

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Katedra evropského práva

Diplomová práce

ZDANĚNÍ JAKO VEŘEJNÁ PODPORA

Taxation as State Aid

Autor: Jana Kubová

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Pavel Svoboda, DEA, Ph.D.

Datum vypracování: březen 2013

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

.....

Jana Kubová

Poděkování

Děkuji doc. JUDr. Pavlu Svobodovi, DEA, Ph.D. za vedení mé diplomové práce a za jeho odborné rady.

Současně děkuji mé rodině za podporu při zpracování této práce i za podporu v průběhu celého mého studia.

Obsah

| | |
|---|----|
| Úvod..... | 5 |
| 1 Obecná část..... | 7 |
| 1.1 Pojem veřejná podpora..... | 7 |
| 1.2 Definice veřejné podpory..... | 8 |
| 1.3 Daně..... | 10 |
| 1.3.1 Daňová soutěž..... | 13 |
| 1.3.2 Kodex chování..... | 14 |
| 1.4 Pokyny..... | 16 |
| 1.5 Daňová veřejná podpora..... | 17 |
| 1.6 Statistika..... | 19 |
| 2 Rozbor práva veřejných podpor..... | 20 |
| 2.1 Znak: Podpory v jakékoliv formě..... | 20 |
| 2.1.1 Market Economy Investor Principle..... | 23 |
| 2.1.2 Podnik v evropském právu..... | 24 |
| 2.2 Znak: Poskytované státem nebo ze státních prostředků..... | 26 |
| 2.3 Znak: Narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž..... | 28 |
| 2.4 Znak: Zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby..... | 29 |
| 2.4.1 Materiální (odvětvová) selektivita..... | 31 |
| 2.4.2 Horizontální selektivita..... | 33 |
| 2.4.3 Regionální selektivita..... | 34 |
| 2.4.4 Ospravedlnění..... | 40 |
| 2.5 Znak: Ovlivňují obchod mezi členskými státy..... | 42 |
| 2.6 Procesní stránka práva veřejných podpor..... | 43 |
| 2.7 Soudní přezkum..... | 43 |
| 2.8 Navrácení podpory..... | 45 |

| | | |
|-----|---|----|
| 2.9 | De minimis | 46 |
| 3 | Další vybrané problémy | 48 |
| 3.1 | Smlouvy o zamezení dvojího zdanění..... | 48 |
| 3.2 | Základní svobody | 49 |
| 3.3 | Daňové pobídky | 50 |
| 3.4 | Diskreční pravomoci státní správy..... | 51 |
| 3.5 | Autonomní území..... | 51 |
| 3.6 | Speciální daně a poplatky..... | 53 |
| 3.7 | Mezinárodní přesahy | 54 |
| | Závěr | 56 |
| | Použité prameny | 59 |
| 1 | Literatura..... | 59 |
| 2 | Odborné články..... | 60 |
| 3 | Judikatura a rozhodnutí Komise | 62 |
| 4 | Ostatní..... | 65 |
| | Abstract: Taxation as State Aid | 68 |
| | Resumé: Zdanění jako veřejná podpora..... | 69 |
| | Klíčová slova | 70 |

Úvod

Právo veřejných podpor je velice důležitou součástí práva hospodářské soutěže a zasahuje i do zdánlivě nesouvisejících odvětví jako je zdanění. V této práci se zabývám tím, jak může být zdanění ovlivněno právě právními předpisy, které se týkají veřejné podpory. Téma jsem si zvolila z toho důvodu, že je v české literatuře takřka nepopsané a chtěla jsem se věnovat nepříliš zřejmé, ale o to důležitější, formě veřejné podpory, kterou je zdanění. Důraz kladu na to, jak je úprava daní v členských státech Evropské unie ovlivněna právem veřejné podpory.

Cílem práce je shrnout a popsat možnosti, jakými je veřejná podpora udělována prostřednictvím zdanění. Tedy zjistit, kdy je vůbec zdanění možno považovat za veřejnou podporu a jaká je v daném případě rozhodovací praxe Komise a Soudního dvora Evropské unie.

Práce je rozdělena do tří částí. První část se zaměřuje na obecné shrnutí práva veřejných podpor a daní z pohledu evropského práva včetně daňové soutěže.

Druhá část podrobně rozebírá jednotlivé charakteristiky veřejné podpory, u nichž jsou akcentovány právě specifika pro veřejnou podporu ve formě zdanění. Zejména se zabývám otázkou selektivity (tedy výběrovosti), která je nejdůležitějším faktorem v určení, zda se u daného daňového opatření jedná o veřejnou podporu. Tato část je klíčová pro správné zjištění, zda určité opatření je veřejnou podporou. Rozborem příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie a rozhodnutí Komise získáme odpověď na otázku, jak mohou členské státy používat zdanění, aniž by se dostaly do rozporu s právem veřejné podpory.

Třetí část se týká vybraných otázek zdanění z pohledu veřejné podpory, jako jsou např. mezinárodní přesahy práva veřejných podpor.

Diplomová práce se především zabývá hmotněprávními aspekty. Procesněprávní vztahy jsou naznačeny jen velice okrajově v místech, kde jsou specifické problémy mezi daňovým řízením a procesní částí práva veřejné podpory.

Z důvodu přehlednosti jsem veškeré odkazy na jednotlivé články ve smlouvách aktualizovala podle současného číslování. V diplomové práci používám aktuální označení pro Tribunál, i když z časového hlediska dříve rozhodoval Soud prvního stupně.

Práce byla uzavřena ke dni 1. dubna 2013.

1 Obecná část

1.1 Pojem veřejná podpora

Právo veřejných podpor je jednou ze tří částí soutěžního práva spolu s právem proti nekalé soutěži a právem na ochranu soutěže.¹ V současné době je právo veřejných podpor zakotveno zejména ve Smlouvě o fungování Evropské unie (dále jen SFEU), konkrétně v Hlavě VII *Společná pravidla pro hospodářskou soutěž, daně a sbližování právních předpisů*, Kapitole 1 *Pravidla hospodářské soutěže*, Oddílu 2 *Státní podpory*.²

Přestože Oddíl 2 SFEU je nadepsán *Státní podpory* (v anglickém jazyce *Aid Granted by States*), termín „veřejná podpora“ je používám v zákoně č. 215/2004 Sb.³, o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory (původně byl termín použit v zákoně č. 59/2000 Sb.), v platném znění, kde je v § 2 písm. a) stanoveno, že pro účely tohoto zákona se rozumí veřejnou podporou podpora vymezená v čl. 107 SFEU. V dalších předpisech a textech Evropské unie se používá termín „Státní podpora“, který je překladem anglického termínu „State Aid“. Dále se lze setkat i s termínem státní dotační nebo subvenční právo.⁴ Přesto bude v této práci dále používán termín veřejná podpora, jelikož se jedná o fakticky přesnější pojem, protože podpory nemusí být poskytovány jen státem a také proto, že se tento pojem již v českém povědomí vžil.⁵

Veřejné podpory jsou nástrojem národohospodářské politiky, který podporuje domácí hospodářství a vyrovnává určité negativní následky tržního hospodářství. Tím se státy ale dostávají do pozice, kdy mohou narušit volnou hospodářskou soutěž.⁶ Cílem práva veřejných podpor není jen samotná ochrana hospodářské soutěže, ale i ochrana slabších

¹ MUNKOVÁ, Jindřiška; SVOBODA, Pavel; KINDL, Jiří. *Soutěžní právo*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2006, xix, s. 25-28. Beckovy mezioborové učebnice.

² Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010/C 83/01. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:CS:HTML>

³ Zákon č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje ze dne 2. dubna 2004.

⁴ TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, lii, s. 564 a násl. Právnícké učebnice (C. H. Beck).

⁵ KINCL, Michael. Daňové úlevy jako forma veřejné podpory. *Právní fórum: český právnícký měsíčník*. 2004, č. 1. s. 96-99.

⁶ SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2010, xli, Beckova edice komentované zákony. s. 476.

členských států, které by neměly tolik peněžních prostředků na podporu svých hospodářských zájmů.

Jak uvádí Akční plán pro státní podpory, základem politiky hospodářské soutěže je myšlenka, že tržní hospodářství poskytuje nejlepší záruku pro zlepšování životních podmínek občanů v Evropské unii. Kontrola veřejných podpor vyplývá z potřeby zachovat rovné podmínky pro všechny podniky obchodující na vnitřním trhu bez ohledu na to, ve kterém členském státě jsou usazeny. Jinak by mohlo dojít k tomu, že podniky, které žádnou veřejnou podporu neobdrží, musí omezovat své působení na trhu, jelikož se pomocí veřejné podpory vytvářejí překážky vstupu na trh. V důsledku takových narušení hospodářské soutěže je možné, že se zákazníci budou setkávat s vyššími cenami, zbožím s nižší kvalitou a s nižší snahou podniků o vývoj nových produktů.⁷

Učebnice Evropského práva⁸ dále odlišuje pojem veřejné podpory od pojmů dumping a subvence. Dumpingem se rozumí cenová diskriminace, kdy je zboží prodáváno za nižší ceny ve státě dovozu než ve státě vývozu nebo výroby. Subvencí pak může být např. přímé financování ve formě darů, půjček nebo potenciálních zdrojů, promíjení povinností, poskytování výhod ve vztahu k zákonným povinnostem, dodávky zboží za jiných než obvyklých podmínek. Dnes se antisubvenční a antidopingové právo uplatňuje jen vůči nečlenským státům, mezi členskými státy ztratilo svůj význam po vytvoření společného vnitřního trhu.

1.2 Definice veřejné podpory

Právo veřejných podpor se nachází ve smlouvách o evropské integraci od jejich počátků. Již ve Smlouvě o založení Evropského společenství uhlí a oceli podepsané v Paříži dne 18. dubna 1951⁹ se v čl. 4 písm. (c)¹⁰ zakazuje subvence nebo podpora, kterou poskytnou státy, v jakékoliv formě.

⁷ Akční plán pro státní podpory Cílenější státní podpory a jejich nižší počet: plán pro reformu státní podpory v letech 2005–2009 odst. 6 a 7: KOM(2005) 107 v konečném znění. In: [online]. [cit. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52005DC0107:cs:pdf>

⁸ TICHÝ, Luboš. s. 577.

⁹ TICHÝ, Luboš. s. 11.

¹⁰ Article 4

The following are recognized as incompatible with the common market for coal and steel and shall accordingly be abolished and prohibited within the Community, as provided in this Treaty:

(...)

Ve Smlouvě o založení Evropského společenství ze dne 25. března 1957 je v čl. 92 původní ustanovení zakazující veřejnou podporu v podstatě ve shodné podobě jako nynější čl. 107 SFEU (dříve čl. 87).

Veřejné podpory jsou z pohledu hmotného práva upraveny zejména v čl. 107 SFEU. Procesní otázky jsou pak upraveny v následujících člancích 108 a 109 SFEU.

Čl. 107 odst. 1 SFEU zní: *„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.“*

Čl. 107 odst. 1 SFEU tedy stanoví, že veřejné podpory jsou obecně neslučitelné s vnitřním trhem. Komentář¹¹ k tomu uvádí: *„Východiskem evropské úmluvy není zákaz poskytování všech státních podpor, ale koncept neslučitelnosti státních podpor (...) s vnitřním trhem.“* Neslučitelnost dále váží autoři k ex-ante přezkumu poskytované podpory. S tímto postojem v komentáři osobně nesouhlasím, jelikož v čl. 101 odst. 1 SFEU je uvedeno: *„S vnitřním trhem jsou neslučitelné, a proto zakázané, veškeré dohody mezi podniky (...).“* Nelze neslučitelnost vykládat jinak v čl. 101 SFEU a jinak v čl. 107 SFEU. Neslučitelnost s vnitřním trhem v čl. 107 SFEU by tedy měla být vykládána analogicky s čl. 101 SFEU. Je třeba dojít k závěru, že neslučitelnost má stejný význam jako zakázanost a tedy podpory jsou obecně zakázané. Komise ex-ante přezkoumává jen ty podpory, které jsou jí oznámeny.

Z obecného zákazu veřejných podpor však existuje řada výjimek, v čl. 107 odst. 2 SFEU jsou upraveny podpory slučitelné s vnitřním trhem a v odst. 3 podpory, které mohou být považovány za slučitelné s vnitřním trhem, a které jsou dále upraveny sekundárními předpisy. Tyto výjimky zahrnují ekonomické a sociální cíle, na které musí být brán zřetel a které ospravedlňují udělení podpory. Je třeba vybalancovat potřebu těchto sociálních a ekonomických cílů s volnou hospodářskou soutěží.

(c) *subsidies or aids granted by States, or special charges imposed by States, in any form whatsoever;*
(...)

Smlouvy: Treaty establishing the European Coal and Steel Community (draft english text). *EUR-lex: Přístup k právu Evropské Unie*[online]. 1951 [cit. 2012-10-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/cs/treaties/index.htm>

¹¹ SYLLOVÁ, Jindřiška. s. 476.

Z daňového hlediska jsou nejvýznamnější výjimky uvedené v čl. 107 SFEU odst. 3 písm. (a) regionální podpora a (c) odvětvová podpora.

Neexistuje přesná definice veřejných podpor, čl. 107 odst. 1 SFEU pouze stanoví definiční znaky.¹² Definičními znaky jsou:

1. podpory v jakékoliv formě,
2. poskytované státem nebo ze státních prostředků,
3. narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž,
4. zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby a
5. ovlivňují obchod mezi členskými státy.

Přestože v některé literatuře¹³ jsou uváděny jen poslední čtyři znaky, je třeba k nim připojit i znak uvedený na prvním místě, a proto budu v souladu se zejména zahraniční literaturou používat všech těchto pět definičních znaků.¹⁴ Jejich podrobnému rozboru bude věnována druhá část této práce.

1.3 Daně

Daně patří mezi základní znaky suverénního státu, tvoří základní pilíř státní moci, prostřednictvím jehož jsou financovány zájmy státu. Historicky státy uplatňovaly rozdílnou daňovou zátěž na mezinárodní a domácí situace, aby ochránily svoje národní podniky a omezily přístup cizích podniků na domácí trh. V současnosti naopak existují snahy o uplatnění zákazu daňové diskriminace a harmonizace daní tak, aby se odstranily odlišnosti mezi členskými státy a odbouraly se zbytečné náklady pro podniky, které pocházejí z odlišných požadavků na odvod daní v různých členských státech. Případně se dokonce uvažuje o vytvoření vlastní daňové suverenity Evropské unie, a to její delegací z členských států.

¹² KINCL, Michael. s. 96-99.

¹³ srov. SYLLOVÁ, Jindřiška. s. 477.

¹⁴ např. BARTOSCH, Andreas. Is there a need for a Rule of Reason in European State aid law? Or how to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity?. *Common market law review*. Dordrecht: Nijhoff, 2010, č. 3. nebo WISHLADE, Fiona. When are Tax Advantages State Aids and when are they General Measures?. *Regional and Industrial Policy Research Paper*. 1997, č. 20.

Daňová ustanovení jsou v primárním právu Evropské unie upraveny ve Smlouvě o fungování Evropské unie v člancích 110 až 113. Jsou doplňkem ustanovení o odstranění cel a dávek s rovnocenným účinkem jako cla. Harmonizace nepřímých daní je však možná jen podle čl. 113 SFEU a u přímých daní podle čl. 115 SFEU. Tento proces je ztížen podmínkou jednomyslnosti.

V současnosti není možné prostřednictvím daní poskytovat ochranu tuzemským výrobkům. S podniky se musí zacházet stejně, přičemž rozhodné jsou skutečné následky nikoliv jen formálně stejné zacházení.

U přímých daní neexistuje harmonizace, proto se daňové systémy jednotlivých členských států se od sebe významně liší. Zákaz diskriminace znamená v této oblasti stanovení určitého rámce k vyrovnávání daňového zatížení mezi danými systémy. Je zde snaha zabránit daňovému znevýhodňování zboží při obchodu mezi jednotlivými členskými státy a přispět k soutěžní neutralitě vnitrostátních daňových systémů.¹⁵

Naopak u nepřímých daní existuje částečná harmonizace. Nejvíce pokročila spolupráce u daně z přidané hodnoty, kde byl zaveden společný systém daně z přidané hodnoty. Směrnice o DPH¹⁶ harmonizuje územní působnost, osoby povinné k dani, zdanitelná plnění, základ daně, osvobození od daně, administrativní povinnosti a zakládá spolupráci správců daně, aby docházelo k efektivnímu vybírání daně z přidané hodnoty a omezily se daňové podvody v mezinárodních obchodech. Určitá autonomní území mají speciálně udělena práva na nižší sazbu daně z přidané hodnoty oproti ostatním územím daného členského státu, např. Azory.¹⁷

Dále jsou ještě ve směrnicích společně upraveny spotřební daně z tabákových výrobků, alkoholu, alkoholických nápojů a energetických produktů a elektřiny. Je tady společně upraven vznik daňové povinnosti, definice produktů, na které se spotřební daň vztahuje, minimální sazby daně a osvobození od daně. Znovu zde existují četné individuální výjimky pro členské státy.

¹⁵ TICHÝ, Luboš. s. 590.

¹⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty *Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1–118.*

¹⁷ TRAVERSA, Edoardo. Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' regional and Local Authorities?. *EC tax review*. 2011, č. 1. ISSN 0928-2750. s. 6. a Směrnice o DPH čl. 105.

Další harmonizovanou oblastí je zákaz nepřímých daní z kapitálových vkladů, z registrace nebo z jakékoli jiné formality požadované před zahájením výkonu činnosti podniku, ze změny společenské smlouvy a z restrukturalizačních operací. Je také zakázáno vybírat nepřímé daně z vydávání některých cenných papírů a obligací.¹⁸ Jinak patří úprava zdanění plně do pravomoci členských států.

U přímých daní nepůsobí rozdíly tak negativně na obchod mezi členskými státy, přesto zejména u daní z příjmu právnických osob je harmonizace a odstraňování rozdílů důležité. A právě právo veřejných podpor může být použito na negativní harmonizaci daní a daňových pobídek.

