídí „interně“ nebo prostřednictvím subdodávek.

Norské orgány vysvětlily, že podle článku 1 zákona o navracení DPH je cílem navracení daně placené na vstupu vytvořit vyrovnané podmínky pro pořizování služeb a zboží, které podléhají DPH, z vlastních zdrojů nebo prostřednictvím subdodávek.

Kontrolní úřad má za to, že navracet daň placenou na vstupu z jiných důvodů než z těch, které jsou stanoveny systémem DPH, není v souladu s hlavním cílem systému DPH, tj. se zdaněním dotčené činnosti. Cílem, který sledují norské orgány, je vytvořit vyrovnané podmínky pro dodávky zboží a služeb, které podléhají DPH, z vlastních zdrojů a subdodávky ze strany veřejných subjektů. Tento cíl je sám o sobě doporučený, ale těžko o něm lze říci, že je v souladu s povahou a logikou samotného systému DPH. V tomto ohledu se Kontrolní úřad odvolává především na judikaturu ve věci *Heiser*⁽¹⁾, podle které pouhá skutečnost, že určité opatření má chvalyhodný účel, nepostačuje k tomu, aby toto opatření nebylo hodnoceno jako podpora ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP. Čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP mezi jednotlivými opatřeními týkajícími se zásahů státu nerozlišuje podle jejich příčin nebo cílů, ale definuje je podle jejich účinků⁽²⁾.

Kontrolní úřad bere na vědomí, že cílem norských orgánů při zavedení zákona o navracení DPH bylo vytvořit neutralitu při zadávání veřejných zakázek na zboží a služby podléhající DPH pořizované pro veřejnou správu. Tuto neutralitu nelze zaměňovat s neutralitou vlastní samotnému systému DPH.

Účel vytvořit vyrovnané podmínky pro pořizování zboží a služeb pro orgány veřejné moci „interně“ a prostřednictvím subdodávek není v souladu s logikou systému DPH, a proto by se mohl brát v úvahu pouze při hodnocení slučitelnosti daného opatření.

Z výše zmíněných důvodů Kontrolní úřad učinil závěr, že navracení DPH nemůže být opodstatněno povahou a logikou systému DPH. Představuje proto selektivní opatření.

1.5 *Narušení hospodářské soutěže*

Aby určité opatření spadalo do působnosti čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, musí narušovat hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením.

Navracení daně placené na vstupu může být poskytnuto pouze veřejným a soukromým subjektům, které spadají do působnosti článku 2 zákona o navracení DPH. Pokud však tyto subjekty poskytují služby osvobozené od DPH v hospodářské soutěži s podniky, které nespádají do působnosti článku 2 zákona o navracení DPH, musejí tyto podniky nést vyšší náklady na nákup, i když nabízejí podobné služby. I když bylo navracení daně placené na vstupu zavedeno s cílem zmírnit deformace obecních akvizic, vedlo k narušení hospodářské soutěže mezi orgány veřejné moci, které vykonávají hospodářské činnosti, a soukromými podniky, které vykonávají stejné hospodářské činnosti v odvětvích osvobozených od DPH. Díky zásahům státu jsou tak ve chvíli, kdy jsou všechny ostatní faktory podobné, výrobky nabízené soukromými hospodářskými subjekty dražší. Dochází tak k narušení hospodářské soutěže. V oblastech, kde náhradu dostávají jak veřejné, tak soukromé subjekty, stále hrozí, že státní podpora naruší hospodářskou soutěž mezi vnitrostátními a dalšími hospodářskými subjekty EHP, které působí na stejném trhu.

Co se tedy týče náhrad poskytovaných podnikům, které vyrábějí zboží nebo poskytují služby osvobozené od DPH, má Kontrolní úřad za to, že dochází k narušení soutěže mezi podniky.

