

## Oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov

(98/C 384/03)

(Text s významom pre EHP)

### Úvod

- Po rozsiahlej diskusii o potrebe koordinovaného postupu na úrovni spoločenstva v boji proti škodlivej daňovej súťaži prijala 1. decembra 1997 Rada ministrov pre hospodárske a finančné záležitosti (Ecofin) rad záverov a odsúhlasila rezolúciu o kódexe správania pre zdaňovanie podnikov (ďalej len „kódex správania“) <sup>(1)</sup>. Pri tejto príležitosti sa Komisia zaviazala vypracovať usmernenia o uplatňovaní článkov 92 a 93 zmluvy pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov a „dôkladne uplatňovať dotknuté pravidlá pomoci“. Kódex správania je zameraný na zlepšenie transparentnosti v daňovej oblasti formou systému výmeny informácií medzi členskými štátmi a posúdenia všetkých daňových opatrení, na ktoré sa môže vzťahovať. Ustanovenia o štátnej pomoci zmluvy taktiež prispievajú svojim vlastným mechanizmom k cieľu bojovať proti škodlivej daňovej súťaži.
- Závazok Komisie týkajúci sa štátnej pomoci vo forme daňových opatrení predstavuje časť širšieho cieľa vyjasniť a presadzovať uplatňovanie pravidiel štátnej pomoci s cieľom obmedzenia narušenia súťaže na jednotnom trhu. Zásada nezlučiteľnosti so spoločným trhom a výnimky z tejto zásady sa vzťahujú na pomoc „v akejkoľvek forme“, vrátane určitých daňových opatrení. Otázka, či daňové opatrenie môže byť označené ako pomoc podľa článku 92 odsek 1 zmluvy, si však vyžaduje objasnenie, ktoré je predmetom tohto oznámenia. Takéto objasnenie je dôležité najmä vzhľadom na procedurálne požiadavky, ktoré vyplývajú z označenia opatrenia ako pomoci a dôsledkov v prípade, ak členské štáty prestanú splňať takéto požiadavky.
- Po dobudovaní jednotného trhu a liberalizácii pohybu kapitálu sa taktiež ukázalo potrebným preskúmať osobitné účinky poskytnutej pomoci vo forme daňových opatrení a vysloviť

dôsledky, pokiaľ ide o posúdenie zlučiteľnosti pomoci so spoločným trhom <sup>(2)</sup>. Vytvorenie hospodárskej a menovej únie a s tým spojené úsilie o konsolidáciu národných rozpočtov ešte viac zdôrazňuje prísnu kontrolu štátnej pomoci v akejkoľvek forme, akú môže mať. Podobne sa v spoločnom záujme musia zohľadňovať hlavné dôsledky, ktoré môžu mať niektoré pomoci cez daňové systémy na príjmy ostatných členských štátov.

- Okrem cieľa zabezpečiť, aby rozhodnutia Komisie boli transparentné a predvídateľné, sa toto oznámenie usiluje zabezpečiť konzistentnosť a rovnosť úpravy medzi členskými štátmi. Komisia, ako uvádza kódex správania, zamýšľa preskúmať alebo opätovne preskúmať od prípadu k prípadu na základe tohto oznámenia platné daňové systémy v členských štátoch.

### A. Riadiace právomoci spoločenstva

- Zmluva splnomocňuje spoločenstvo prijať opatrenia na odstránenie rôznych druhov narušenia, ktoré škodia riadnemu fungovaniu spoločného trhu. Je preto nevyhnutné rozlišovať medzi rôznymi druhmi narušenia.
- Niektoré všeobecné daňové opatrenia môžu brániť riadnemu fungovaniu vnútorného trhu. V prípade takýchto opatrení stanovuje zmluva na jednej strane možnosť zosúladiť daňové ustanovenia členských štátov na základe článku 100 (smernice Rady jednohlasne prijaté). Na druhej strane môžu niektoré nezhody medzi plánovanými alebo existujúcimi všeobecnými ustanoveniami v členských štátoch skresľovať súťaž a vytvárať narušenia, ktoré je potrebné odstrániť na základe článkov 101 a 102 (porada príslušných členských štátov s Komisiou; v prípade potreby, smernice Rady prijaté kvalifikovanou väčšinou).