Negativní daňová harmonizace probíhá prostřednictvím soudních sporů týkajících se základních svobod a veřejné podpory, což je jedním z nejdůležitějších prostředků k omezení národní suverenity členských států a jejich autonomních území, dokud nedojde k celkové harmonizaci zdanění.¹⁹

Důvod daňové harmonizace je ten, že rozdílnost daňových systémů členských států je příčinou problémů mezinárodních ekonomických aktivit. Nutnost splnit požadavky všech členských států, kde se daná ekonomická aktivita provádí, zvyšuje náklady zejména na daňové a právní poradenství. Proto odlišnosti v daňových systémech brání volnějšímu mezinárodnímu obchodu.

Úroveň přímých daní ovlivňuje rozhodování investorů, v kterém státě investovat. S tímto názorem sice učebnice Evropského práva plně nesouhlasí a odkazuje i na jiné faktory v rozhodování investorů, avšak z ekonomického hlediska je ale naprosto evidentní, že daně jsou jedním z hlavních faktorů pro určení, kde a jak bude podnik fungovat.²⁰

Členské státy mohou obecně přijmout takové daně, jaké chtějí, pokud se nejedná o harmonizované oblasti. Přesto v judikatuře Soudní dvůr vymezil dvě základní omezení: (1) členský stát nesmí uvalit diskriminující daně na občany jiného členského státu a (2) členský stát nesmí přijmout daně, které by vytvořily překážky základním

¹⁸ Nepřímé daně z kapitálových vkladů. [online]. [cit. 2013-02-21]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/125098_cs.htm

¹⁹ TRAVERSA, Edoardo. s. 7.

²⁰ TICHÝ, Luboš. s. 588.

svobodám nebo by je nějak omezily.²¹ Členský stát také nemůže odůvodnit rozdílné nakládání v oblasti daní tím, že se jedná o nerezidenta. Jediné ospravedlnění je možné, pokud se jedná o objektivně rozdílné situace nebo na výjimky uvedené v primárním právu např. veřejným pořádkem, ochranou zdraví nebo veřejnou bezpečností.²²

1.3.1 Daňová soutěž

Vytvoření vnitřního daňového trhu by odstranilo zvýhodňování vývozu, vyměřování refundací a zjednodušilo by daňové kontroly. Komise ale postupně upouští od plné harmonizace daní ve prospěch soutěže daňových systémů.²³

Chytrá daňová soutěž spočívá ve 3 základních opatřeních: (1) přilákání zahraničních podniků (2) ochraně národních podniků prostřednictvím zabránění dvojího zdanění a (3) opatření proti zneužívání a podvodům v rámci daňového systému.²⁴

Členské státy soutěží mezi sebou o co nejnižší daně. Podstatou soutěže je, zda se jedná o race-to-the-top nebo o race-to-the-bottom, tedy zda je taková soutěž dobrá pro státy a pro ekonomiku Evropské unie jako celek. Nejen Irsko, které se dá v tomto směru považovat za průkopníka nízkých daní z příjmů právnických osob, ale nově i další státy sahají po co nejnižších daních z příjmů právnických osob, aby přilákaly nové investory a udržely si stávající podniky. Přestože jsou to dobré pohnutky pro snižování daní, může se stát, že soutěž ve snižování daní může přispět k rozvratu hospodaření státu tím, že se nebudou vybírat dostatečné daně. Podniky, které nově platí daně v daném členském státu, neváže žádná loajalita, aby se nepřestěhovaly do ještě daňově výhodnějšího státu. Zde by bylo na místě se zamyslet, zda by nebylo celkově výhodnější přijmout harmonizaci daní z příjmu na úrovni Evropské unie a odstranit tím daňovou soutěž.

²¹ GAMMIE, Malcolm. The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2003, č. 3. s. 2.

²² SFEU čl. 36.

²³ TICHÝ, Luboš. s. 593.

²⁴ PISTONE, Pasquale. Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B. V., 2012, č. 2. s. 1.

1.3.2 Kodex chování

Vývoj právní úpravy zdanění jako veřejné podpory je zatím relativně nový a je spojen právě s problémem škodlivé daňové soutěže.

První dokument byl přijat dne 1. prosince 1997 Radou Econfin, která přijala rezoluci Kodexu chování o obchodním zdanění (Code of Conduct).²⁵ V čl. J Kodexu chování se ustanovuje spojitost mezi daňovou soutěží a veřejnou podporou. Na jeho základě by bylo teoreticky možné přes veřejnou podporu obejít nutnost jednomyslnosti při schvalování daňové harmonizace podle čl. 113 SFEU. Členské státy se zde zavázaly nepřijímat nová opatření, která jsou škodlivá, a odstranit existující opatření, která by podporovala škodlivou daňovou soutěž. Kodex chování je součástí balíčku v boji proti škodlivé daňové soutěži, ale je jen politickým sdělením, které není právně zavazující a spoléhá na dobrovolné chování členských států.²⁶

Skupina Primarolo²⁷, pojmenovaná podle svého předsedy Dawna Primarolo, představila v roce 1999 zprávu ohledně škodlivé daňové soutěže, kterou identifikovala v členských státech a která měla významný vliv na rozmístění ekonomických aktivit v rámci Evropské unie. Výsledkem práce této skupiny bylo přijetí daňového balíčku čítající 66 opatření.

Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (98/C 384/03)²⁸ (dále jen jako „Sdělení“) bylo přijato v souladu s Kodexem chování, ale oproti Kodexu chování má užší zaměření jen na zdanění jako veřejnou podporu. Sdělení je nejvýznamnější oficiální dokument, který

²⁵ Conclusions of the Ecofin Council Meeting concerning taxation policy 1. 11. 1997 (98/C 2/01). [online]. [cit. 2013-02-21]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf

²⁶ Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to direct business taxation 9. 2. 2004 C(2004)434. [online]. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_en.pdf

²⁷ Council Conclusions of 9 March 1998 concerning the establishment of the Code of Conduct Group (business taxation) 9. 3. 1998 (98/C 99/01). [online]. [cit. 2013-02-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:099:0001:0002:EN:PDF>

²⁸ Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti 10. 12. 1998 (98/C 384/03). [online]. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):CS:pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):CS:pdf)

se zaměřuje na použití pravidel veřejné podpory na daňovou oblast.²⁹ Jeho cílem bylo „objasnit a posílit používání předpisů o státní podpoře za účelem omezení zkreslování soutěže na jednotném trhu.“³⁰ Sice se stále jedná jen o „soft law“, ale i tak je Sdělení závazné pro samotnou Komisi a vytváří legitimní očekávání pro členské státy i samotné podniky.

V roce 2004 přijala Komise Zprávu o implementaci Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti,³¹ ve které je shrnuta rozhodovací praxe vztahující se ke zdanění jako veřejné podpoře.

Jak se uvádí ve Sdělení, označení daňového opatření za škodlivé z hlediska Kodexu chování neovlivňuje případné označení daného opatření jako veřejné podpory. V rámci přezkoumání slučitelnosti daňových opatření se společným trhem musí být zohledněny ty daňové účinky, které jsou použitím Kodexu chování zvýrazněny a tedy označeny za škodlivé.³²

Je-li daňová podpora poskytnuta za účelem zajištění pobídky podnikům k účasti na určitých projektech (především investicích) a je-li intenzita této podpory omezena na realizační náklady tohoto projektu, neliší se od subvence a může s ní být zacházeno jako se subvencí. Je však třeba, aby se pro tyto podpory zavedla dostatečně transparentní pravidla, která by především umožnila přesně stanovit poskytnutou výhodu.³³

Nejčastěji jsou však ustanovení o daňové úlevě obecné povahy. Daňové úlevy nebývají spojeny s uskutečňováním určitých projektů a je u nich velice těžké předem určit jejich přesný objem.

²⁹ PINTO, Carlo. EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part II). *European taxation*. 1999, č. 9. s. 1.

³⁰ Sdělení čl. 2.

³¹ Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to direct business taxation.

³² Sdělení odst. 30.

³³ Sdělení odst. 31.

1.4 Pokyny

Právo veřejných podpor je dále rozvedeno v sekundárních předpisech Evropské unie a rozhodovací praxi Komise a judikatury Soudního dvora Evropské unie. Důležité pro interpretaci jsou zejména Pokyny Komise např. Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007 – 2013 a Pokyny ke státní podpoře na ochranu životního prostředí.

Na základě Pokynů Komise č. 2006/C 54/08³⁴ k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007 – 2013 (dříve pro roky 2000 až 2006 upraveno v Pokynech Komise č. 98/C 74/06³⁵) obecně platí, že regionální podporu je nutné poskytovat na základě víceodvětvového režimu podpory, který je nedílnou součástí regionální rozvojové strategie s jednoznačně definovanými cíli. V rámci takového režimu mohou mít příslušné orgány právo stanovit priority investičních projektů podle jejich významu pro daný region. Pokud se výjimečně předpokládá poskytnutí individuální ad hoc podpory jedinému podniku nebo podpory omezené jen na jednu oblast činnosti, musí členský stát prokázat, že daný projekt přispívá k jednotné strategii regionálního rozvoje a že vzhledem ke svému charakteru a rozsahu nepovede k nepřijatelnému narušení hospodářské soutěže. Bude-li podpora poskytovaná na základě režimu podpory nepatříčně koncentrována pouze do určitého odvětví hospodářské činnosti, je Komise oprávněna daný režim podpory přezkoumat a může rozhodnout o zrušení takového režimu podpory.³⁶

Ve snaze podpořit hospodářský rozvoj nejvíce znevýhodněných evropských regionů v období 2007 – 2013 je cílem vnitrostátní regionální podpory podpora investic, vytváření nových pracovních míst a zakládání nových podniků.

Vnitrostátní regionální podpora se sestává z provozní podpory a z investiční podpory poskytované velkým podnikům a malým a středním podnikům (SME).

³⁴ Pokyny k regionální podpoře na období 2007 – 2013, 4. 3. 2006 (2006/C 54/08). [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:054:0013:0044:CS:PDF>

³⁵ Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře 10. 3. 1998 (98/C 74/06). [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:074:0009:0031:EN:PDF>

³⁶ Pokyny k regionální podpoře na období 2007 – 2013 čl. 10.

Z obecného hlediska by měla být podpora poskytována ve víceodvětvovém režimu, který tvoří nedílnou součást strategie regionálního rozvoje.

Pokyny obsahují kritéria, která Komise používá k posouzení slučitelnosti vnitrostátní regionální podpory s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3, písm. a) a c) SFEU.³⁷ Jsou důležité zejména ve spojitosti s určením, nakolik jsou přípustné zvláštní daňové systémy a výjimky v jednotlivých regionech.

V rámci probíhající modernizace veřejné podpory jsou navrženy nové Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře na období 2014 – 2020.³⁸ Jejich snahou je omezit regionální veřejnou podporu pro velké podniky a lépe použít daňovou strukturu k znovunastartování ekonomiky po finanční krizi.³⁹

Dalším důležitým dokumentem jsou Pokyny ke státní podpoře na ochranu životního prostředí⁴⁰. Zde se v odst. 151 stanoví, že podpora ve formě snížení ekologických daní nebo osvobození od ekologických daní se považuje za slučitelnou s vnitřním trhem za předpokladu, že přispívá alespoň nepřímo ke zlepšení ochrany životního prostředí a že daňové úlevy a osvobození od daně neznemožňují splnění obecného cíle.

1.5 Daňová veřejná podpora

Daňovou veřejnou podporu lze rozdělit na podporu týkající se (1) zdaňovacího základu, (2) daňové sazby a (3) vymáhání daní.

V prvním případě nastává problém, nakolik je podpora skryta v daňových systémech, zejména ve zvýhodněných odpisech a celkové metodě výpočtu zdaňovacího základu. V případě daňové sazby může být daňová sazba pro určité aktivity upravena až na nulovou. V posledním případě je upraven proces vymáhání daní, kterým jsou získávány

³⁷ Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007–2013. [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/competition/state_aid/g24242_cs.htm

³⁸ Sdělení komise Dokument útvarů GŘ pro hospodářskou soutěž s návrhem pokynů k regionální státní podpoře na období 2014–2020 draft. [online]. [cit. 2013-03-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2013_regional_aid_guidelines/paper_cs.pdf

³⁹ Speech: Doing more with less – State aid reform in times of austerity: Supporting growth amid fiscal constraints. Europa.eu [online]. 11. 01. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-14_en.htm

⁴⁰ Pokyny Společenství ke státní podpoře na ochranu životního prostředí 1. 4. 2008 (2008/C 82/01). [online]. [cit. 2013-02-01]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:082:0001:0033:CS:PDF>

veřejné příjmy. Jsou s ním spojeny další náležitosti jako vymáhání práva, volnost úvah, shovívavost a diskreční pravomoci daňových úřadů a uchovávání a přístupnost k dokladům ohledně daňových povinností.⁴¹ Zejména v posledním případě, kdy soutěžitelé nemají možnost získat cizí daňové doklady, je velice těžké odhalit veřejnou podporu z důvodu, že vymáhání daní je vedeno daňovými úřady a promítá se zde princip tajnosti daňového řízení.

Odečtení určité sumy z daňového základu mohou uplatnit ty podniky, které investují do daných zvýhodněných věcí nebo aktivit. Obecně se dá říct, že se o veřejnou podporu jednat nebude, protože bývají otevřené pro všechny podniky, takže zde není splněno kritérium selektivity a většinou nemůže dojít ani k narušení hospodářské soutěže.

Zjistit, zda se při vymáhání daní uplatňují standardní postupy nebo abnormální schovívavost je velice těžké, ale Komise může jako zdroj informací použít i podezření soutěžitelů a novinářů. Tak jako v případě Řecka⁴², kde státní podniky a úřady neuplatňovaly svoje nároky vůči danému podniku, který byl tou dobou ve finančních obtížích. V daném rozhodnutí je napsáno, že pokud se objeví nestandardní schovívavost k určitému podniku, která není v souladu s normálním tržním chováním, tak takovéto chování velice pravděpodobně představuje veřejnou podporu. V tomto případě bylo dané jednání, jelikož byly splněny i všechny další podmínky, klasifikováno jako veřejná podpora neslučitelná s vnitřním trhem.

Aby se při vyměřování, vybírání a vymáhání daní jednalo o veřejnou podporu, musí existovat situace, kdy daný úřad jedná dle vlastního uvážení. Dané jednání nebo opatření tedy není automaticky dostupné pro všechny podniky ve stejné pozici. O veřejnou podporu by se nejednalo v případě, kdy toto jednání vychází z určitého obvyčej v daném úřadě nebo např. z vnitřních směrnic, které se používají vždy. Veřejná podpora je přítomná, jen pokud se jedná o mimořádné zacházení s daným podnikem.

⁴¹ PINTO, Carlo. EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part I). *European taxation*. 1999, č. 8. s. 9.

⁴² Rozhodnutí Komise 91/144/EEC of 2. 5. 1990 on aid granted by the Greek government to a cement manufacturer (Halkis Cement Company). [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1991:073:0027:0031:EN:PDF> část III

1.6 Statistika

Veřejná podpora poskytovaná prostřednictvím daňových výjimek je velice obtížně vyčíslitelná, protože nelze určit přesné číslo příjemců veřejné podpory nebo celkové částky. Jednotlivé úřady členských států proto většinou pracují jen s odhady.⁴³

Podle Evropské komise jsou daňové výhody druhým nejčastějším prostředkem, jakým se poskytuje veřejná podpora.⁴⁴ Skoro 40 % veškeré veřejné podpory se uskuteční prostřednictvím daňových výjimek (včetně daňových odkladů), což představuje 23,7 miliard EUR. Šest členských států udělilo více než 50 % z celkového objemu veřejných podpor prostřednictvím daňových výjimek.⁴⁵

Daňové vynětí je používáno zejména ve spojitosti s ochranou životního prostředí (což činí cca 10 miliard EUR), dále s regionálním rozvojem (6,5 miliard EUR), s odvětvovým rozvojem (3,9 miliard EUR), s výzkumem, vývojem a inovací (1 miliarda EUR), s podporou prostřednictvím kapitálového vstupu do společnosti (přibližně 0,5 miliardy EUR) a s podporou malých a středních podniků SME (přibližně 0,7 miliard EUR).

⁴³ Facts and figures on state aid in the EU Member States s. 57.

⁴⁴ SZYSZCZAK, Erika M. *Research handbook on European State aid law*. Northampton, Mass.: Edward Elgar, c2011, s. 193.

⁴⁵ Commission Staff working document: "Facts and figures on state aid in the EU Member States" 01. 12. 2011 SEC(2011)1487. [online]. [cit. 2012-10-21]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/archive/2011_autumn_working_paper_en.pdf s. 30

2 Rozbor práva veřejných podpor

Jak jsem již dříve uvedla v podkapitole 1.2, neexistuje přesná definice veřejných podpor, čl. 107 odst. 1 SFEU pouze stanoví definiční znaky. Tyto znaky budu dále rozvádět v následujících podkapitolách:

1. podpory v jakékoliv formě,
2. poskytované státem nebo ze státních prostředků,
3. narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž,
4. zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby a
5. ovlivňují obchod mezi členskými státy.

2.1 Znak: Podpory v jakékoliv formě

Podpory mohou mít různé formy. Obecně lze podpory rozdělit na pozitivní, kdy se podniku přímo dostává finančních prostředků a negativní, kdy dochází k omezení nebo snížení povinností příjemce, např. odpuštění dluhu. Tímto způsobem sice nedojde k přímému poskytnutí peněz, ale fakticky dojde ke stejnému hospodářskému výsledku.

Např. v rozsudku ve věci Belgie proti Komisi č. C-75/97⁴⁶ ze dne 17. června 1999 je stanoveno, že opatření snižující náklady, které by normálně byly zahrnuty v rozpočtu podniku a které sice nejsou přímo hrazeny, ale mají stejný efekt, jako kdyby přímo hrazeny byly, jsou podporou. Pro stát má stejný efekt, pokud ztratí část svých daňových příjmů, jako když poskytne přímou finanční podporu.