1.6 *Účinek na obchod*

Opatření státní podpory spadá do působnosti čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP pouze tehdy, pokud ovlivňuje obchod mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

Ve svých připomínkách k rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 225/06/KOL norské orgány zpochybnilly posouzení kritéria účinku na obchod provedené Kontrolním úřadem, které se podle jejich názoru nezakládalo na správném pochopení situace. Podle jejich názoru dostávají obce prostřednictvím režimu navracení DPH zpět daň placenou na vstupu zejména za zboží a služby nakupované pro své povinné činnosti. Co se týče nepovinných činností, které obce mohou vykonávat, norské orgány nenašly žádné oblasti osvobozené od DPH, v nichž by příjemci navracení DPH vykonávali své služby v hospodářské soutěži s jinými podniky v rámci EHP, kromě určitého druhu škol, jimiž se stěžovatel zabýval. Norské orgány se domnívají, že v sousedních evropských zemích existuje velmi málo podniků, které soutěží s norskými podniky, na něž se vztahuje zákon o navracení DPH.

⁽¹⁾ Věc C-172/03 *Wolfgang Heiser*, citováno výše.

⁽²⁾ Věc C-159/01 *Nizozemí v. Komise* [2004] s. I-4461, odstavec 51.

Kontrolní úřad zopakoval svůj postoj vyjádřený v rozhodnutí č. 225/06/KOL o posouzení účinku na obchod. Kontrolní úřad je povinen zkoumat, zda režim podpory může ovlivnit obchod v rámci EHP, nikoli určovat jeho skutečný účinek⁽¹⁾. V rámci režimu navrácení DPH může být DPH placená na vstupu podle podmínek režimu v zásadě vrácena všem příjemcům bez ohledu na to, zda bude mít podpora konkrétního subjektu účinek na obchod. Precedenční právo ESD stanoví, že „v případě režimu podpor se Komise může omezit na zkoumání všeobecných charakteristik dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití.“⁽²⁾ Soudní dvůr ESVO rovněž podpořil tento výklad⁽³⁾.

Kritérium účinku na obchod se tradičně vykládá tak, že za státní podporu se obecně považuje opatření, které může ovlivnit obchod mezi státy EHP⁽⁴⁾. I když norské orgány správně odhadují, že s příjemci podle zákona o navrácení DPH soutěží pouze několik podniků v rámci EHP, může podpůrné opatření přesto obchod ovlivnit, neboť pro posouzení kritéria účinku na obchod ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP není důležitý ani počet příjemců, ani počet soutěžitelů⁽⁵⁾.

Poskytnutí státní podpory určitému podniku může vést k zachování nebo ke zvýšení vnitřních zásob, čímž se ostatním podnikům omezí příležitost proniknout na trh států EHP⁽⁶⁾. Charakter podpory tedy nezávisí na místním nebo regionálním charakteru poskytovaných služeb, ani na rozsahu oblasti dotčené činnosti⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ Věc C-298/00 P, *Itálie v. Komise*, [2004], s. I-4087, odstavec 49 a věc C-372/97, *Itálie v. Komise*, [2004], s. I-3679, odstavec 44.

⁽²⁾ Věc T-171/02 *Regione autonoma della Sardegna v. Komise* [2005], s. II-2123, odstavec 102; věc 248/84 *Německo v. Komise* [1987], s. 4013, odstavec 18; věc C-75/97 *Belgie v. Komise* [1999], s. I-3671, odstavec 28 a věc C-278/00 *Recko v. Komise* [2004], s. I-3997, odstavec 44.

⁽³⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavec 57 a věc E-2/05 *Kontrolní úřad ESVO v. Island* [2005] Zpráva Soudního dvora ESVO, s. 202, odstavec 24.

⁽⁴⁾ Spojené věci T-298/97-T-312/97 a další *Alzetta a další v. Komise* [2000], s. II-2319, odstavec 76–78.

⁽⁵⁾ Věc C-71/04 *Administración del Estado v. Xunta de Galicia* [2005] s. I-7419, odstavec 41; věc C-280/00 *Altmark Trans* [2003], s. I-7747, odstavec 81; spojené věci C-34/01 až C-38/01 *Enirisorse* [2003], s. I-14243, odstavec 28; věc C-142/87 *Belgie v. Komise* („*Tubemeuse*“) [1990], s. I-959, odstavec 43; spojené věci C-278/92 až C-280/92 *Španělsko v. Komise* [1994], s. I-4103, odstavec 42.