Původně nebylo právo veřejných podpor zamýšleno na kontrolu zdanění, ale praxe se postupně vyvinula tak, že i zdanění může být formou veřejné podpory. Již v prvních judikátech bylo stanoveno, že důvody, cíle ani forma výhody nejsou pro posouzení podpory důležité. Relevantní kritérium je účinek neboli efekt, které dané opatření má.⁴⁷ Pokud je tedy výsledkem opatření výhoda pro určitý podnik nebo odvětví, jedná se

⁴⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999 ve věci Belgické království proti Komisi Evropských společenství, C-75/97, Sbíрка rozhodnutí 1999 Strana I-03671.

⁴⁷ TICHÝ, Luboš. s. 565.

o veřejnou podporu bez ohledu na to, zda cílem státu bylo poskytnout veřejnou podporu nebo ne.⁴⁸

Podporou může být: přímá dotace (např. grant, přímý úrokový příspěvek, dotované služby), sleva na dani (snížení daňového základu, snížená sazby daně, odložení daně, odepsání dluhu, snížení příspěvku na sociální zabezpečení, daňové opatření a ostatní formy daňového zvýhodnění), jiné formy kapitálové účasti (poskytnutí rizikového kapitálu), zvýhodněná půjčka (vratná dotace, vratná záloha) a záruka.⁴⁹

Také ve Sdělení Komise jsou definovány případy, jakými může být udělena veřejná podpora, zejména je to podle čl. 9 Sdělení:

- snížením daňového základu (zvláštní odečitatelné položky, zvláštní nebo zrychlený režim pro odpisování, vytváření zvláštních opravných položek),
- úplným nebo částečným snížením výše daně (osvobození, zápočet ...),
- odložením, zrušením nebo dokonce novým zvláštním časovým rozvržením daňového dluhu.

K udělení podpory může dojít jak prostřednictvím daňových ustanovení právní nebo správní povahy, tak i činností správce daně.⁵⁰ Podpory nejsou tedy zakládány jen legislativními předpisy, ale k udělení podpory může dojít i faktickou činností správce daně.

V jednom z prvních rozsudků týkající se veřejné podpory ve věci Itálie proti Komisi č. 173/73⁵¹ ze dne 2. července 1974, který se zabýval snížením sazeb sociálního pojištění, tak aby byly zvýhodněny textilní a oděvní podniky, které měly výrazně vyšší pracovní náklady oproti jiným odvětvím, bylo právě toto pravidlo ustanoveno. Částečné snížení sociálního pojištění týkající se rodinných přídatků přechází na zaměstnavatele, tedy podniky v textilním průmyslu. Proto je toto opatření určené k částečnému vynětí

⁴⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. července 1974 ve věci Italská republika proti Komisi Evropských společenství, 173-73, Sbírka rozhodnutí 1974 Strana 00709.

⁴⁹ Instrukce ke státní podpoře. [online]. [cit. 2012-10-22]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/reporting_instructions_cs.pdf

⁵⁰ Sdělení čl. 10.

⁵¹ Rozsudek Soudního dvora 173-73 odst. 13.

podniků v daném odvětví z daňových poplatků obvykle na ně dopadajících, aniž by zde bylo jakékoliv ospravedlnění tohoto vynětí.⁵²

V odst. 13 daného rozsudku se uvádí, že cílem čl. 107 SFEU je ochránit vnitřní trh mezi členskými státy tak, aby nebyl narušen výhodami, které jsou uděleny v různých formách státy a které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž. Nezáleží na důvodech, proč stát přijal dané opatření a jaké jsou jeho příčiny a cíle, ale důležité jsou následky, které opatření má. Proto se bez ohledu na tvrzené fiskální nebo sociální cíle musí aplikovat čl. 107 SFEU.

Tento judikát byl jeden z prvních, který potvrdil, že nezáleží na formě podpory a veřejná podpora se proto může vztahovat i na zdanění.

Situace je ale složitější. Abychom zjistili, co je zvýhodnění v případě podpory ve formě zdanění, musíme si nejdříve definovat, co je normální zdanění. Pokud bude stanovena obecná sazba daně, ale část podniků bude mít určenou ještě vyšší sazbu daně, tak při určení, že normální zdanění je obecná sazba daně, dojdeme k výsledku, že nikdo není zvýhodněn, jelikož všichni platí minimálně stejnou sazbu a někteří jsou jen penalizováni a platí vyšší sazbu daně. Pokud ale určíme, že normálním zdaněním je vyšší sazba, tak dojdeme ke zjištění, že jsou zvýhodněni ti, kteří tuto vyšší sazbu neplatí. Je tedy stejné, zda stát obecně sníží sazbu daně všem a ponechá jen několik výjimek, kterým se sazba daně nebude snižovat, nebo naopak zvýší několika podnikům sazbu daně. Výsledný efekt je stejně selektivní.⁵³

V případě, že je podnik povinen platit určitou daň, nelze se dovolávat toho, že existuje výjimka z placení těchto daní pro jiné soutěžitele, která zakládá veřejnou podporu. Na základě tohoto argumentu se nelze vyhnout placení daní, protože v případě povolení neplacení daně by se jen rozšířil okruh příjemců veřejné podpory. Podniky tedy musí platit daně, i když některé jiné podniky mají výjimku a danou daň platit nemusí.

Pokud však na základě vnitrostátní právní úpravy existuje vztah závazného určení mezi daní a veřejnou podporou, kdy výnos z daně je určen k financování dané veřejné

⁵² Rozsudek Soudního dvora 173-73 odst. 15.

⁵³ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. New York: Intersentia, c2003, xii, s. 35.

podpory, je daň považována za nedílnou součást opatření, zakládající veřejnou podporu. A z tohoto důvodu domáhající se podnik může žádat vrácení zaplacených daní, které odpovídají hospodářskému zvýhodnění, jež jeho soutěžitel nespravedlivě získal.⁵⁴

V rozsudku ve věci Denkavit č. 61/79⁵⁵ ze dne 27. března 1980 Soudní dvůr uvedl v odst. 32, že povinnost státu vrátit daň nebo poplatek daňovému poplatníkovi, který požádal v souladu s národním právem o vrácení daně nebo poplatku, nezakládá podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Takto rozhodnout lze tehdy, pokud tento poplatek neměl být zaplacen, protože nebyl slučitelný s unijním právem.

2.1.1 Market Economy Investor Principle

Obecně je důležité v případech, kde je podezření na veřejnou podporu, uplatnit tzv. „Market Economy Investor Principle“. Jde o test, jestli by se soukromý investor (nebo věřitel) zachoval za daných okolností stejně, např. zda by poskytl půjčku za těchto podmínek, zda by odložil splatnost za daných okolností. V případě, že dojdeme k závěru, že by soukromý investor jednal stejně a za stejných podmínek, nelze považovat dané opatření za veřejnou podporu, jelikož se o podporu nejedná. Zejména v té situaci kdy podniky získají od státu kapitál, je důležité správně rozhodnout, jestli se jedná o nezávislé ekonomické rozhodnutí, které je v dané ekonomické situaci naprosto legitimní, nebo zda se jedná o skrytou veřejnou podporu. Zvláště daňové výjimky jsou často velice netransparentní a těžce se dokazuje a odhaduje jejich výše a účinek.

Stát na základě principu „Market Economy Investor Principle“ nemůže zohledňovat jakákoliv makroekonomická kritéria např. podporu zaměstnanosti, strukturální změny v ekonomice, protože soukromý investor by je také nezohlednil. Nelze chránit před úpadkem určitý podnik tím, že se mu odpustí sociální pojištění, protože je to pro stát výhodnější než poskytovat podporu v nezaměstnanosti propuštěným zaměstnancům v případě úpadku daného podniku. Soukromý investor takto nepřemýšlí a vidí pouze

⁵⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 7. září 2006 ve věci Laboratoires Boiron SA proti Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon, právní nástupkyně Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), C-526/04, Sbírnka rozhodnutí 2006 Strana I-07529 odst. 44 a násl.

⁵⁵ Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. března 1980 ve věci Amministrazione delle finanze dello Stato proti Denkavit italiana Srl, 61/79, Sbírnka rozhodnutí 1980 Strana 01205.

obchodní návratnost své investice. Stát musí plně oddělit svoji společenskou funkci a hospodářskou funkci, kterou vykonává zejména v případě, kdy je stát vlastníkem podniku nebo kdy stát vystupuje jako soukromý věřitel.

Při daňových opatření je princip „Market Economy Investor Principle“ plně využitelný, např. při odložení dluhu nebo obecně v rámci diskreční pravomoci správce daně.

Ve věci Frucona Košice č. C-73/11 P⁵⁶ ze dne 24. ledna 2013 je stanoveno, že průměrně opatrný soukromý věřitel postupující s náležitou péčí, který se nachází v situaci, jež se co možná nejvíce podobá situaci místního daňového orgánu, by se musel rozhodnout mezi návrhem na vyrovnání a konkurzem na společnost Frucona Košice. Musel by se správně rozhodnout tak, aby našel způsob, jak by mu mohly být zaplaceny částky, které jsou mu dluženy.⁵⁷ Při daném rozhodování by soukromý věřitel vzal do úvahy např. délku trvání konkurzního a vyrovnávací řízení a další související okolnosti. Pokud by správce daně připustil, že se zhorší jeho postavení a tím by se zvýšilo vyrovnání pro ostatní věřitele, znamenalo by to nepřímou podporu pro tyto věřitele.⁵⁸

V případě, že příjemce podpory poskytne adekvátní protihodnotu za poskytnuté plnění, nejedná se o veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Jak vyplývá z rozhodnutí ve věci Ferring č. C-53/00⁵⁹ ze dne 22. listopadu 2001, nezátížení daní může být považováno za protiplnění vyplývající z povinnosti veřejné služby a tedy se nejedná o veřejnou podporu, ale o způsob jakým vyrovnat podmínky hospodářské soutěže tak, aby laboratoře podléhající dani a distributoři, kteří mají ze zákona uloženou povinnost veřejné služby, byli na stejné úrovni.

2.1.2 Podnik v evropském právu

Dále je důležité stanovit, kdo je příjemcem veřejné podpory. Příjemcem může být jen podnik. Podnikem se podle ustálené evropské judikatury rozumí jakýkoli subjekt

⁵⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 24. ledna 2013 ve věci Frucona Košice a.s. proti Evropské komisi, C-73/11 P, Sbíрка rozhodnutí 2013 Strana 00000.

⁵⁷ Rozsudek Soudního dvora C-73/11 P odst. 79.

⁵⁸ LUJA, Raymond. (Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B. V., 2012, č. 2. s. 4.

⁵⁹ Rozsudek Soudního dvora ve věci Ferring SA proti Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), C-53/00, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-09067 odst. 27.

vykonávající hospodářskou činnost nezávisle na právním postavení tohoto subjektu a způsobu jeho financování (viz zejména rozsudek Höfner a Elser, č. C-41/90 ze dne 23. dubna 1991). Jakákoli činnost spočívající v nabízení zboží nebo poskytování služeb na daném trhu představuje hospodářskou činnost. Hospodářská činnost může být vykonávána i nepřímo prostřednictvím jiného subjektu ovládajícího tento subjekt v rámci jedné hospodářské jednotky, kterou společně tvoří.

Pouhého držení podílů, dokonce i majoritních, pokud umožňuje pouze přijímání dividend a přírůstků z vlastnictví majetku, neznamena hospodářskou činnost subjektu vlastnícího tyto podíly. Naproti tomu subjekt, který vlastnictvím podílu ve společnosti ovládá podnik přímo nebo nepřímo tím, že se vměšuje do správy podniku, musí být považován za účastnícího se hospodářské činnosti vykonávané ovládaným podnikem. Na základě toho musí být sám kvalifikován jako podnik ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.⁶⁰

Příjemcem veřejné podpory nemůže být jednotlivec nebo nezisková organizace, kteří nevykonávají hospodářskou aktivitu.⁶¹ Jedině pokud by tyto neziskové organizace, např. veřejné univerzity, soutěžily na trhu se soukromými podniky a vyvíjely tak hospodářskou činnost, mohlo by se jednat o podniky ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Avšak jednotlivci nebo neziskové organizace mohou být nepřímými příjemci veřejné podpory.

Pokud by určité zvýhodnění bylo uděleno jednotlivcům nebo neziskovým organizacím, může to podpořit i podniky, u nichž se bude jednat o veřejnou podporu. To bylo potvrzeno např. v rozsudku Francie proti Komisi č. 102/87⁶² ze dne 13. července 1988, kde byla zjištěna veřejná podpora. V daném případě bylo daňově zvýhodněné ukládání peněžních prostředků soukromými osobami do daných fondů. Tyto fondy pak používaly prostředky na poskytování úvěrů specifickým podnikům za příznivější úroky, které právě zakládaly veřejnou podporu pro tyto podniky.

⁶⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. ledna 2006 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato a Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, C-222/04, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-00289.

⁶¹ LANG, Michael. *Introduction to European tax law: direct taxation*. London: Spiramus Press, c2008, s. 88.

⁶² Rozsudek Soudního dvora ve věci Francouzská republika proti Komisi Evropských společenství, 102/87, Sbíрка rozhodnutí 1988 Strana 04067 odst. 5.

Je důležité najít vždy skutečného příjemce veřejné podpory a spočítat celkovou výši udělené podpory. To je nezbytné zejména v případě protiprávní podpory, která se musí navrátit, nebo v případě přesného vyčíslení podpory de minimis.

2.2 Znak: Poskytované státem nebo ze státních prostředků

Od veřejné podpory poskytované členským státem je třeba odlišit podpory poskytované orgány Evropské unie a podpory poskytované třetími státy, které nespádají pod zákaz v čl. 107 odst. 1 SFEU.⁶³

Státem podle evropského práva se rozumí nejen stát, ale i jakékoliv další veřejné osoby např. obce, kraje, autonomních území ale i podniky, které jsou vlastněné či kontrolované veřejnými osobami. Rovněž podniky, kde stát vlastní více než polovinu akcií a ve kterých měl stát vliv na cenovou politiku podniku, mohou být považovány za stát a jejich prostředky jsou považovány za státní prostředky.⁶⁴

Podpora nemusí přímo pocházet z veřejných prostředků. Stačí, pokud budou peníze putovat od podniků k danému zvýhodněnému sektoru na základě určitého aktu státu. Tyto peníze však nemohou být poskytovány na čistě dobrovolné bázi.⁶⁵

Ztráta daňových příjmů pro stát a snížení daní pro podnik má fakticky stejný důsledek jako udělení grantu. U obojího dochází k snížení prostředků státu a zvýšení prostředků pro podnik. Aby se jednalo o veřejnou podporu, musí tedy dojít k výdajům státu nebo snížení příjmů veřejných rozpočtů a odpovídajícímu zvýšení majetku příjemce veřejné podpory.

V rozsudku ve věci PreussenElektra AG č. C-379/98⁶⁶ ze dne 13. března 2001 Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že právní úprava členského státu nepředstavuje veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V dané právní úpravě se za prvé ukládá soukromým podnikům distribuujícím elektřinu vykupovat v jejich oblasti elektřinu

⁶³ TICHÝ, Luboš. s. 565.

⁶⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. února 1988 ve věci Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV a další proti Komisi Evropských společenství, spojené věci 67, 68 a 70/85, Sbíрка rozhodnutí 1988 Strana 00219 odst. 36.

⁶⁵ WISHLADE, Fiona. s. 8.

⁶⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2001 ve věci PreussenElektra AG proti Schhleswag AG, za přítomnosti Windpark Reußenköge III GmbH a Land Schleswig-Holstein, C-379/98, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-02099.

vyrobenou z obnovitelných zdrojů energie za minimální ceny. Přičemž minimální ceny jsou vyšší, než je skutečná hospodářská hodnota tohoto typu elektřiny. Za druhé právní úprava rozděluje finanční náklady vyplývající z této povinnosti mezi tyto provozovatele a soukromé provozovatele elektrizačních soustav stojící v síti výše.

Závěr, že právní úprava členského státu nepředstavuje veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nemůže být vyvrácen ani dalšími okolnostmi. Zejména tím že finanční náklady vzniklé z povinného výkupu za minimální ceny mohou mít negativní dopad na hospodářské výsledky podniků podléhajících této povinnosti a v důsledku toho přivodit snížení finančních příjmů státu. Tyto důsledky jsou totiž takové právní úpravě vlastní a nemohou být považovány za prostředek poskytování výhod výrobcům elektřiny z obnovitelných zdrojů energie k tíži státu.⁶⁷ Proto případná podpora nemůže být přičitatelná státu, jelikož tam nedochází k přesunu státních financí.

V dalším případě ve věci *Sloman Neptun* č. C-72/91 a C-73/91⁶⁸ ze dne 17. března 1993 se jednalo o opatření umožňující zaměstnávání zahraničních pracovníků, kteří nemuseli platit určité sociální odvody z toho důvodu, že neměly trvalý pobyt na území Spolkové republiky Německo. V odst. 21 rozsudku je uvedeno, že v daném případě opatření nemělo za cíl vytvořit výhodu, která by založila dodatečné břemeno pro členský stát, ale jeho jediným důvodem bylo zvýhodnit dané podniky při uzavírání smluv s jejich zaměstnanci. Důsledkem opatření, kterým je snížení sazby vybírané státem, je vlastní danému daňovému systému a nezakládá zvláštní výhodu pro dané podniky.

Aby se jednalo o veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 SFEU musí být podpora poskytována přímo či nepřímo státem a dále musí být přičitatelná danému státu.⁶⁹

V rozhodnutí Komise v případě *Nizozemí* č. N 465/06 ze dne 8. července 2009 bylo zjištěno, že se nejedná o veřejnou podporu. Pokud by nějaká výhoda vznikla, tak by vznikla na základě rozdílu mezi daňovými systémy Nizozemí a třetího státu, tak je

⁶⁷ Rozsudek Soudního dvora C-379/98 odst. 62.

⁶⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. března 1993 ve věci *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG* proti *Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, Spojené věci C-72/91 a C-73/91, Sbírka rozhodnutí 1993 Strana I-00887.