⁽⁶⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavec 59; věc C-303/88, *Itálie v. Komise*, [1991], s. I-1433, odstavec 27; spojené věci C-278/92 až C-280/92 *Španělsko v. Komise* [1994], s. I-4103, odstavec 40, věc C-280/00 *Altmark Trans*, citováno výše, odstavec 78.

⁽⁷⁾ Věc C-280/00 *Altmark Trans*, citováno výše, odstavec 77; věc C-172/03 *Wolfgang Heiser* [2005], s. I-1627, odstavec 33; věc C-71/04 *Administración del Estado v. Xunta de Galicia* [2005], s. I-7419, odstavec 40.

Neexistuje žádná hranice ani procento, pod nimiž by bylo možno stanovit, že obchod mezi smluvními stranami není ovlivněn⁽⁸⁾. Podle judikatury⁽⁹⁾ naopak v případech, kdy státní finanční podpora posiluje postavení některého podniku ve srovnání s ostatními podniky soutěžícími na vnitřním trhu EHP, je třeba se na tyto podniky dívat jako na podniky ovlivněné touto podporou.

Články 5 a 5a v kapitole I zákona o DPH vyjímají určitá plnění z působnosti zákona o DPH. Článek 5b téhož zákona navíc předpokládá, že zákon neupravuje poskytování některých služeb, mezi jinými služeb zdravotnických a souvisejících se zdravotnictvím, služeb sociálních, vzdělávacích, finančních, služeb souvisejících s výkonem veřejné moci, služeb ve formě nároku na návštěvu divadelních, operních, baletních, filmových a cirkusových představení, výstav v galeriích a muzeích, loterií, služeb spojených s podáváním jídel ve školních a studentských jídelnách atd. Všechny tyto služby jsou tedy osvobozeny od DPH, ale v zásadě se na ně vztahuje zákon o navrácení DPH.⁽¹⁰⁾ Některé z těchto oblastí, jako jsou například finanční služby, služby spojené s podáváním jídel ve školních a studentských jídelnách, některé zubařské služby, některé vzdělávací služby poskytované za úplaty a některé služby v oblasti kinematografie, jsou částečně nebo plně otevřené hospodářské soutěži v celém EHP. Podpora poskytovaná podnikům v odvětvích, která jsou otevřena hospodářské soutěži, tak může ovlivnit obchod mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

Z těchto důvodů a s ohledem na judikaturu Soudního dvora má Kontrolní úřad za to, že zákon o navrácení DPH je všeobecným celostátním režimem náhrad, který může ovlivnit obchod mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

1.7 Závěr

Z výše uvedených důvodů došel Kontrolní úřad k závěru, že zákon o navrácení DPH představuje režim státní podpory ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP.

⁽⁸⁾ Věc C-280/00 *Altmark Trans*, [2003], s. I-7747, odstavec 81, věc C-172/03 *Wolfgang Heiser*, [2005], s. I-1627, odstavec 32.

⁽⁹⁾ Věc E-6/98 *Norsko v. Kontrolní úřad ESVO*, citováno výše, odstavec 59; Věc 730/79 *Philip Morris v. Komise* [1980], s. 2671, odstavec 11.

⁽¹⁰⁾ Článek 4 zákona o navrácení DPH zavádí určité omezení možnosti získat zpět DPH.

2. Procesní požadavky

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

Norské orgány neinformovaly Kontrolní úřad o zákonu o navracení DPH před jeho zavedením. Kontrolní úřad tedy došel k závěru, že norské orgány nedodržely své povinnosti vyplývající z čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem.

3. Slučitelnost podpory

Kontrolní úřad má za to, že na tento případ nelze použít žádnou z odchylek podle čl. 61 odst. 2 Dohody o EHP.

Co se týče použití čl. 61 odst. 3 Dohody o EHP, navracení daně placené na vstupu nelze považovat za opatření v rámci čl. 61 odst. 3 písm. a) Dohody o EHP, neboť žádný z norských regionů nesplňuje podmínky tohoto ustanovení, které vyžaduje mimořádně nízkou životní úroveň nebo vysokou nezaměstnanost. Nezdá se, že by navracení daně napomohlo uskutečnění některého významného projektu společného evropského zájmu anebo napravilo vážnou poruchu v hospodářství některého členského státu, jak se vyžaduje na základě čl. 61 odst. 3 písm. b) Dohody o EHP.

Co se týče čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP, lze podporu 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. Nezdá se, že by tento režim podpory usnadňoval rozvoj určitých hospodářských činností nebo oblastí, nýbrž, jak uvedly norské orgány, jeho cílem je vytvoření stejných podmínek pro zboží a služby podléhající DPH mezi „interním“ poskytováním služeb a jejich subdávky v rámci obcí.

Kontrolní úřad má za to, že snížení provozních nákladů podniku, jako je daň placená na vstupu, představuje provozní podporu. Tento druh podpory je v zásadě zakázán. Kontrolní úřad má tedy za to, že zákon o navracení DPH představuje režim podpory, který v jeho současné podobě nelze považovat za slučitelný s pravidly státní podpory Dohody o EHP.

Bez ohledu na toto Kontrolní úřad připomíná, že v souladu s výše uvedeným vzniká otázka, zda určité opatření představuje státní podporu, pouze tehdy, pokud se dotčené opatření týká hospodářské činnosti, tj. činnosti spočívající v poskytování služeb a zboží na dotčeném trhu. To v tomto případě znamená, že se posouzení státní podpory včetně posouzení slučitelnosti opatření nepoužije v případě, že příjemci tohoto režimu provádějí úkoly veřejné správy nebo zákonné povinnosti, které nepředstavují hospodářskou činnost.

Navíc se podle čl. 59 odst. 2 Dohody o EHP pravidla státní podpory nepoužijí pro podniky pověřené poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu, pokud by použití těchto pravidel bránilo plnění zvláštních úkolů, které jim byly svěřeny, a pokud by byl ovlivněn obchod v rozporu se zájmy smluvních stran Dohody.

Obecně mají státy široký prostor pro vlastní uvážení, když definují služby, které by bylo možno klasifikovat jako služby obecného hospodářského zájmu. V tomto ohledu je úkolem Kontrolního úřadu zajistit, aby definice služeb obecného hospodářského zájmu nebyla zjevně nesprávná. V souvislosti se stávajícím případem nemůže Kontrolní úřad podrobně zhodnotit, zda všichni dodavatelé v odvětvích osvobozených od DPH, kteří mají nárok na navracení daně placené na vstupu, tj. na něž se vztahuje režim podpory, splňují podmínky čl. 59 odst. 2 Dohody o EHP. Kontrolní úřad může pouze stanovit, že v případě splnění těchto podmínek lze navracení DPH placené na vstupu určitému podniku nebo konkrétní skupině podniků považovat za slučitelnou státní podporu ve smyslu čl. 59 odst. 2 Dohody o EHP. Zákon o navracení DPH není takto omezen.

Dne 28. listopadu 2005 přijala Evropská komise rozhodnutí o použití čl. 86 odst. 2 Smlouvy o ES na státní podporu ve formě vyrovnávací platby za závazek veřejné služby poskytované určitým podnikům pověřeným poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu⁽¹⁾. Toto rozhodnutí bylo začleněno do Dohody o EHP v červenci 2006⁽²⁾.

Podle tohoto rozhodnutí⁽³⁾ mají nemocnice a zařízení sociálního bydlení, jež jsou pověřeny úkoly zahrnujícími poskytování služeb obecného hospodářského zájmu, specifickou povahu, kterou je třeba zohlednit. Míra narušení hospodářské soutěže v těchto odvětvích v současné fázi rozvoje vnitřního trhu není nutně úměrná výši obrátu a vyrovnávacích plateb. Z ohlašovací povinnosti jsou tedy vyňaty nemocnice poskytující lékařskou péči, popřípadě pohotovostní služby a doplňkové služby v přímém vztahu k hlavní činnosti, zejména v oblasti výzkumu, a zařízení sociálního bydlení poskytovaného znevýhodněným občanům nebo příslušníkům sociálně méně zvýhodněných skupin, kteří nejsou schopni z důvodů omezené solventnosti získat bydlení za tržních podmínek.