⁶⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 2004 ve věci *Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV a Rinck Opticiëns BV* proti *Hoofdbedrijfschap Ambachten*, C-345/02, Sbírka rozhodnutí 2004 Strana I-07139.

financována třetím státem nikoliv Nizozemím. Nelze ji tedy přičítat Nizozemí, a proto se nemůže jednat ani o veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 SFEU odst. 1.⁷⁰

Komise správně usoudila, že v případě Nizozemí výhoda spočívala v možnosti odečíst vyšší daňovou sazbu skupinového úroku v cizině. Výhoda není přičitatelná Nizozemí, přestože rozdíl mezi sazbou, kterou je úrok odečítán v cizině a sazbou, kterou bude daněn v Nizozemí, vzrostl.⁷¹

2.3 Znak: Narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž

Komise nemusí dokázat, že je narušena hospodářská soutěž, stačí pouze, pokud hrozí ohrožení hospodářské soutěže.⁷² Podle Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti čl. 11: „(...) *Pouhá skutečnost, že podpora posiluje postavení tohoto podniku ve srovnání s ostatními konkurenčními podniky při obchodu uvnitř Evropské unie, umožňuje tvrzení o vlivu na tento obchod. (...)*“

Čl 107 SFEU se vztahuje i na případy, kdy ještě neexistuje žádný trh. Jedná se o tzv. potenciální trh, u kterého se v dohledné době očekává, že se vytvoří.⁷³

Není pravda, že by podpora, která jen kompenzuje rozdíly mezi právními řády různých členských států, nenarušovala hospodářskou soutěž. V rozsudku Itálie proti Komisi č. C-6/97⁷⁴ ze dne 19. května 1999 čl. 19 Soudní dvůr Evropské unie potvrdil, že členský stát, který jednostranným opatřením přibližuje podmínky hospodářské soutěže takovým podmínkám, které existují v jiných členských státech, se nemůže vyhnout případným dopadům práva veřejných podpor na dané opatření. V řízení o veřejné

⁷⁰ Rozhodnutí Komise ze dne 8. července 2009 (C 4/07 (ex N 465/06)) (C(2009) 4511) čl. 125. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:288:0026:0039:EN:PDF>

⁷¹ LUJA, Raymond. Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review. *European state aid law quarterly*. 2009, č. 4. s. 7.

⁷² CRAIG, P a G DE BÚRCA. *EU law: text, cases, and materials*. 5th ed. New York: Oxford University Press, c2011, clvii, s. 1146.

⁷³ SUTTER, Franz Philipp. The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters. *European taxation*. 2001, 7-8. s. 5.

⁷⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. května 1999 ve věci Italská republika proti Komisi Evropských společenství, C-6/97, Sbírka rozhodnutí 1999 Strana I-02981.

podpoře tedy nelze namítat, že se podobné ustanovení nachází i v jiných členských státech, protože tato okolnost je irelevantní.

V rozhodnutí *Het Vlaamse Gewest (Région flamande)* proti Komisi č. T-214/95⁷⁵ ze dne 30. dubna 1998 v odst. 46 Soudní dvůr uvedl, že pokud stát zvýhodní podnik, který podniká ve velmi soutěživém odvětví tím, že mu udělí podporu, dojde k narušení hospodářské soutěže nebo zde přinejmenším vznikne riziko takového narušení. Pokud je podpora omezená co do výše, dojde sice k narušení hospodářské soutěže v nižším rozsahu, ale stále dojde k narušení. Čl. 107 odst. 1 SFEU dopadá na všechny podpory, které narušují hospodářskou soutěž nebo které ji mohou narušit bez ohledu na to, v jaké výši byla podpora poskytnuta.

Soudní dvůr rozhodl, že i podpora vývozu mimo členské státy Evropské unie může narušit hospodářskou soutěž na vnitřním trhu.⁷⁶ Lze tedy říci, že pouze podpora pro všechny drobné lokální podniky, které působí ve vnitrozemí (nikoliv na hraničních územích, kde by mohlo dojít ke konkurenci z jiného členského státu), unikne dopadu čl. 107 odst. 1 SFEU. Nastavit takové podmínky při zdanění podniků je jen těžce splnitelné.⁷⁷ Zdanění vždy má nebo může mít vliv na narušení hospodářské soutěže na vnitřním trhu a je tedy nutné posuzovat hlavně kritérium selektivity.

2.4 Znak: Zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby

Článek 107 odst. 1 SFEU zakazuje veřejné podpory, které zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným opatřením ve srovnatelné skutkové nebo právní situaci. Pojem veřejná podpora nicméně nezahrnuje opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří.⁷⁸

⁷⁵ Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 30. dubna 1998 ve věci *Het Vlaamse Gewest (Région flamande)* proti Komisi Evropských společenství, T-214/95, Sbíрка rozhodnutí 1998 Strana II-00717.

⁷⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. března 1990 ve věci *Belgické království* proti Komisi Evropských společenství, C-142/87, Sbíрка rozhodnutí 1990 Strana I-00959 odst. 35.

⁷⁷ DA CRUZ VILAÇA, José Luís. *Material and Geographic Selectivity in State Aid – Recent Developments. European state aid law quarterly*. 2009, č. 4. s. 3.

⁷⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. září 2006 ve věci *Portugalská republika* proti Komisi Evropských společenství, C-88/03, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-07115 odst. 52.

Veřejnou podporu lze podle selektivity (výběrovosti) rozdělit na odvětvovou, horizontální a geografickou. Nelze příliš často najít čisté případy jednotlivé selektivity, protože tyto typy jsou spolu úzce spojeny. Jejich rozdělení je spíše akademickým problémem. Selektivita může být způsobena právními nebo správními předpisy či jen činnostmi správce daně, případně se může jednat o čistě faktickou selektivitu.⁷⁹

Pro stanovení zda dané opatření je selektivní, není nezbytné, aby příslušné orgány měly diskreční pravomoc. Ovšem existence takovéto diskreční pravomoci může usnadnit správcům daně zvýhodňování určitých podniků nebo určitých odvětví výroby na úkor jiných. Samotná diskreční pravomoc není nezbytná podmínka k prokázání selektivity, ale může upozornit na existenci podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.⁸⁰

Otázka selektivity je zejména u zdanění tou nejtěžší, na kterou si musíme odpovědět. Je třeba stanovit nejdříve obecný rámec zdanění, se kterým budeme dané opatření porovnávat. Zdanění je selektivní, pokud je výjimkou z obecného systému zdanění.

O selektivitu se nejedná, pokud je zdůvodněna vlastní podstatou obecného systému zdanění. Stát má důkazní břemeno, aby prokázal, že se skutečně jedná o obecný systém nikoliv o skryté zvýhodnění některých podniků nebo odvětví výroby.

Nejedná se o selektivní zdanění, pokud odchylka od obecného systému je založena na "povaze nebo vnitřním uspořádáním systému" a je hospodářsky účelná a nezbytná pro funkční a efektivní daňový systém.⁸¹ Ve Sdělení jsou dále uvedeny příklady, kdy je odchylka založena na "povaze nebo vnitřním uspořádáním systému" - progresivní zdanění, osvobození od daně pro neziskové organizace atd.

Je potřeba provést test, (1) zda se jedná o selektivitu a (2) zda je odůvodněna povahou a vnitřním uspořádáním (logikou) systému.⁸² To, že je fakticky se dvěma podniky zacházeno rozdílně, ještě neznámá, že se jedná o selektivitu ve smyslu čl. 107 odst. 1

⁷⁹ Sdělení čl. 10.

⁸⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 2004 ve věci Španělské království proti Komisi Evropských společenství, C-501/00, Sbírka rozhodnutí 2004 Strana I-06717 odst. 121.

⁸¹ Sdělení čl. 23.

⁸² RYDELSKI, Michael Sánchez. Distinction between State Aid and General Tax Measures. *EC tax review*. 2010, č. 4. s. 3.

SFEU. Musí zde dojít k posouzení, zda se dané zacházení odlišuje od obecného systému.

Pokud se jedná o určitém opatření, kde nejsou předem určeni konkrétní příjemci, ale jsou stanovena určitá objektivní kritéria, na jejichž základě je podpora udělena v daném rámci neurčitěmu počtu příjemců, kteří nemohou být předem jednoznačně určeni. Tak tato skutečnost nestačí k tomu, aby byla vyloučena selektivita daného opatření ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V daném případě se pak nejedná o individuální veřejnou podporu, ale o opatření zakládající režim veřejné podpory.⁸³

2.4.1 Materiální (odvětvová) selektivita

Materiální (odvětvová) selektivita zvýhodňuje určité odvětví výroby nebo služeb. Materiální selektivita je velice široce vykládána Soudním dvorem Evropské unie. Jen velmi málo výhod nespadá pod tuto kategorii. Výhoda by musela dopadat na všechny podniky na celém území členského státu a nesměla by být diskriminační.⁸⁴ Obvykle je tedy dostupná všem podnikům v daném odvětví, ale může narušit soutěž na navazujících trzích.⁸⁵

Je třeba posoudit, zda dané opatření, které dopadá na celé odvětví nebo na několik odvětví, nevylučuje použití veřejné podpory. Protože potom se dané opatření nalézá mimo termín „zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výrob“. V rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Maribel č. C-75/97⁸⁶ ze dne 17. června 1999 se stanoví v odst. 32 a násl., že ani velké množství příjemců veřejné podpory, ani jejich rozdílnost a důležitost neznamená, že se jedná o obecné opatření. Také na opatření, které podporuje vytváření pracovních míst tím, že snižuje výši sociálních pojištění pro určitá odvětví, musí být nahlíženo jako na podporu, pokud to není ospravedlněno povahou nebo vnitřním uspořádáním systému.

⁸³ Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 29. září 2000 ve věci Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) proti Komisi Evropských společenství, T-55/99, Sbírnka rozhodnutí 2000 Strana II-03207 odst. 40.

⁸⁴ BARTOSCH, Andreas. s. 731.

⁸⁵ PINTO, Carlo. (Part I) s. 3.

⁸⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999 ve věci Belgické království proti Komisi Evropských společenství, C-75/97, Sbírnka rozhodnutí 1999 Strana I-03671.

Rovněž v případě ve věci Ramondín č. T-92/00 a T-103/00⁸⁷ ze dne 6. března 2002, potvrzeného Soudním dvorem v rozsudku č. C-186/02 P a C-188/02 P z 15. a 16. května 2002⁸⁸, bylo shledáno, že podmínky v opatření, které jsou dostupné pouze pro podniky s významnými finančními prostředky, zakládají selektivní výhodu.

Rozhodnutí Tribunálu ve věci British Aggregates č. T-210/02⁸⁹ ze dne 13. září 2006, bylo zrušeno Soudním dvorem v rozsudku č. C-487/06 P⁹⁰ ze dne 22. prosince 2008 a v souladu s odvolacím řízením Soudní dvůr zrušil původní rozhodnutí Komise rozsudkem č. T-210/02 RENV⁹¹ ze dne 7. března 2012.

V původním rozsudku Tribunálu se jednalo o daň, která postihuje uvádění přírodního kameniva na trh a jejímž cílem je maximalizace použití recyklovaného kameniva nebo dalších substitučních materiálů. V opatření se vycházelo z toho, že použití přírodního kameniva je ekologicky škodlivé. Tribunál stanovil, že na osvobození od daně nelze nahlížet jako na poskytnutí selektivní výhody vývozcům. Protože dané opatření je odůvodněno tím, že dané opatření má povahu nepřímé daně.⁹² Nelze se domnívat pouze na základě okolnosti, že ekologická daň je ad hoc opatřením, které se vztahuje na určité specifické zboží nebo služby a které nemůže být v zásadě vztaženo na obecný systém zdanění a který je použitelný na všechny obdobné situace se srovnatelným dopadem na životní prostředí, že obdobné činnosti nepodléhající této ekologické dani požívají selektivní výhody.⁹³ Toto rozhodnutí je nelogické, protože osvobození od ekologické daně je jasně zvýhodňujícím opatřením pro podniky, na které daná daň nedopadá.

⁸⁷ Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 6. března 2002 ve věci Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA a Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00) proti Komisi Evropských společenství, Spojené věci T-92/00 a T-103/00, Sběrka rozhodnutí 2002 Strana II-01385.

⁸⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. listopadu 2004 ve věci Ramondín SA a Ramondín Cápsulas SA (C-186/02 P) a Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (C-188/02 P) proti Komisi Evropských společenství, Spojené věci C-186/02 P a C-188/02 P, Sběrka rozhodnutí 2004 Strana I-10653.

⁸⁹ Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 13. září 2006 ve věci British Aggregates Association proti Komisi Evropských společenství, T-210/02, Sběrka rozhodnutí 2006 Strana II-02789.

⁹⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. prosince 2008 ve věci British Aggregates Association proti Komisi Evropských společenství a Spojené království, C-487/06 P, Sběrka rozhodnutí 2008 Strana I-10515.

⁹¹ Rozsudek Tribunálu ze dne 7. března 2012 ve věci British Aggregates Association proti Evropské komisi, T-210/02 RENV, Sběrka rozhodnutí 2012 Strana 00000.

⁹² Rozsudek Soudu prvního stupně T-210/02 odst. 152 a násl.

⁹³ Rozsudek Soudu prvního stupně T-210/02 odst. 115.

V odvolacím řízení Soudní dvůr v čl. 86 správně uvedl na pravou míru, že je nutné dospět k závěru, že členské státy jsou oprávněny vymezit své priority v oblasti ochrany životního prostředí a stanovit tudíž zboží nebo služby, které chtějí podrobit ekologické dani. Na základě okolnosti, že takováto daň se nevztahuje na všechny obdobné činnosti se srovnatelným dopadem na životní prostředí, je nezbytné se domnívat, že srovnatelné činnosti nepodléhající této ekologické dani, požívají selektivní výhody.

Otázkou je, zda takto pojatá materiální selektivita není až příliš široká a není potřeba představit „rule of reason“, jak uvádějí někteří autoři.⁹⁴ Mělo by se zvážít, jestli je nutné postihovat v právu veřejné podpory každé i sebemenší narušení hospodářské soutěže a sebemenší zvýhodnění podniku. Měla by být posuzována skutečná škodlivost daného opatření, protože tak, jak je v dnešní době charakterizována veřejná podpora, může docházet k jejímu neefektivnímu postihování a zbytečnému plýtvání sil Komise a Soudního dvora Evropské unie. K tomu, aby se Komise zaměřovala jen na nejzávažnější případy narušení hospodářské soutěže, se také příklání současné snahy o modernizaci práva veřejné podpory.⁹⁵

2.4.2 Horizontální selektivita

Horizontální selektivita je taková selektivita, která jde napříč odvětvími, ale zvýhodňuje určitý cíl nebo záměr např. výzkum a vývoj, ochranu životního prostředí a zaměstnanost. Některé podniky či odvětví mohou z těchto podpor profitovat více než jiná. Např. na podpoře zaměstnanosti budou profitovat ty podniky, které spoléhají zejména na manuální pracovníky oproti silně specializovaným podnikům zaměřeným na získávání kapitálu, které z takové podpory samozřejmě profitovat tolik nemohou. V takovém případě se jedná o obecný systém, který stojí mimo právo veřejných podpor. Naproti tomu pokud by podpora zaměstnanosti byla poskytována jen určitému odvětví, jednalo by se o selektivní opatření.⁹⁶

⁹⁴ BARTOSCH, Andreas. s. 732.

⁹⁵ QUIGLEY, Conor. *The European Commission's Program for State Aid Modernisation* s. 19.

⁹⁶ Sdělení čl. 14.

Dle mého názoru je výše popsáný postup porušen rozhodnutím Komise 80/932/EEC⁹⁷ ze dne 15. září 1980, kde bylo stanoveno, že opatření, které snižuje sociální pojištění pro ženy, podporuje ty podniky, kde pracuje více žen než mužů např. textilní průmysl. V tomto případě je zřejmé, že se jednalo o opatření, které mělo horizontální dopad napříč odvětvími a jehož cílem bylo chránit práci žen. Podle mého názoru by čl. 107 odst. 1 SFEU neměl na dané opatření dopadat. Z tohoto důvodu mi rozhodnutí Komise přijde nesprávné.

V rozhodnutí ve věci *Banque de France* č. 6 a 11-69⁹⁸ ze dne 10. prosince 1969 bylo stanoveno, že výhodnější sazba byla dostupná jen národním vývozcům zboží. Skutečnost, že Francie měla možnost přiblížit své sazby ostatním členským státům a vyrovnat tím rozdíly pro vývozce, nemůže odstranit z daného opatření to, že se jedná o veřejnou podporu, která je obecně zakázána.⁹⁹ Dané opatření je selektivní z toho důvodu, že podporuje vývozce a pomáhá jim v hospodářské soutěži v jiných členských státech. Lze tedy říci, že pro zjištění selektivity není zapotřebí určit zvýhodnění jen určitých podniků nebo odvětví, ale též i samotný fakt, že se jedná jen o export, je dostatečný k prokázání selektivity ve smyslu čl. 107 SFEU.

2.4.3 Regionální selektivita

Regionální podpora je zaměřena na určité oblasti v rámci daného státu. Obvykle mohou všechny podniky na daném území dosáhnout na danou podporu. Podle čl. 17 Sdělení¹⁰⁰ pouze opatření, která se dotýkají celého území státu, se dostávají mimo kritérium selektivity. Samozřejmě vyjma případů, které naplňují obecné výjimky ze zákazu veřejné podpory uvedené v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU.

Tento postoj je ovšem v rozporu s autonomií regionů, které by v takovém případě nemohly samostatně uplatňovat svoji pravomoc na určení daní pro svůj region. Regionální vlády (např. v Baskicku, Skotsku, Walesu, Severním Irsku) mohou uplatňovat vlastní autonomní daňový systém. Daně jsou většinou nižší, než jak je

⁹⁷ Rozhodnutí Komise ze dne 15. září 1980 (80/932/EEC) Úř. věst. L 264, 8. 10. 1980, s. 28 – 30
Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1980:264:0028:0030:EN:PDF>

⁹⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. prosince 1969 ve věci Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Spojené věci 6 a 11-69, Sbirka rozhodnutí 1969 Strana 00523.

⁹⁹ Rozsudek Soudního dvora Spojené věci 6 a 11-69 odst. 20.

¹⁰⁰ Sdělení čl. 17.

stanovené na zbytku území daného stát. Jak je možno vidět dále, autonomní území mohou vykonávat vlastní daňové pravomoci, na které musí být pamatováno i při případné harmonizaci daní v rámci Evropské unie.

Je třeba posoudit, nakolik jsou regionální rozdíly ve zdanění součástí regionální suverenity a nakolik jsou veřejnou podporou. Určení referenčního rámce je důležité v případech daňových opatření, jelikož samotná existence daňového zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k normálnímu zdanění. Normální daňová sazba je sazba platná v zeměpisné oblasti, která je referenčním rámcem.¹⁰¹ Je tedy nutné zjistit, které území je referenčním rámcem, zda autonomní území nebo celý stát. Proto vznikla tzv. Azorská doktrína.

2.4.3.1 Azory

Portugalsko se snažilo zrušit rozhodnutí Komise č. 2003/442 ze dne 11. prosince 2002, které stanovilo, že daňový systém na Azorách zakládal daňovou podporou neslučitelnou s vnitřním trhem. Hlavní otázkou bylo, nakolik je dané území skutečně autonomní. Jak uvádí generální advokát ve svém stanovisku, musí se jednat o autonomii institucionální, procesní i hospodářskou.¹⁰²

Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Azory č. C-88/03 ze dne 6. září 2006 mohou existovat tři scénáře, kterými dojde na daném území ke snížení daní: Podle prvního vláda členského státu jednostranně rozhodne, že v určené zeměpisné oblasti bude snížena obecná daňová sazba. Takové opatření je jasně selektivní, jelikož je přijato jediným orgánem a platí pouze pro část zeměpisného území, které náleží do jeho pravomoci.

Podle druhého scénáře mají všechny místní orgány autonomní pravomoc stanovit daňovou sazbu ve své zeměpisné oblasti působnosti. Opatření přijatá místním orgánem v rámci jeho pravomocí, která platí pro celou jeho oblast působnosti, nejsou selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a to ani v případě, že jeden orgán stanoví nižší daňovou sazbu než všechny ostatní. Pokud orgán každého autonomního území může stanovit

¹⁰¹ Rozsudek Soudního dvora C-88/03 odst. 56.

¹⁰² Stanovisko generálního advokáta - Geelhoed ze dne 20 října 2005 ve věci Portugalská republika proti Komisi Evropských společenství, C-88/03, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-07115.

svou daňovou sazbu nezávisle na ústřední vládě, nemá smysl pro účely selektivity brát v úvahu jako referenční rámec celé území členského státu. Bylo by umělé srovnávat regionální daňovou sazbu s průměrnou daňovou sazbou. Ve skutečnosti by se daňová sazba každého regionu lišila, protože by neexistovala jednotná sazba stanovená centrální vládou. Podstatou selektivity v oblasti přímého zdanění je, že daňové opatření je výjimkou nebo odchylkou z použití obecné daňové soustavy. Pojem výjimky lze použít jen tehdy, pokud je možno ve státě určit obecné pravidlo, tedy obecný systém zdanění, což není možné, pokud má každý orgán pravomoc stanovit své vlastní daňové sazby.

Ve třetím scénáři je daňová sazba nižší než obecná daňová sazba, která je použitelná pouze na dané autonomní území, přičemž o této nižší daňové sazbě rozhodl právě orgán tohoto autonomního území. Zde je zásadní otázkou, zda je nižší daňová sazba výsledkem rozhodnutí přijatého místním orgánem, který je skutečně autonomní ve vztahu k ústřední vládě členského státu. Je důležité, aby se jednalo o skutečnou autonomii, tedy institucionální, procesní a hospodářskou autonomii. V institucionální autonomii musí být rozhodnutí přijato místním orgánem, který má vlastní, od ústřední vlády odlišný ústavní, politický a správní statut. Procesní autonomie spočívá v tom, že rozhodnutí musí být přijato místním orgánem v řízení, při kterém ústřední vláda nemá pravomoc přímo ovlivnit stanovení daňové sazby a místní orgán nemá povinnost vzít při stanovování daňové sazby v úvahu zájem státu. Nakonec hospodářská autonomie spočívá v tom, že nižší daňová sazba platná v rámci regionu nesmí být subvencována nebo financována ústřední vládou, takže hospodářské důsledky snížení nese sám region. Všechny tyto tři znaky musí být přítomny současně.¹⁰³

Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozhodnutí plně navázal na stanovisko generálního advokáta a jeho rozčlenění znaků autonomie. Dále rozhodl, že dané opatření musí být přijato tak, aby ústřední vláda nemohla přímo zasahovat do jeho obsahu. A konečně bylo stanoveno, že finanční důsledky snížení celostátní daňové sazby použitelné na podniky na daném autonomním území nesmí být kompenzovány podporami nebo dotacemi od ostatních regionů nebo ústřední vlády.¹⁰⁴ Pouze Soudní dvůr Evropské unie

¹⁰³ Stanovisko generálního advokáta C-88/03 odst. 51 až 54.

¹⁰⁴ Rozsudek Soudního dvora C-88/03 odst. 63 až 67.

pozměnil „skutečnou autonomii“ ve stanovisku generálního advokáta za „dostatečnou autonomii“, ale fakticky to má stejný význam a stejnou charakteristiku. Dostatečně autonomní území má nejen pravomoc přijmout opatření snižující daňové sazby nezávisle na jakémkoliv uvážení souvisejícím s působením státu, ale krom toho nese i politické a finanční důsledky takového opatření.¹⁰⁵

V daném rozsudku nebyla shledána plná autonomie Azor a došlo k potvrzení rozhodnutí Komise, které se týká části režimu přizpůsobujícího vnitrostátní daňovou soustavu specifickým podmínkám autonomního regionu Azory. V tomto případě bylo snížení daňových příjmů kompenzováno finančními převody od centrální vlády na základě principu národní solidarity a nápravy nerovností.

Soudní dvůr Evropské unie proto rozhodl, že dané snížení daňových sazeb představuje selektivní opatření a nikoliv opatření obecné povahy.¹⁰⁶ Tím byla vytvořena tzv. Azorská doktrína, použitelná na případy regionální selektivity.

2.4.3.2 Gibraltar

Pokud se jedná o obecně uplatňovanou nízkou sazbu pro daně z příjmů právnických osob (např. v Irsku), nemůže se jednat o selektivní opatření, protože dopadá na širokou skupinu podniků, které provádějí svou ekonomickou aktivitu na celém území. Rozdílná situace může nastat u slabšího geografického spojení např. mezi offshorovými podniky a územím, kde sídlí, jak je uvedeno v rozsudku ve věci Gibraltar č. T-211/04 a T 215/04¹⁰⁷ ze dne 18. prosince 2008.

V rozhodnutí ve věci Gibraltar¹⁰⁸ bylo v podstatě odstraněno zdanění příjmů společností se současným zavedením daně za zaměstnance. Komise namítala, že se jedná o veřejnou podporu z důvodu rozdílného zdanění mezi Gibraltarem a zbytkem Spojeného království a také, že toto zdanění bylo výhodné jen pro určité podniky, které

¹⁰⁵ Rozsudek Soudního dvora C-88/03 odst. 68.

¹⁰⁶ Rozsudek Soudního dvora C-88/03 odst. 79.

¹⁰⁷ Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 18. prosince 2008 ve věci Government of Gibraltar (T-211/04) a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku (T-215/04) proti Komisi Evropských společenství, T-211/04 a T-215/04, Sběrka rozhodnutí 2008 Strana II-03745.

¹⁰⁸ Rozhodnutí Komise (C 66/2002 (ex N 534/2002)) Úř. věst. C 300, 4. 12. 2002, s. 2—9 Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2002:300:0002:0009:EN:PDF>

splnily dané předpoklady. Gibraltar se bere jako součást Spojeného království, protože Spojené království je zodpovědné za vnější vztahy Gibraltaru.¹⁰⁹

Komise se snažila při daném sporu přidat k Azorské doktríně ještě čtvrtou podmínku. Ta spočívala v tom, že dotčené autonomní území by mělo mít určitý stupeň pravomoci, pokud jde o politické a hospodářské prostředí, ve kterém působí podniky usazené na jejím území. Tato pravomoc by měla být srovnatelná s vlivem, který má ústřední vláda členského státu, jehož ústava nepočítá s oblastní autonomií.¹¹⁰

Naopak Španělsko argumentovalo vlastní čtvrtou podmínkou. Podle ní není dotčené daňové opatření selektivní, pokud je vymezeno řadou harmonizačních kritérií. Tato kritéria by měla být obdobná těm, která se podle práva Evropské unie použijí na daňová opatření přijatá členským státem, na němž závisí entita působící pod úrovní státu. A jejichž cílem je chránit volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb a zamezit narušení vnitřního trhu.¹¹¹ Tribunál žádnou z těchto podmínek nepřijal a značil je za nejasné a nemající oporu v Azorské doktríně.¹¹²

Tribunál nadále plně uznává Azorskou doktrínu a zpřesňuje ji definováním slovesa „kompenzovat. Sloveso „kompenzovat“ je vymezeno jako nezbytnost existence příčinné souvislosti mezi sporným daňovým opatřením přijatým autonomním územím a finančními podporami pocházejícími od ostatních regionů nebo ústřední vlády dotyčného členského státu.

Gibraltar splnil všechny tři podmínky autonomie vymezené v Azorské doktríně, za referenční rámec je bráno jen území Gibraltaru nikoliv celé Spojené království. Nemůže být tedy provedeno žádné srovnání mezi daňovým režimem použitelným na podniky se sídlem v Gibraltaru a daňovým režimem použitelným na podniky se sídlem ve Spojeném království pro účely prokázání existence selektivní výhody ve prospěch podniků v Gibraltaru.¹¹³

¹⁰⁹ SYLLOVÁ, Jindřiška. Komentář k čl. 355 odst. 3.

¹¹⁰ Rozsudek Soudu prvního stupně rozsudek T-211/04 a T-215/04 odst. 70.

¹¹¹ Rozsudek Soudu prvního stupně rozsudek T-211/04 a T-215/04 odst. 75.

¹¹² Rozsudek Soudu prvního stupně rozsudek T-211/04 a T-215/04 odst. 88.

¹¹³ Rozsudek Soudu prvního stupně rozsudek T-211/04 a T-215/04 odst. 115.

Je důležité rozhodnout se, zda je relevantním obecným daňovým systémem celý stát či jen dané území. Pokud se dojde ke zjištění, že dané území je bráno jako referenční rámec, nemůže být veřejná podpora selektivní, když působí na celém daném území.

Rozsudek byl zrušen rozhodnutím Soudního dvoru C-106/09 P a C-107/09 P ze dne 15. listopadu 2011¹¹⁴. V odst. 101 a násl. jsou popsány důvody pro zrušení. Soudní dvůr dospěl k názoru, že se jedná o materiální selektivitu a dále už se nezabývá tím, zda v daném případě dochází i k regionální selektivitě.¹¹⁵

Soudní dvůr dále uvedl, že rozdílné zdanění vyplývající z použití obecného daňového režimu samo o sobě nemůže postačovat k prokázání selektivity zdanění. V tomto případě skutečnost, že offshore společnosti nejsou zdaňovány, ale není nahodilým důsledkem dotčeného režimu, nýbrž nevyhnutelným důsledkem skutečnosti, že základy daně jsou koncipovány právě tak, aby offshore společnosti postrádaly základ daně. Z toho důvodu že tyto společnosti již ze své povahy nemají zaměstnance a nevyužívají obchodní prostory či kanceláře pro účely podnikání.¹¹⁶

Je otázkou, zda tento judikát uzavřel možnosti „chytré“ daňové soutěže, které dávají výhodu podnikům provozujícím mezinárodní ekonomické aktivity oproti těm podnikům zaměřujícím se čistě na vnitrostátní aktivity. Protože Soudní dvůr dále stanovil, že offshore společnosti, jež unikají zdanění právě z důvodů popsaných výše, které jsou pro tuto skupinu vlastní a specifické (např. absence zaměstnanců), dostávají selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 SFEU.¹¹⁷

2.4.3.3 Baskicko

Také v dalším případě ve věci UGT-Rioja č. C-428/06 až C-434/06¹¹⁸ ze dne 11. září 2008 je podpořena Azorská doktrína.¹¹⁹ Avšak v odst. 135 rozsudku je uvedeno, že

¹¹⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011 ve věci Evropská komise (C-106/09 P) a Španělské království (C-107/09 P) proti Government of Gibraltar a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, Spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, Sbirka rozhodnutí 2011 Strana 00000.

¹¹⁵ Rozsudek Soudního dvora C-106/09 P a C-107/09 P odst. 187.

¹¹⁶ Rozsudek Soudního dvora C-106/09 P a C-107/09 P odst. 106.

¹¹⁷ Rozsudek Soudního dvora C-106/09 P a C-107/09 P odst. 107.

¹¹⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. září 2008 ve věci Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) a další proti Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya a další, Spojené věci C-428/06 až C-434/06, Sbirka rozhodnutí 2008 Strana I-06747.

¹¹⁹ Rozsudek Soudního dvora C-428/06 až C-434/06 odst. 60.

pouhá skutečnost, že existují finanční převody od státu ve prospěch autonomního území, nestačí k prokázání, že tyto autonomní území nenesou finanční důsledky daňových opatření, které přijímají. Z pouhých finančních převodů od státu ve prospěch autonomního území nelze usuzovat, že tyto autonomní území nemají finanční autonomii, jelikož takové převody mohou být vysvětleny důvody, které vůbec nesouvisí s uvedenými daňovými opatřeními.

2.4.4 Ospravedlnění

Z výše uvedeného vyplývá, že selektivita je Soudním dvorem Evropské unie vykládána velice široce a je hlavním kritériem pro použití čl. 107 odst. 1 SFEU v případě daňového opatření. Pouze pokud se jedná o obecný systém, který je přístupný všem podnikům, nemůže se jednat o selektivní opatření. Je tedy nezbytné stanovit si daný obecný systém a až následně zjistit, zda výjimka je odůvodněná "povahou nebo vnitřním uspořádáním daňového systému", tedy zda vyplývá přímo ze základních zásad daňového systému daného členského státu. Dojdeme-li k závěru, že se nejedná o výjimku odůvodněnou "povahou nebo vnitřním uspořádáním daňového systému", půjde o veřejnou podporu.

Veřejnou podporu naopak nepředstavují opatření uvedené v čl. 13 Sdělení:

- čistě technická daňová opatření (např. stanovení daňové sazby, pravidla o odpisování, pravidla pro uplatnění ztráty jako odčitatelné položky, ustanovení určená k zamezení dvojího zdanění nebo k zamezení daňových úniků),
- opatření sledující cíle obecné hospodářské politiky snížením daňového zatížení spojeného s některými výrobními náklady (např. výzkum a vývoj, životní prostředí, vzdělávání, zaměstnávání).

O omluvitelnou výjimku z obecného systému se tedy jedná např. při progresivním zdanění nebo při uplatnění zásady znečišťovatel platí, ale sociální nebo regionální cíle daňových systémů spadají již mimo tuto omluvitelnou výjimku. Ani fiskální důvody pro dané opatření nemusejí být dostatečné, aby vyloučily právo veřejných podpor. Také

pokud se celkový výběr daní zvedne z důvodu zvýšených investic, neznamená to, že se nemůže jednat o veřejnou podporu.¹²⁰

V případě Adria Wien Pipeline č. C-143/99¹²¹ ze dne 8. listopadu 2001 se jednalo o rakouský zákon o vrácení energetické daně. Soudní dvůr zde stanovil, že je nezbytné zjistit, zda opatření zvýhodňuje určité podniky nebo produkci určitého zboží v porovnání s jinými podniky, které jsou ve stejné právní i faktické situaci. A také zda jsou tyto podniky ve srovnatelné pozici s ohledem na cíle, kterých má být dosaženo daným opatřením.¹²²

Tedy o selektivitu se jedná, pouze pokud je daná diskriminace neodůvodnitelná. Nelze si vybrat jen jedno odvětví ekonomiky a u tohoto odvětví zdanit spotřebu zemního plynu nebo elektřiny, protože z ekologického hlediska není rozdíl, jaké odvětví provedlo spotřebu, ale v rámci ekologického cíle se trestá spotřeba jako taková.¹²³ Rozdílnou sazbu daně mezi podniky, které vyrábějí zboží a pro podniky a které poskytují služby, nelze ospravedlnit povahou a vnitřním uspořádáním systému ani ekologickými cíli, protože spotřeba energie poškozuje u obou odvětví životní prostředí stejně.¹²⁴

Veškeré vnější cíle spadají mimo ospravedlnění, kdežto vnitřní cíle daňového systému jako takového (např. efektivní výběr daní) spadají do termínu „povaha nebo vnitřním uspořádání systému“.¹²⁵ Pokud daňové opatření v sobě zahrnuje i jiné cíle než čistě daňové (např. sociální) ukazuje to, že se může jednat o veřejnou podporu.¹²⁶

¹²⁰ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. s. 67.

¹²¹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001 ve věci Adria-Wien Pipeline GmbH a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-08365.

¹²² Rozsudek Soudního dvora C-143/99 odst. 41.

¹²³ Rozsudek Soudního dvora C-143/99 odst. 52.

¹²⁴ KURCZ, Bartłomiej. How selective is selectivity? A few thoughts on regional selectivity. *Cambridge law journal*. 2007, č. 2. s. 6.

¹²⁵ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. s. 75.

¹²⁶ SUTTER, Franz Philipp. s. 2.

2.5 Znak: Ovlivňují obchod mezi členskými státy

Pokud se podpora vztahuje pouze na vnitrostátní lokální trh, pravidla veřejné podpory se neuplatní. Znak „ovlivňují obchod mezi členskými státy“ avšak bývá splněn, pokud podpora dopadá na velkou skupinu příjemců, z nichž alespoň jeden se účastní obchodování na vnitřním trhu Evropské unie.¹²⁷ A jak je vidět níže, ovlivnění obchodu mezi členskými státy Soudní dvůr Evropské unie vykládá velice široce.