⁽¹⁾ Zveřejněné v Úř. věst. L 312 ze dne 29.11.2005, s. 67.

⁽²⁾ Rozhodnutí Komise 2005/842/ES ze dne 28. listopadu 2005 o použití čl. 86 odst. 2 Smlouvy o ES na státní podporu ve formě vyrovnávací platby za závazek veřejné služby poskytované určitým podnikům pověřeným poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu bylo začleněno do přílohy XV Dohody o EHP jako bod 1h rozhodnutím č. 91/2006 (Úř. věst. L 289, 19.10.2006, s. 31 a dodatek EHP č. 52, 19.10.2006, s. 24), platným od 8.7.2006.

⁽³⁾ Bod 15.

Tato výjimka se však nevztahuje na navrácení daně placené na vstupu poskytnuté podniku za tu část jeho hospodářské činnosti, která není součástí tohoto závazku veřejné služby. Jak bylo uvedeno výše, tento režim náhrad představuje státní podporu a nelze ho považovat za slučitelný s pravidly Dohody o EHP. V této souvislosti je možno odkázat na některá odvětví dotčené činnosti, tj. na odvětví osvobozená od DPH, u nichž je ze stávající rozhodovací praxe Evropské komise nebo Kontrolního úřadu nebo ze stávající judikatury jasné, že jejich činnost představuje hospodářskou činnost prováděnou v soutěži s ostatními. To je zejména případ zubařů ⁽¹⁾ nebo ambulantních služeb ⁽²⁾.

Někteří příjemci podpory podle režimu navrácení DPH mohou navíc získat další výjimky, jako je podpora *de minimis*, použití ustanovení nařízení o blokové výjimce, jako je nařízení o blokové výjimce pro malé a střední podniky atd.

Ve své současné podobě však režim není nastaven tak, aby řešil pouze závazek veřejné služby nebo některou z výše uvedených výjimek. Zákon o navrácení DPH má široké použití a pojetí. Neobsahuje požadovaná kritéria, která by zajistila splnění těchto výjimek. Z tohoto důvodu nelze režim jako takový považovat za slučitelný s pravidly státní podpory Dohody o EHP.

4. Závěr

Kontrolní úřad shledává, že norské orgány v rozporu s právními předpisy zavedly zákon o navrácení DPH, čímž došlo k porušení čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem. Navrácení daně placené na vstupu stanovené v tomto zákoně není ve své současné podobě z výše uvedených důvodů slučitelné s fungováním Dohody o EHP.

Podle článku 14 části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem nařídí zpravidla Kontrolní úřad v případě protiprávní podpory, pokud je považována za neslučitelnou, dotčenému státu ESVO, aby od příjemce podpory žádal její navrácení.

Kontrolní úřad je toho názoru, že navrácení podpory v posuzovaném případě žádné obecné zásady nebrání. Podle zavedeného precedenčního práva je zrušení protiprávní podpory prostřednictvím jejího navrácení logickým důsledkem zjištění, že je podpora protiprávní. Navrácení protiprávně poskytnuté státní podpory s cílem znovu zavést stav, který existoval dříve, nelze

v zásadě považovat za nepřiměřené cílům Dohody EHP v souvislosti se státní podporou. Navrácením podpory se její příjemce vzdává výhody, kterou na rozdíl od ostatních soutěžitelů na trhu získal, a obnovuje se situace, která existovala před vyplacením podpory ⁽³⁾. Z významu navrácení podpory také obecně vyplývá, s výjimkou výjimečných okolností, že Kontrolní úřad nepřekročí meze své posuzovací pravomoci, kterou mu přiznává precedenční právo Soudního dvora, když požádá dotčený stát ESVO, aby získal zpět částky poskytnuté v rámci protiprávní podpory, protože pouze obnovuje stav, který existoval dříve ⁽⁴⁾.