V případě že podnik přijímající podporu vykonává hospodářskou činnost, která zahrnuje obchod mezi členskými státy, stačí k prokázání podmínky „ovlivňují obchod mezi členskými státy“ i jen to, že tato podpora posiluje postavení tohoto podniku ve srovnání s ostatními konkurenčními podniky při obchodu na vnitřním trhu.

Tento závěr nemění ani relativně malé množství udělené podpory, malá velikost přijímacího podniku nebo jeho omezený podíl na vnitřním trhu Evropské unie, dokonce ani to, že příjemce neprovádí vývozní činnost nebo že podnik vyváží skoro celou výrobu mimo Evropskou unii.¹²⁸

V případě Maribel Soudní dvůr rozhodl, že v případě kdy veřejná podpora posiluje pozici podniku ve srovnání s ostatními podniky, se kterými soutěží na vnitřním trhu, musíme dojít k závěru, že je ovlivněn obchod mezi členskými státy. Přestože příjemce nic nevyváží mimo svůj členský stát, podpora danému podniku může způsobit zvýšení nebo udržení jeho podílu na trhu a tím může být zabráněno jinému podniku z jiného členského státu dovážet zboží na trh v daném členském státu.¹²⁹

Je třeba se ptát, nakolik se musí týkat dané opatření jen obchodu mezi členskými státy a zda se čl. 107 vztahuje i na rezidenty v daném členském státě. V případě Sardinie č. C-169/08¹³⁰ ze dne 17. listopadu 2009, se jednalo o poplatek za turistické mezipřistání vybíraný ze soukromé osobní dopravy od přepravců, kteří mají domicil mimo oblast Sardinie. Soudní dvůr Evropské unie neshledal rozdíl mezi rezidenty

¹²⁷ RYDELSKI, Michael Sánchez. s. 3.

¹²⁸ Sdělení čl. 11.

¹²⁹ Rozsudek Soudního dvora C-75/97 odst. 47.

¹³⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. listopadu 2009 ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri proti Regione Sardegna, C-169/08, Sbirka rozhodnutí 2009 Strana I-10821.

jiných členských států a rezidenty jiných oblastí Itálie.¹³¹ Protože obě kategorie byly znevýhodněny danými poplatky.

V případě zdanění je obchod mezi členskými státy ovlivněn vždy, protože mezi státy přirozeně dochází k daňové soutěži, která ovlivňuje obchod mezi členskými státy.

2.6 Procesní stránka práva veřejných podpor

Pravidla hospodářské soutěže se vztahují na zemědělskou produkci a obchod se zemědělskými produkty pouze v rozsahu čl. 42 SFEU.

Jakákoliv podpora, která splňuje všech pět výše uvedených znaků a která nespadá do výjimek, musí být oznámena Komisi a nesmí dojít k jejímu udělení, dokud o ní Komise nerozhodne. Procedurální otázky jsou upraveny v Nařízení Rady č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU.¹³² Jsou zde rozděleny tři různé druhy podpory: protiprávní podpora, nová podpora a existující podpora.

Dále se může jednat o jednotlivou podporu nebo režim podpory, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky, přičemž tento režim podpor je definovaný obecným aktem nebo jiným abstraktním způsobem.¹³³ V případě režimu podpory už se neoznamují jednotlivé podpory poskytnuté na jeho základě. Tedy v případě daňové pobídky se oznamuje pouze daný režim pobídky a nikoliv jednotlivé daňové pobídky. Avšak Komise může přezkoumat jednotlivou podporu v rámci daného režimu podpory, aby zkontrolovala, že podpora splňuje podmínky daného režimu, který je slučitelný s vnitřním trhem.

2.7 Soudní přezkum

Je třeba se zamyslet nad způsoby, jakými se Evropská komise dozví o protiprávní veřejné podpoře (tedy takové, která nebyla Evropské komisi řádně oznámena). Stát svůj záměr udělit veřejnou podporu evidentně nezveřejní, také jeho představitelé těžko

¹³¹ Rozsudek Soudního dvora C-169/08 odst. 53.

¹³² Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES, Úř. věst. L 83, 27. 3. 1999, s. 1—9.

¹³³ Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 čl. 1 písm. d).

oznámi, že se určitým daňovým zvýhodněním dopouští veřejné podpory. Samotný příjemce veřejné podpory se proti ní také nebude ohrazovat, zvláště u veřejné podpory, která není jen čistě pozitivní, kde bývá složitější určit, zda se jedná o veřejnou podporu a jaká je její výše. Proto jsou důležitým zdrojem informací soutěžitelé a další veřejné informační kanály, např. média.¹³⁴

Zúčastněnou stranou řízení o veřejných podporách je podle Nařízení Rady č. 659/1999 čl. 1 písm. h) kterýkoliv členský stát, osoba, podnik nebo sdružení podniků, jejichž zájmy by mohly být ovlivněny poskytnutím podpory, zejména příjemce podpory, konkurenční podniky a profesní sdružení. Takto definovaná zúčastněná strana může předkládat připomínky poté, co Komise rozhodla o zahájení formálního vyšetřovacího řízení¹³⁵. A dále může informovat Komisi o každé údajné protiprávní podpoře a o každém údajném zneužití podpory¹³⁶. Soutěžitel není sám o sobě zúčastněnou stranou, ale musí mít určité vlastnosti, které ho odlišují od ostatních soutěžitelů tak, aby byl osobně dotčen. To znamená, že je jeho pozice na trhu dostatečně ovlivněna veřejnou podporou. Tato podmínka se často prokazuje velmi těžce a není snadno splnitelná.

Bližší podrobnosti o roli vnitrostátních soudů jsou stanoveny v Oznámení Komise č. 2009/C 85/01 o prosazování právní úpravy státní podpory vnitrostátními soudy¹³⁷. Např. povinnost pozastavení výkonu opatření („standstill“) musí být možné uplatnit podle národního práva.¹³⁸

U zdanění navíc vyvstává problém, jak se vůbec může soutěžitel dozvědět o daňovém zatížení a o tom, zda ho daňové úřady nezvýhodňují. Daňové řízení je striktně dvoustranné mezi správcem daně a daňovým subjektem. V případě veřejné podpory je třeba získat informace, ke kterým normálně soutěžitelé nemají přístup a které jsou v rozporu s principy ochrany obchodního tajemství a důvěrných informací. Bylo by možné tyto informace získat jen v případě, že by finanční úřady oddělily informace

¹³⁴ PATERNO, Lisa. State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors. *Bulletin for international taxation*. 2001, č. 6. s. 2.

¹³⁵ Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 čl. 20 odst. 1.

¹³⁶ Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 čl. 20 odst. 2.

¹³⁷ Oznámení Komise o prosazování právní úpravy státní podpory vnitrostátními soudy, Úř. věst. C 85, 9. 4. 2009, s. 1—22.

¹³⁸ PATERNO, Lisa. s. 3.

o tom, zda došlo k poskytnutí výhody ve zdanění daného soutěžitele od ostatních informací.

Dalším problémem je, jak se vypořádat s navrácením veřejné podpory. Soutěžitelé, kteří utrpěli škodu, musí být schopni domoci se náhrady škody a získat soudní ochranu. Může zde být přenos nákladů a výnosům na zákazníky, takže samotní soutěžitelé nemusí utrpět celou škodu. Např. pokud do kupní ceny přenesou část nebo celou částku neoprávněného zdanění.

K získávání důkazů o daňových záležitostech soutěžitelů se Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku *Laboratories Boiron*. V odst. 55 rozsudku se uvádí: *„Pokud vnitrostátní soud konstatuje, že ponechání důkazního břemene týkajícího se existence nadměrného vyrovnání ve prospěch velkoobchodních distributorů, a tedy toho, že daň z přímého prodeje má charakter státní podpory, na takové farmaceutické laboratoři, může znemožnit nebo nadměrně ztížit předložení takového důkazu z toho důvodu, že se tento důkaz zejména vztahuje k údajům, které taková laboratoř nemá, je za účelem zajištění dodržení zásady efektivity povinen použít všechny procesní prostředky, které mu dává vnitrostátní právo, mezi nimiž je právo nařídít provedení nezbytného dokazování, včetně předložení aktu nebo písemnosti některým účastníkem řízení nebo třetí osobou.“* Je tedy na národním soudu zjistit si daný stav věcí. Důkazní břemeno, jak je vidět výše, nemusí nést jen žalobce.

2.8 Navrácení podpory

Navrácení veřejné podpory je uvedení do stavu, jako kdyby k podpoře nikdy nedošlo. Nejedná se zde o sankci ale o navrácení v předešlý stav.¹³⁹ Navrácení podpory by mělo být především neprodlené.

Pokud Komise zjistí, že poskytnutá veřejná podpora je neslučitelná s vnitřním trhem, musí se veřejná podpora vrátit s výjimkou případu, kdy bylo možné oprávněně očekávat na základě chování Komise opak. Výpočet výše navrácené podpory se provádí na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacena při

¹³⁹ Rozsudek Soudního dvora C-75/97 odst. 64-65.

použití obvykle používaného pravidla. K této základní částce se připočítají úroky.¹⁴⁰ Mělo by dojít k navrácení výhody, kterou podnik získal, očištěnou od nákladů, které podnik vynaložil na získání dané podpory, jako jsou náklady na notářské zápisy, mimořádné daňové a právní poradenství. Pokud by náklady nebyly uznány, došlo by následně k horšímu postavení podniku po vrácení podpory, než jaký by byl stav, kdyby k žádné podpoře nedošlo.¹⁴¹

Jak vyplývá z rozsudku ve věci Španělsko proti Komisi č. C-480/98¹⁴² ze dne 12. října 2000, v odst. 26 Soudní dvůr se přiklání k názoru, že Komise by neměla určovat přesnou částku, která se musí vrátit, ale spíše by měla stanovit ukazatele a kritéria výpočtu výše částky a nechat na členském státu, který má přímý přístup k informacím týkajícím se zdanění určitého podniku, aby stanovil přesnou částku.¹⁴³

Přítomnost příliš mnoha příjemců veřejné podpory nebo administrativní obtíže, které by vyvstaly při navrácení veřejné podpory, nemohou vyloučit navrácení veřejné podpory. Na náročnost navrácení veřejné podpory by se neměl brát zřetel.¹⁴⁴ Také finanční problémy příjemce veřejné podpory neznemožňují navrácení veřejné podpory. Pokud je to nezbytné, může správce daně dát podnět k likvidaci podniku a z prostředků získaných při likvidaci nahradit veřejnou podporu.¹⁴⁵

2.9 *De minimis*

V nařízení Komise č. 1998/2006¹⁴⁶ ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 (nyní č. 107 a 108) Smlouvy na podporu *de minimis* se stanoví, že splňují-li opatření podmínky stanovené v čl. 2 odstavcích 2 až 5, má se za to, že nesplňují všechna kritéria čl. 107 odst. 1 Smlouvy a nepodléhají proto oznamovací povinnosti podle čl. 108 odst. 3

¹⁴⁰ Sdělení čl. 35.

¹⁴¹ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. s. 224.

¹⁴² Rozsudek Soudního dvora dne 12. října 2000 ve věci Španělské království proti Komisi Evropských společenství, C-480/98, Sbíрка rozhodnutí 2000 Strana I-08717.

¹⁴³ MICHEAU, Claire. State aid and taxation in EU law. In: SZYSZCZAK, Erika M. *Research handbook on European State aid law*. Northampton, Mass.: Edward Elgar, c2011, s. 208.

¹⁴⁴ Rozsudek Soudního dvora C-75/97 odst. 90.

¹⁴⁵ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. s. 206.

¹⁴⁶ Nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu *de minimis*, Úř. věst. L 379, 28. 12. 2006, s. 5 - 10.

SFEU.¹⁴⁷ Nejdůležitější podmínka je ve čl. 2 odst. 2, který uvádí, že výše podpory poskytnutá jednomu podniku nesmí v kterémkoli tříletém období přesáhnout částku 200 000 EUR. Toto nařízení se nevztahuje na oblasti vyjmenované v čl. 1 nařízení, např.: na oblast rybolovu, zemědělství a silniční dopravy. Pokud podnik dostane během tří let nižší podporu než 200 000 EUR, nevztahuje se na něho čl. 107 odst. 1 SFEU a tedy právo veřejných podpor. Důležité je si uvědomit, že se musí do limitu započítat veškerá podpora včetně podpory, tedy včetně podpory např. od autonomních území.

Nevidím důvod, proč by se de minimis pravidla neměla vztahovat i na veřejnou podporu ve formě zdanění. Jediným problémem bude vyčíslení přesné výše podpory. Musí se vypočítávat rozdíl daně, kterou by podniky platily za obecných okolností a daně, kterou skutečně zaplatily.

Dalším problémem může být určení skutečného příjemce veřejné podpory. Dle definice podniku nelze od sebe oddělovat dceřinou a mateřskou společnost, protože by ve skutečnosti mohly dostat několikanásobnou podporu. To není přípustné, jelikož se fakticky podle evropského práva jedná o jediný podnik.

Během finanční krize vydala Komise Sdělení – Dočasný rámec Společenství pro opatření státní podpory zlepšující přístup k financování za současné finanční a hospodářské krize, kde uvolnila na omezenou dobu výše uvedená pravidla a zvýšila limit na částku 500 000 EUR na podnik v hotovosti, pokud je podpora poskytnuta v podobě režimu podpory. Do budoucna existují snahy o navýšení limitu celkové podpory de minimis na 500 000 EUR.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Nařízení Komise č. 1998/2006 čl. 2 odst. 1.

¹⁴⁸ QUIGLEY, Conor. *The European Commission's Program for State Aid Modernisation*. s. 5.

3 Další vybrané problémy

3.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dvojímu zdanění se zamezuje ve státě, kde je daňový subjekt rezidentem. Pro tento účel se používají se dvě hlavní metody:

- (1) metoda vynětí (exemption), kde příjem se zdaněný v zahraničí nezahrne do daňového základu ve státě příjemce, případně se zohlední jen při stanovení sazby daně, nebo
- (2) modernější metoda započtení (credit), kde ve státě příjemce se zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a z takto stanoveného základu se vyměří daň, od níž se odečte daň zaplacená v zahraničí. Daná metoda má ještě podvarianty a to (a) podvariantu plného započtení, kde se od celkové daně ve státě příjemce odečte celá daň zaplacená v zahraničí nebo (b) podvariantu prostého započtení, kde se od celkové daně odečte daň zaplacená v zahraničí jen do výše, která odpovídá tuzemské dani připadající na tu část příjmu příjemce, jež podléhá zdanění v zahraničí.¹⁴⁹

Zatím jsou Soudním dvorem přijímány obě metody. Někteří autoři¹⁵⁰ ovšem namítají, že metoda započtení koliduje se základními svobodami Evropské unie. Ale podle Sdělení v čl. 13 obě metody použité ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění nezakládají veřejnou podporu.

Podniky účastníci se mezinárodního obchodu by mohly být zvýhodněny oproti normálním daňovým subjektům tím, že se na ně vztahuje určitá smlouva o zamezení dvojího zdanění. Lze učinit závěr, že uplatnění smlouvy o zamezení dvojího zdanění není samo o sobě selektivní. Podnik, který operuje jen vnitrostátně, nemusí mít přístup k uplatnění smlouv o zamezení dvojího zdanění, protože žádnému dvojímu zdanění nepodléhá.

¹⁴⁹ Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009.

¹⁵⁰ PISTONE, Pasquale. s. 5.

Lze si představit, že pokud jsou výhody ze smluv o zamezení dvojího zdanění selektivní a zvýhodňují určitý podnik nebo odvětví, mohou být veřejnou podporou.¹⁵¹

Smlouva o zamezení dvojího zdanění by teoreticky mohla zvýhodňovat některé podniky na základě státní příslušnosti a tedy vytvářet selektivní výhody, což by znamenalo veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

3.2 Základní svobody

Vztah daní a základních svobod (volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu) je velice komplikovaný. Např. v rozhodnutí ve věci Sardinie¹⁵² došel Soudní dvůr k závěru, že dané opatření porušuje jak ustanovení o zákazu veřejné podpory tak svobodu volného pohybu služeb.

Pokud dojde k udělení nelegální veřejné podpory, postupuje se podle Nařízení č. 659/1999, kde jednotlivec není součástí základního řízení. Naopak základními účastníky jsou Komise a daný členský stát, a to i přestože má daný podnik velice silný zájem na předmětu sporu. Oproti tomu u sporu o základních svobodách je jednotlivec schopen vynutit si přímo aplikovatelné ustanovení Smluv u národních soudů. U veřejné podpory je ale pouze čl. 108 odst. 3 přímo aplikovatelný.¹⁵³

V judikátu ve věci Matra č. C-225/91¹⁵⁴ ze dne 15. června 1993 se v čl. 41 uvádí, že Komise nemůže dojít k závěru, že podpora je slučitelná s vnitřním trhem, pokud odporuje jinému ustanovení Smlouvy.

Také v rozhodnutí Iannelli & Volpi¹⁵⁵ č. 74/76 ze dne 22. března 1977 je stanoveno, že určité aspekty daného opatření, které jsou v rozporu s ostatními ustanoveními primárního práva, mohou být nerozlučně spjaty s cílem opatření tak, že je nemožné je

¹⁵¹ PANAYI, Christiana HJI. *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European Community*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central, and South America by Aspen Publishers, c2007, xviii, s. 172.

¹⁵² Rozsudek Soudního dvora C-169/08.

¹⁵³ Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. prosince 1973 ve věci Gebrüder Lorenz GmbH proti Spolkové republice Německo a Land Rheinland-Pfalz, 120-73, Sbíрка rozhodnutí 1973 Strana 01471.

¹⁵⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. června 1993 ve věci Matra SA proti Komisi Evropských společenství, C-225/91, Sbíрка rozhodnutí 1993 Strana I-03203.