S ohledem na naléhavý charakter dohledu nad státními podporami prováděného Kontrolním úřadem na základě protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem mohou mít příjemci podpory v zásadě legitimní očekávání, pokud jde o oprávněnost podpory, pouze v případě, že podpora byla poskytnuta v souladu s postupem stanoveným v uvedeném protokolu ⁽⁵⁾.

Stanoviska komisaře Bolkesteina uvedená norskými orgány se týkala souladu dotčených režimů s pravidly pro DPH jako takovými. Komisař Bolkenstein navíc zahrnul nejméně do jednoho svého stanoviska toto prohlášení: „*pokud budou dodržena pravidla státní podpory*“. Kontrolní úřad má tedy za to, že tato stanoviska neopravňují k žádným legitimním očekáváním.

Norské orgány navíc neuvedly žádný podobný režim státní podpory schválený Evropskou komisí nebo Kontrolním úřadem, na jehož základě by bylo možno existenci legitimních očekávání ohledně zákona o navrácení DPH zdůvodnit.

Z těchto důvodů má Kontrolní úřad za to, že v tomto případě nejsou zřejmě žádné výjimečné okolnosti, které by na straně příjemců podpory vedly k legitimnímu očekávání.

Navrácení podpory by mělo zahrnovat složené úroky v souladu s čl. 14 odst. 2 části II protokolu 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvorem a články 9 a 11 rozhodnutí Kontrolního úřadu 195/04/KOL ze dne 14. července 2004 ⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ Věc C-172/03 *Wolfgang Heiser*, citováno výše.

⁽²⁾ Věc C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner v. Landkreis Südwestpfalz* [2001], s. I-8089.

⁽³⁾ Věc C-350/93, *Komise v. Itálie*, [1995], s. I-699, odstavec 22.

⁽⁴⁾ Věc C-75/97, *Belgie v. Komise*, [1999], s. I-3671, odstavec 66 a věc C-310/99 *Itálie v. Komise*, [2002], s. I-2289, odstavec 99.

⁽⁵⁾ Věc C-169/95 *Španělsko v. Komise* [1997], s. I-135, odstavec 51.

⁽⁶⁾ Zveřejněno v Úř. věst. L 139, 25.5.2006, s. 37 a v dodatku EHP č. 26, 25.5.2006, s. 1.

Kontrolní úřad tedy požaduje, aby norské orgány přijaly potřebná opatření k navracení neslučitelné podpory, která byla poskytnuta podle článku 3 zákona o navracení DPH, a do dvou měsíců o tom úřad informovaly.

Norské orgány změní s okamžitým účinkem zákon o navracení DPH, aby vyloučily poskytnutí státní podpory. Do dvou měsíců budou Kontrolní úřad informovat o tom, jaké nutné legislativní změny provedly

PŘIJAL TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Státní podpora poskytnutá v souvislosti se zákonem o navracení DPH zavedeným norskými orgány není slučitelná s fungováním Dohody o EHP.

Článek 2

Norsko změní s okamžitým účinkem zákon o navracení DPH, aby vyloučilo poskytnutí státní podpory.

Článek 3

Norské orgány přijmou všechna nezbytná opatření, aby každý přijímající podnik podporu uvedenou v článku 1 vrátil.

Článek 4

Navracení podpory se uskuteční bez prodlení a v souladu s postupy stanovenými vnitrostátním právem, pokud dovolují

okamžitý a účinný výkon rozhodnutí. Podpora, která má být navracena, zahrnuje úrok a složený úrok za dobu ode dne, kdy byla příjemci dána k dispozici, do dne jejího navracení. Úrok se vypočte na základě článků 9 a 11 rozhodnutí Kontrolního úřadu ESVO č. 195/04/KOL.

Článek 5

Norské orgány do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí uvědomí Kontrolní úřad ESVO o opatřeních přijatých k jeho splnění.

Článek 6

Toto rozhodnutí je určeno Norskému království.

Článek 7

Pouze anglické znění je závazné.

V Bruselu dne 3. května 2007.

Za Kontrolní úřad ESVO

Bjørn T. GRYDELAND
předseda

Kurt JÄGER
člen kolegia