¹⁵⁵ Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. března 1977 ve věci Iannelli & Volpi SpA proti Ditta Paolo Meroni, 74/76, Sbíрка rozhodnutí 1977 Strana 00557.

hodnotit odděleně. Z důvodu jejich vlivu na slučitelnost opatření musí být posouzeny v proceduře popsané v čl. 108 SFEU.¹⁵⁶

3.3 Daňové pobídky

Daňové pobídky (např. nižší sazby daně) pro nové podniky nebo pobočky zahraničních investorů je možné spatřovat jako selektivní opatření, i když se nebude jednat o selektivitu regionální nebo odvětvovou. Zřetelně to bude zvýhodňovat nové podniky oproti jejich soutěžitelům, kteří jsou na trhu již delší dobu. Tento názor podpořil Tribunál v rozhodnutí *Ramondín*¹⁵⁷, kde se uvádí, že je třeba uvážit, zda snížení daňového základu zakládá výhodu poskytovanou pouze určitým podnikům. Je to tedy selektivní opatření ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Tomuto přístupu odporuje Raymond H. C. Luja¹⁵⁸, který uvádí, že se jedná pouze o dočasné zvýhodnění, které je nevyhnutelným důsledkem jakékoliv daňové pobídky. Dle mého názoru každá daňová pobídka by měla být přezkoumána z pohledu práva veřejné podpory, protože zvýhodňuje určité podniky.

Daňové pobídky mohou být i nepřímou výhodou. Jde např. o daňové pobídky pro banky, které poskytly pomoc podnikům v obtížích. Takové opatření je považováno za nepřímou veřejnou podporu pro podniky v obtížích, kterým banky poskytly danou pomoc.¹⁵⁹

Obecný daňový systém, jako jsou např. velice nízké daně v celém státě, může poškozovat daňovou soutěž stejně jako selektivní opatření. Ale takováto obecná opatření jsou již mimo dosah Komise. Je to z toho důvodu, že pouze selektivní opatření spadají pod kontrolu práva veřejných podpor. I když dopad obecných daňových systémů na vnitřní trh může být horší, než jaký je u některých selektivních opatření.¹⁶⁰ Jeden členský stát může zvyšovat svoji ekonomickou úroveň na úkor jiného státu a dokonce i na úkor celé Evropské unie. Jedná se zde o suverenitu členských států

¹⁵⁶ Rozsudek Soudního dvora 74/76 odst. 14.

¹⁵⁷ Rozsudek Soudu prvního stupně T-92/00 a T-103/00 odst. 50.

¹⁵⁸ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. s. 66.

¹⁵⁹ Commission of the European. *Tenth report on competition policy*. Brussels: Office for Official Publications of the European Communities, 1981. odst. 220.

¹⁶⁰ LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. 114.

uplatňovanou v rámci jejich daňového systému, proto jsou daňové pobídky a obecně právo veřejných podpor více politickým než ekonomickým a právním tématem.

Dané daňové opatření ovšem může být veřejnou podporou slučitelnou s vnitřním trhem podle výjimek uvedených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU, např. výjimka v čl. 107 odst. 3 písm. a) SFEU stanoví, že slučitelné s vnitřním trhem jsou takové podpory, které napomáhají hospodářskému rozvoji oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní nebo s vysokou nezaměstnaností.

3.4 Diskreční pravomoci státní správy

Samotná situace, kdy je dána diskreční pravomoc státní správě nebo správci daně neznamená, že se musí jednat o selektivní opatření a tedy potencionálně o veřejnou podporu. Avšak každé správní rozhodnutí, které se vzdaluje od obecně použitelných daňových předpisů a které zvýhodňuje určité podniky, zakládá domněnku veřejné podpory a musí být podrobně přezkoumáno.¹⁶¹

Pokud správce daně chybně sníží daňové zatížení vybraného podniku a toto pochybení neopraví sám, případně chybu neopraví soudy členského státu, jedná se o veřejnou podporu. Nemůže záležet na tom, zda se jedná o úmyslnou nebo neúmyslnou chybu, protože výsledek je vždy stejný. Na druhé straně, pokud dojde k neoprávněnému zatížení podniku daní, nejedná se o veřejnou podporu jiného soutěžitele, který nebyl daní zatížen.¹⁶²

3.5 Autonomní území

Podle čl. 349 SFEU jsou chráněna vyjmenovaná území (Réunion, Azory, Madeira...) s ohledem na jejich strukturální a hospodářskou situaci a tedy mohou mít speciální podmínky ohledně svobody volného pohybu a možnosti vybírat daně, které by jinak byly v rozporu se Smlouvami. Tato území jsou také obecně vyjmuta z aplikace

¹⁶¹ Sdělení čl. 22.

¹⁶² LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation.* s. 71.

daňových harmonizačních směrnic. Dále mají flexibilnější kritéria pro regionální podporu¹⁶³ a pamatuje na ně výjimka v čl. 107 odst. 3 písm. a) SFEU.

Také Kodex chování je obecně aplikovatelný na autonomní území. Autonomní území mají v Kodexu chování speciální ustanovení v odstavci G. Při používání daňových opatření na podporu ekonomického vývoje zvláštních regionů se musí zvážit, zda daná opatření jsou v souladu s vytyčeným cílem. Při posouzení musí být dána zvláštní pozornost nejvzdálenějším regionům a malým ostrovům, ale nesmí dojít k narušení integrity a soudržnosti evropského právního rámce včetně vnitřního trhu.

Právo veřejných podpor zde může narážet na překážky z oblasti ústavního práva. Jedná se zejména rozdělení pravomoci určovat a vybírat daně mezi členským státem a částmi jeho území, které mají ústavně zaručenou dílčí suverenitu. Aby se nejednalo o veřejnou podporu, musí autonomní území nést rozpočtové následky daného kroku, tedy snížení příjmů.

V rámci autonomie určitého území je třeba zjistit, zda se jedná o symetrickou nebo asymetrickou autonomii.¹⁶⁴ V prvním případě je celý členský stát rozdělen na menší území, která mají samostatnou pravomoc v určení výše sazby daně. Zde by se nemohlo jednat o veřejnou podporu, jelikož v daném případě není žádný společný daňový systém a tedy nemůže dojít k selektivitě. Ve druhém případě je asymetrická autonomie, kde jen jedno nebo několik dílčích území z daného členského státu má pravomoc určovat sazbu daně. Existuje společný daňový systém a odchylka autonomních území od tohoto společného systému může být veřejnou podporou.

Soudní dvůr k tomu doplňuje ve svém rozhodnutí ve věci Azory č. C-88/03 v odst. 60, že nelze vyvodit závěr o tom, zda je opatření selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze z toho důvodu, že se použije pouze v zeměpisně omezené oblasti členského státu.

V rozsudku UGT La Rioja č. C-428/06 až C-434/06 se projednávalo, nakolik je důležité, zda autonomní území hraje základní úlohu při určení politického a hospodářského prostředí, ve kterém působí podniky přítomné na území spadajícím do

¹⁶³ TRAVERSA, Edoardo. s. 10.

¹⁶⁴ KURCZ, Bartłomiej. s. 8.

jeho působnosti. Soudní dvůr rozhodl, že tato základní úloha je důsledkem autonomie nikoli její předběžnou podmínkou.¹⁶⁵

V řízeních o veřejné podpoře nemá autonomní území to samé zacházení jako členský stát. Např. když je daňové opatření přijato vládou autonomního území, bude příjemcem rozhodnutí Komise o slučitelnosti veřejné podpory s vnitřním trhem členský stát nikoliv autonomní území.

3.6 Speciální daně a poplatky

Zdanění také může sloužit k vyrovnávání pozic na trhu. Jak již bylo uvedeno výše, v případě Ferring č. C-53/00 existovala daň, která měla vyrovnat hospodářskou soutěž mezi dvěma způsoby distribuce léků. Velkoobchodní prodejci měli uloženou povinnost veřejné služby, ale na druhou stranu nepodléhali této dani.

Soudní dvůr stanovil, že se jedná o veřejnou podporu, protože daň je uvalena jen na přímé prodeje léků farmaceutickými laboratořemi. Opatření je veřejnou podporou pro velkoobchodní prodejce. Výše veřejné podpory je částka, která přesahuje náklady, které nesou velkoobchodní prodejci na základě povinnosti veřejné služby uložené národním právem.

Toto bylo potvrzeno také v rozhodnutí o předběžné otázce v případě Laboratories Boiron č. C-526/04, ve kterém se Laboratories Boiron domáhaly navrácení odvedené daně z přímého prodeje léků. Poplatníci daně se nemohou dovolávat, že osvobození jiných podniků od daně představuje veřejnou podporu jen proto, aby se vyhnuli zaplacení uvedené daně nebo dosáhli jejího vrácení. Bylo by to možné pouze tehdy, pokud se jedná o osvobození určitých subjektů od daně s obecnou působností.

Jiná situace nastane, pokud jde o daň, již je podrobena pouze jedna skupina subjektů, které jsou v soutěžním postavení. V takovém případě asymetrického zdanění může podpora vyplývat ze skutečnosti, že jiná kategorie hospodářských subjektů, s níž je uvedená zdaněná kategorie v přímém soutěžním vztahu, není dani podrobena.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Rozsudek Soudního dvora C-428/06 až C-434/06 odst. 55.

¹⁶⁶ Rozsudek Soudního dvora C-526/04 odst. 30 a násl.

Soudní dvůr rozhodoval, zda veřejná podpora je samotná daň z přímého prodeje, či jakékoliv osvobození od této daně. Vrácení veřejné podpory může být příznáno pouze tehdy, pokud je prokázáno, že zmíněné částky nebo alespoň jejich část představuje nadměrnou kompenzaci ve prospěch velkoobchodních distributorů. Tímto opatřením jsou hospodářsky zvýhodněni velkoobchodní distributoři.¹⁶⁷

Tyto speciální daně a poplatky slouží k vyrovnání hospodářské soutěže zejména na trzích, které nejsou plně soutěžní. Např. se jedná o trhy s veřejnými službami, kde se používá k financování služeb obecného hospodářského zájmu. Ale jak již byl řečeno výše, o veřejnou podporu se jedná pouze tehdy, pokud tyto kompenzace od státu převyšují skutečné vícenáklady spojené s poskytováním dané veřejné služby.

3.7 Mezinárodní přesahy

V rozhodnutí ze dne 13. února 2007 Evropská komise rozhodla¹⁶⁸, že zvýhodňující daňový systém Švýcarska je veřejná podpora neslučitelná s Dohodou mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací. Z toho důvodu že daňový systém Švýcarska ovlivňuje daňovou sazbu trh, a tím slouží jako pobídka pro přemístění sídel mezinárodních společností do Švýcarska.

Dle čl. 23 odst. 1 bodu (iii) Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací jsou neslučitelné s řádným fungováním Dohody všechny veřejné podpory, pokud mohou ovlivnit obchod mezi Evropskou unií a Švýcarskem. Jedná se o všechny podpory, které narušují nebo hrozí, že naruší hospodářskou soutěž zvýhodňováním určitých podniků nebo určitých odvětví výroby.¹⁶⁹ Tímto rozhodnutím založila Komise skutečně mezinárodní zkoumání veřejné podpory, ke které musí být přihlíženo při vytváření daňových systémů tak, aby splňovaly zásadu spravedlivých podmínek pro hospodářskou soutěž.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Rozsudek Soudního dvora C-526/04 odst. 47.

¹⁶⁸ Rozhodnutí Komise ze dne 13. února 2007 (C 2007) 411 final Dostupné z: http://eeas.europa.eu/switzerland/docs/c_2007-411_en.pdf

¹⁶⁹ Dohoda mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací. Dostupné z: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1972_31.12_L300:21972A0722(03):EN:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1972_31.12_L300:21972A0722\(03\):EN:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1972_31.12_L300:21972A0722(03):EN:PDF)

¹⁷⁰ ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. Fiscal state aid goes global. *EC tax review*. 2007, č. 3. s. 4.

Přestože bylo dané rozhodnutí založeno na jiném právním základu, než jsou zakládací smlouvy Evropské unie, došlo zde k přezkoumání švýcarského daňového systému vzhledem k veřejným podporám. Podobné ustanovení obsahují i další smlouvy mezi státy Evropského sdružení volného obchodu a Evropskou unií.

Závěr

Jak je možné vidět z rozhodnutí Komise a judikatury Soudního dvora Evropské unie, poslední dobou dochází k přísnějšímu posuzování veřejné podpory v rámci daňových opatření tak, aby se zabránilo škodlivé daňové soutěži a ovlivňování hospodářské soutěže na vnitřním trhu. Soudní dvůr Evropské unie neustále odstraňuje svým výkladem a rozhodovací činností nejasnosti nejen při uplatňování základních svobod ale i v právu veřejných podpor.

Nenarušená soutěž slouží k dosažení efektivního využití zdrojů, podpoře inovace a zlepšuje fungování trhu. Právo veřejných podpor jako veřejná část soutěžního práva hlídá, aby soutěž nebyla narušena vnějším zásahem. I když to na první pohled nemusí být zřejmé, podpora neefektivních podniků a protekcionismus škodí hospodářské soutěži a ve výsledku zdražuje produkty pro zákazníky, kteří za ně přímo platí nebo je nepřímo podporují prostřednictvím daní.

Členské státy mohou částečně upravovat daňové systémy dle své vůle, ale tyto systémy spadají pod kontrolu práva veřejné podpory. Nejedná se o harmonizaci daňového práva, ale pouze o úpravu zdanění v rámci kontroly nad skrytou veřejnou podporou.

Posuzování veřejné podpory není formálním aktem, ale jedná se o důkladné posouzení a sledování skutečného efektu daného opatření. I když bývají tyto případy často ovlivněny politickými vlivy, Soudní dvůr a Komise se stávají sebevědomějšími v prosazování práva veřejné podpory i na problematiku zdanění.

Jaké možnosti má tedy stát při určení svého systému zdanění a rozhodovací praxe správců daně tak, aby se nedostal do konfliktu s právem veřejných podpor?

Aby se jednalo o veřejnou podporu, opatření musí splnit všechny následující podmínky:

1. Nezbytně se musí jednat o výhodu pro podniky např. ve formě nižší sazby daně nebo odložení splatnosti dluhu. Samotné obecné zvýšení zdanění nikdy nemůže být výhodou.
2. Podpora musí pocházet od státu nebo ze státních prostředků. Dobrovolné převody prostředků od podniku k jinému podniku tuto podporu vylučují.

3. Opatření narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a ovlivňuje obchod mezi členskými státy. Tyto podmínky jsou splněny velice lehce.
4. Nejdůležitější podmínkou je, aby opatření bylo selektivní, tedy zvýhodňovalo určité podniky nebo určitá odvětví. K prokázání selektivity je nezbytné zjistit, jaký je obecný systém zdanění, aby bylo možné dále určit, zda se jedná o selektivní výhodu nebo o obecný systém zdanění. Obecný systém nemůže být selektivní, tedy snížení daní v celém státě nezakládá veřejnou podporu.
 - a) Pokud bude za obecný systém posuzován systém v rámci autonomního území, které je samostatné a plně nezávislé od daného členského státu, je možné, aby autonomní území v rámci státu mělo vlastní sazby daně. Tato území však musí být skutečně autonomní, jak bylo popsáno výše. Potom dané území může mít nižší zdanění, které nebude selektivní, a tedy nebude ani veřejnou podporou.
 - b) Pokud už dojde k určitému selektivnímu zvýhodnění, lze to v některých případech ospravedlnit povahou nebo vnitřním uspořádáním daňového systému. Proto nemůže být veřejnou podporou např. progresivní zdanění.

I v případě kdy je zjištěno, že dané opatření je veřejnou podporou, je možné posoudit, že dané opatření je slučitelné s vnitřním trhem. A to při splnění podmínek v čl. 107 odst. 2, odst. 3 SFEU nebo při splnění dalších podmínek, která jsou uvedena v nařízení Komise jako je např. podpora de minimis, jak již bylo popsáno výše, kdy se nezkoumá podpora nižší než 200 000 EUR.

Členské státy tedy mohou volně rozhodovat o svém daňovém systému, pokud se tak nebude dít v rozporu s harmonizačními směrnici. Veřejnou podporou mohou být jen odchylky od tohoto daňového systému, které nejsou ospravedlněny povahou nebo vnitřním uspořádáním systému. Určité daňové výjimky v rámci daného daňového systému mohou zvýhodňovat některé podniky, ale pouze ty výjimky, které stojí mimo klasický systém, mohou být považovány za veřejnou podporu.

Aby byl daňový systém nenapadnutelný z pohledu veřejné podpory, je nutné zajistit takový stav, kde stát stanoví jasný obecný systém a nesnaží se jakkoliv od něj odchýlit ve prospěch určitých skupin podniků. Je možné podporovat objektivní cíle jako je např. životní prostředí a zaměstnanost, ale už je problematické podporovat určité odvětví

výroby nebo určitý region, pokud daná podpora nespadá do výjimek ze zákazu veřejných podpor.

Při tvorbě daňových zákonů je nezbytné si uvědomovat právo veřejných podpor, protože každá výjimka z obecného daňového systému je potenciálně veřejnou podporou.

Použité prameny

1 Literatura

COMMUNITIES, Commission of the European. *Tenth report on competition policy*. Brussels: Office for Official Publications of the European Communities, 1981. ISBN 92-825-2211-3.

CRAIG, P a G DE BÚRCA. *EU law: text, cases, and materials*. 5th ed. New York: Oxford University Press, c2011, clvii, 1155 p. ISBN 978-019-9576-999.

LANG, Michael. *Introduction to European tax law: direct taxation*. London: Spiramus Press, c2008, 186 p. ISBN 37-073-0933-9.

LUJA, Raymond. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. New York: Intersentia, c2003, xii, 301 p. ISBN 90-509-5278-X.

MICHEAU, Claire. State aid and taxation in EU law. In: SZYSZCZAK, Erika M. *Research handbook on European State aid law*. Northampton, Mass.: Edward Elgar, c2011, s. 193-218. ISBN 9781849802741.

MUNKOVÁ, Jindřiška, Pavel SVOBODA a Jiří KINDL. *Soutěžní právo*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2006, xix, 411 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-717-9440-6.

PANAYI, Christiana HJI. *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European Community*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central, and South America by Aspen Publishers, c2007, xviii, 296 p. ISBN 90-411-2658-9.

QUIGLEY, Conor. *European state aid law and policy*. 2nd ed. Portland, Or.: Hart Pub., 2009, lxvi, 574 p. ISBN 978-184-1137-476.

RYDELSKI, Michael Sánchez. *The EC state aid regime: distortive effects of state aid on competition trade*. London: Cameron May, 2006, s. 73-90. ISBN 9781905017348.

SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2010, xli, 1299 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-394.

TICHÝ, Luboš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, lii, 953 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4003-332.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, xv, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

2 Odborné články

BARTOSCH, Andreas. Is there a need for a Rule of Reason in European State aid law? Or how to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity?. *Common market law review*. Dordrecht: Nijhoff, 2010, č. 3. ISSN 0165-0750.

DA CRUZ VILAÇA, José Luís. Material and Geographic Selectivity in State Aid – Recent Developments. *European state aid law quarterly*. 2009, č. 4. ISSN 1619-5272.

GAMMIE, Malcolm. The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2003, č. 3. ISSN 0007-4624.

GONZALEZ, Saturnina Moreno. Regional Fiscal Autonomy from a State Aid Perspective: The ECJ's Judgement in Portugal v. Commission. *European taxation*. 2007, č. 7. ISSN 0014-3138.

KINCL, Michael. Daňové úlevy jako forma veřejné podpory. *Právní fórum: český právníkový měsíčník*. 2004, č. 1. ISSN 1214-7966.

KURCZ, Bartłomiej. How selective is selectivity? A few thoughts on regional selectivity. *Cambridge law journal*. 2007, č. 2. ISSN 1469-2139.

KURCZ, Bartłomiej a Dimitri VALLINDAS. Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition. *Common market law review*. Dordrecht: Nijhoff, 2008, č. 1. ISSN 0165-0750.

LUJA, Raymond. Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review. *European state aid law quarterly*. 2009, č. 4. ISSN 1619-5272.

LUJA, Raymond. (Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B.V., 2012, č. 2. ISSN 0165-2826.

LUJA, Raymond. Tax Treaties and State Aid: Some Thoughts. *European taxation*. 2004, č. 5. ISSN 0014-3138.

MICHEAU, Claire. Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation. *European taxation*. 2012, č. 5. ISSN 0014-3138.

MICHEAU, Claire. Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice. *EC tax review*. 2008, č. 6. ISSN 0928-2750.

NICOLAIDES, Phedon. Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity. *European state aid law quarterly*. 2007, č. 1. ISSN 1619-5272.

O'BRIEN, Martha. Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Co-operation?. *European law review*. 2005, č. 2. ISSN 0307-5400.

PATERNI, Lisa. State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors. *Bulletin for international taxation*. 2001, č. 6. ISSN 0007-4624.

PINTO, Carlo. EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part I). *European taxation*. 1999, č. 8. ISSN 0014-3138.

PINTO, Carlo. EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part II). *European taxation*. 1999, č. 9. ISSN 0014-3138.

PISTONE, Pasquale. Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B. V., 2012, č. 2. ISSN 0165-2826.

PISTONE, Pasquale. The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B. V., 2012, č. 2. ISSN 0165-2826.

QUIGLEY, Conor. *The European Commission's Program for State Aid Modernisation*. 21 s.

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions. *Intertax: European tax review*. Deventer, Nederland: Kluwer B. V., 2012, č. 2. ISSN 0165-2826.

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. Fiscal state aid goes global. *EC tax review*. 2007, č. 3. ISSN 0928-2750.

ROSSI-MECCANICO, Pierpaolo. The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures. *EC tax review*. 2007, č. 2. ISSN 0928-2750.

RYDELSKI, Michael Sánchez. Distinction between State Aid and General Tax Measures. *EC tax review*. 2010, č. 4. ISSN 0928-2750.

SUTTER, Franz Philipp. The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters. *European taxation*. 2001, 7-8. ISSN 0014-3138.

TABOADA, Carlos Palao. State Aid and Autonomous Regions: The ECJ's Ruling in the Basque Country Case. *Bulletin for international taxation*. 2009, 5-6. ISSN 0007-4624.

TRAVERSA, Edoardo. Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities?. *EC tax review*. 2011, č. 1. ISSN 0928-2750.

WISHLADE, Fiona. When are Tax Advantages State Aids and when are they General Measures?. *Regional and Industrial Policy Research Paper*. 1997, č. 20.

3 Judikatura a rozhodnutí Komise

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999 ve věci Belgické království proti Komisi Evropských společenství, C-75/97, Sbíрка rozhodnutí 1999 Strana I-03671

Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. července 1974 ve věci Italská republika proti Komisi Evropských společenství, 173-73, Sbíрка rozhodnutí 1974 Strana 00709

Rozsudek Soudního dvora ze dne 7. září 2006 ve věci Laboratoires Boiron SA proti Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon, právní nástupkyně Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), C-526/04, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-07529

Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. března 1980 ve věci Amministrazione delle finanze dello Stato proti Denkavit italiana Srl, 61/79, Sbíрка rozhodnutí 1980 Strana 01205

Rozsudek Soudního dvora ze dne 24. ledna 2013 ve věci Frucona Košice a.s. proti Evropské komisi, C-73/11 P, Sbíрка rozhodnutí 2013 Strana 00000

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. listopadu 2001 ve věci Ferring SA proti Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), C-53/00, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-09067

Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. ledna 2006 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato a Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, C-222/04, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-00289

Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. července 1988 ve věci Francouzská republika proti Komisi Evropských společenství, 102/87, Sbíрка rozhodnutí 1988 Strana 04067

Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. února 1988 ve věci Kwekerij Gebroeders van der Kooy BV a další proti Komisi Evropských společenství, spojené věci 67, 68 a 70/85, Sbíрка rozhodnutí 1988 Strana 00219

Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2001 ve věci PreussenElektra AG proti Schleswag AG, za přítomnosti Windpark Reußenköge III GmbH a Land Schleswig-Holstein, C-379/98, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-02099

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. března 1993 ve věci Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG proti Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG, Spojené věci C-72/91 a C-73/91, Sbíрка rozhodnutí 1993 Strana I-00887

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 2004 ve věci Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV a Rinck Opticiëns BV proti Hoofdbedrijfschap Ambachten, C-345/02, Sbíрка rozhodnutí 2004 Strana I-07139

Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. května 1999 ve věci Italská republika proti Komisi Evropských společenství, C-6/97, Sbíрка rozhodnutí 1999 Strana I-02981

Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 30. dubna 1998 ve věci Het Vlaamse Gewest (Région flamande) proti Komisi Evropských společenství, T-214/95, Sbíрка rozhodnutí 1998 Strana II-00717

Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. března 1990 ve věci Belgické království proti Komisi Evropských společenství, C-142/87, Sbíрка rozhodnutí 1990 Strana I-00959

Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. září 2006 ve věci Portugalská republika proti Komisi Evropských společenství, C-88/03, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-07115

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 2004 ve věci Španělské království proti Komisi Evropských společenství, C-501/00, Sbíрка rozhodnutí 2004 Strana I-06717

Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 29. září 2000 ve věci Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) proti Komisi Evropských společenství, T-55/99, Sbíрка rozhodnutí 2000 Strana II-03207

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999 ve věci Belgické království proti Komisi Evropských společenství, C-75/97, Sbíрка rozhodnutí 1999 Strana I-03671

Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 6. března 2002 ve věci Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA a Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00) proti Komisi Evropských společenství, Spojené věci T-92/00 a T-103/00, Sbíрка rozhodnutí 2002 Strana II-01385

Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. listopadu 2004 ve věci Ramondín SA a Ramondín Cápsulas SA (C-186/02 P) a Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (C-188/02 P) proti Komisi Evropských společenství, Spojené věci C-186/02 P a C-188/02 P, Sbíрка rozhodnutí 2004 Strana I-10653

Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 13. září 2006 ve věci British Aggregates Association proti Komisi Evropských společenství, T-210/02, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana II-02789

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. prosince 2008 ve věci British Aggregates Association proti Komisi Evropských společenství a Spojené království, C-487/06 P, Sbíрка rozhodnutí 2008 Strana I-10515

Rozsudek Tribunálu ze dne 7. března 2012 ve věci British Aggregates Association proti Evropské komisi, T-210/02 RENV, Sbíрка rozhodnutí 2012 Strana 00000

Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. prosince 1969 ve věci Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Spojené věci 6 a 11-69, Sbíрка rozhodnutí 1969 Strana 00523

Stanovisko generálního advokáta - Geelhoed ze dne 20 října 2005 ve věci Portugalská republika proti Komisi Evropských společenství, C-88/03, Sbíрка rozhodnutí 2006 Strana I-07115

Rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 18. prosince 2008 ve věci Government of Gibraltar (T-211/04) a Spojené království Velké Británie a Severního Irska (T-215/04) proti Komisi Evropských společenství, T-211/04 a T-215/04, Sbíрка rozhodnutí 2008 Strana II-03745

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. listopadu 2011 ve věci Evropská komise (C-106/09 P) a Španělské království (C-107/09 P) proti Government of Gibraltar a Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, Sbíрка rozhodnutí 2011 Strana 00000

Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. září 2008 ve věci Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) a další proti Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya a další, Spojené věci C-428/06 až C-434/06, Sbíрка rozhodnutí 2008 Strana I-06747

Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001 ve věci Adria-Wien Pipeline GmbH a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, Sbíрка rozhodnutí 2001 Strana I-08365

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. listopadu 2009 ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri proti Regione Sardegna, C-169/08, Sbíрка rozhodnutí 2009 Strana I-10821

Rozsudek Soudního dvora dne 12. října 2000 ve věci Španělské království proti Komisi Evropských společenství, C-480/98, Sbíрка rozhodnutí 2000 Strana I-08717

Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. prosince 1973 ve věci Gebrüder Lorenz GmbH proti Spolkové republice Německo a Land Rheinland-Pfalz, 120-73, Sbíрка rozhodnutí 1973 Strana 01471

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. června 1993 ve věci Matra SA proti Komisi Evropských společenství, C-225/91, Sbíрка rozhodnutí 1993 Strana I-03203

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. března 1977 ve věci Iannelli & Volpi SpA proti Ditta Paolo Meroni, 74/76, Sbíрка rozhodnutí 1977 Strana 00557

Rozhodnutí Komise ze dne 2. května 1990 on aid granted by the Greek government to a cement manufacturer (Halkis Cement Company) 91/144/EEC. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1991:073:0027:0031:EN:PDF>

Rozhodnutí Komise ze dne 8. července 2009 (C 4/07 (ex N 465/06)) (C(2009) 4511). Dostupné z:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:288:0026:0039:EN:PDF>

Rozhodnutí Komise ze dne 15. září 1980 (80/932/EEC) Úř. věst. L 264, 8. 10. 1980, s. 28—30 Dostupné z:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1980:264:0028:0030:EN:PDF>

Rozhodnutí Komise (C 66/2002 (ex N 534/2002)) Úř. věst. C 300, 4. 12. 2002, s. 2—9 Dostupné z:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2002:300:0002:0009:EN:PDF>

Rozhodnutí Komise ze dne 13. února 2007 (C 2007) 411 final Dostupné z:
http://eeas.europa.eu/switzerland/docs/c_2007-411_en.pdf

4 Ostatní

Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. In: *Úř. věst.* 2010/C 83/01. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:CS:HTML>

Smlouvy: Treaty establishing the European Coal and Steel Community (draft english text). *EUR-lex: Přístup k právu Evropské Unie*[online]. 1951 [cit. 2012-10-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/cs/treaties/index.htm>

Zákon č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje ze dne 2. dubna 2004

Akční plán pro státní podpory Cílenější státní podpory a jejich nižší počet: plán pro reformu státní podpory v letech 2005–2009 odst. 6 a 7: KOM(2005) 107 v konečném znění. In: [online]. [cit. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52005DC0107:cs:pdf>

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty *Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1—118* In: [online]. [cit. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>

Speech: Doing more with less – State aid reform in times of austerity: Supporting growth amid fiscal constraints. *Europa.eu* [online]. 11. 01. 2013 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-14_en.htm

Nepřímé daně z kapitálových vkladů. [online]. [cit. 2013-02-21]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/125098_cs.htm

Conclusions of the Ecofin Council Meeting concerning taxation policy 1. 11. 1997 (98/C 2/01). [online]. [cit. 2013-02-21]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf

Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to direct business taxation 9. 2. 2004 C(2004)434. [online]. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_en.pdf

Council Conclusions of 9 March 1998 concerning the establishment of the Code of Conduct Group (business taxation) 9. 3. 1998 (98/C 99/01). [online]. [cit. 2013-02-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:099:0001:0002:EN:PDF>

Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti 10. 12. 1998 (98/C 384/03). [online]. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):CS:pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):CS:pdf)

Pokyny k regionální podpoře na období 2007 - 2013 (Text s významem pro EHP) 4. 3. 2006 (2006/C 54/08). [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:054:0013:0044:CS:PDF>

Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře 10. 3. 1998 (98/C 74/06). [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:074:0009:0031:EN:PDF>

Pokyny k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007 - 2013. [online]. [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/competition/state_aid/g24242_cs.htm

Sdělení komise Dokument útvarů GR pro hospodářskou soutěž s návrhem pokynů k regionální státní podpoře na období 2014 - 2020 draft. [online]. [cit. 2013-03-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2013_regional_aid_guidelines/paper_cs.pdf

Pokyny Společenství ke státní podpoře na ochranu životního prostředí 1. 4. 2008 (2008/C 82/01). [online]. [cit. 2013-02-01]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:082:0001:0033:CS:PDF>

Commission Staff working document: "Facts and figures on state aid in the EU Member States" 01. 12. 2011 SEC(2011)1487. [online]. [cit. 2012-10-21]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/archive/2011_autumn_working_paper_en.pdf

Instrukce ke státní podpoře. [online]. [cit. 2012-10-22]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/reporting_instructions_cs.pdf

Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES, *Úř. věst. L 83, 27. 3. 1999, s. 1–9*. [online]. [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31999R0659:cs:pdf>

Oznámení Komise o prosazování právní úpravy státní podpory vnitrostátními soudy, *Úř. věst. C 85, 9. 4. 2009, s. 1—22* . [online]. [cit. 2013-01-22]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:085:0001:0022:CS:PDF>

Nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu de minimis, *Úř. věst. L 379, 28. 12. 2006, s. 5—10*. [online]. [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:379:0005:0010:CS:PDF>

Dohoda mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1972_31.12_L300:21972A0722\(03\):EN:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1972_31.12_L300:21972A0722(03):EN:PDF)

Abstract: Taxation as State Aid

The purpose of my thesis is to analyse taxation in connection with state aid. The reason for my research is to find out how Member States of European Union can use taxation without interfering with state aid provisions.

The thesis is composed of three chapters. Chapter One is an introduction to the topic. There is a description of basic state aid provisions, taxation within European Union and the tax competition between Member States.

Chapter Two examines article 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union in respect of taxation. The chapter consists of nine parts. Five ones further discuss constituent elements of state aid, where the main attention is given to selectivity as the main problem in state aid cases. Another four parts focus on procedure, judicial review, recovery of state aid and de minimis regulation. This chapter is the key part of the thesis because it pursues better understanding of state aid definition with respect to taxation.

Chapter Three concentrates on problems resulting from the intersection of state aid and taxation such as the influence on double taxation treaties, discretionary powers of Member State's authorities, different taxation of autonomous regions, and so on.

Conclusions summarize the importance of state aid in internal market and analyse the possibilities for Member States' taxation, which is the main aim of the thesis. I suggest that they should be careful with using taxation as a way to attract investors, because it usually comes to difficulties with state aid law. The proposed conditions are the most important part of the thesis; they help to answer the question whether the particular provision of Member State's legislation is outside the state aid area or whether it can fall into the legal exemptions from the general prohibition of state aid.

Resumé: Zdanění jako veřejná podpora

Cílem mé práce je analyzovat zdanění v souvislosti s veřejnou podporou. Důvodem pro moje zkoumání je, abych zjistila, jak členské státy Evropské unie mohou používat zdanění, aniž by zasahovaly do práva veřejných podpor.

Práce se skládá ze tří kapitol. První kapitola je úvodem do problematiky. Nalézá se zde popis základních ustanovení práva veřejné podpory, zdanění v rámci Evropské unie a daňové soutěže mezi členskými státy.

Druhá kapitola se zabývá čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie ve spojitosti se zdaněním. Tato kapitola se skládá z devíti částí. V pěti z nich jsou rozebírány základní znaky veřejné podpory. Největší pozornost je věnována selektivitě (výběrovosti), protože selektivita bývá hlavním problémem u případů týkajících se veřejné podpory. Další čtyři části se zaměřují na procesní otázky práva veřejné podpory, soudní přezkum, navrácení veřejné podpory a na nařízení de minimis. Tato kapitola je klíčovou částí práce z toho důvodu, že se snaží o lepší pochopení definice veřejné podpory v souvislosti se zdaněním.

Třetí kapitola se zaměřuje na problémy vyplývající z prolnutí práva veřejné podpory a daňového práva jako je např. vliv na smlouvy o zamezení dvojího zdanění, diskreční pravomoci státní správy v členských státech, rozdílné zdanění v autonomních územích a další.

Závěr práce shrnuje význam práva veřejné podpory na vnitřním trhu a analyzuje způsoby zdanění, které mají členské státy, což tvoří hlavní cíl této práce. Doporučuji, aby státy byly opatrné s úpravou daňových systémů pro přilákání zahraničních investorů, protože daňové zvýhodnění obvykle vede ke konfliktům s právem veřejné podpory. Nejdůležitější součástí práce jsou navrhované podmínky, které pomáhají odpovědět na otázku, zda určité opatření v legislativě členského státu je mimo oblast práva veřejné podpory nebo zda může spadat do právních výjimek z obecného zákazu veřejných podpor.

Klíčová slova

Veřejná podpora – State Aid

Zdanění – Taxation