<sup>(1)</sup> Ú. v. ES C 2, 6.1.1998, s. 1.

<sup>(2)</sup> Pozri akčný plán pre jednotný trh, CSE(97) 1, 4. júna 1997, strategický cieľ 2, akcia 1.

7. Narušenie súťaže odvodené od štátnej pomoci spadá pod systém predchádzajúceho schválenia Komisie, podliehajúc preskúmaniu súdnou právomocou spoločenstva. Podľa článku 93 odsek 3 sa musia opatrenia štátnej pomoci oznamovať Komisii. Členské štáty nesmú uviesť svoje navrhované opatrenia pomoci do účinnosti, pokiaľ ich Komisia neschváli. Komisia preskúmava zlučiteľnosť pomoci nie z hľadiska jej formy, akú môže mať, ale z hľadiska jej dopadov. Môže rozhodnúť, že členský štát musí zmeniť a doplniť alebo zrušiť pomoc, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú so spoločným trhom. Ak bola pomoc už uplatnená pri porušení procedurálnych pravidiel, musí členský štát v zásade túto pomoc od prijímateľa(-ov) získať späť.

#### B. Uplatňovanie článku 92 odsek 1 Zmluvy o ES pri daňových opatreniach

8. Článok 92 odsek 1 vyjadruje, že „akákoľvek pomoc poskytovaná členským štátom alebo zo štátnych zdrojov v akejkoľvek novej forme, ktorá skresľuje alebo predstavuje hrozbu narušenia súťaže zvýhodňovaním niektorých podnikov alebo výroby určitých tovarov, musí byť, pokiaľ vplýva na obchod medzi členskými štátmi, nezlučiteľná so spoločným trhom.“ Pri uplatňovaní pravidiel spoločenstva o štátnej pomoci nie je podstatné, či je opatrenie daňovým opatrením, nakoľko článok 92 sa vzťahuje na opatrenia pomoci „v akejkoľvek novej forme“. Aby bola pomoc nazvaná pomocou v zmysle článku 92, musí opatrenie spĺňať súhrnné kritéria opísané nižšie.

9. Po prvé, opatrenie musí udeľovať príjemcom výhodu, ktorá ich oslobodzuje od poplatkov, ktoré za bežných okolností znášajú ich rozpočty. Výhoda môže byť poskytnutá formou zníženia daňového zaťaženia firmy rôznymi spôsobmi, vrátane:

— zníženia v daňovom základe (ako sú zvláštne zníženia, úpravy zvláštneho alebo zrýchleného odpisovania alebo zahrnutie rezerv do bilancie),

— úplné alebo čiastočné zníženie čiastky dane (ako je výnimka alebo daňový dobropis),

— odklad, zrušenie alebo dokonca zvláštne opätovné rozplánovanie daňového záväzku.

10. Po druhé, výhoda musí byť poskytnutá štátom alebo cez štátne rezervy. Strata daňových príjmov sa rovná spotrebe štátnych zdrojov vo forme fiškálnych výdavkov. Toto kritérium sa taktiež vzťahuje na pomoc poskytnutú regionálnymi alebo miestnymi orgánmi v členských štátoch <sup>(1)</sup>. Okrem toho sa môže štátna podpora poskytovať práve tak rovnako formou daňových opatrení zákonodarnej, riadiacej alebo administratívnej povahy ako formou postupov daňových orgánov.

11. Po tretie, opatrenie musí ovplyvniť súťaž a obchod medzi členskými štátmi. Toto kritérium predpokladá, že príjemca opatrenia vykonáva hospodársku činnosť bez ohľadu na právny status príjemcu alebo nástroje financovania. V rámci ustálenej súdnej praxe, na účely tohto ustanovenia, je kritérium vplyvu na obchod splnené, ak prijímateľská firma vykonáva hospodársku činnosť zahŕňajúcu obchod medzi členskými štátmi. Samotný fakt, že pomoc posilňuje postavenie firmy v porovnaní s postavením ostatných firiem, ktoré sú konkurentmi na vnútornom trhu spoločenstva, postačuje na vyvodenie záveru, že vnútorný obchod spoločenstva je ovplyvnený. Skutočnosť, že pomoc predstavuje relatívne malý objem <sup>(2)</sup>, ani fakt, že príjemca je, pokiaľ ide o veľkosť, nevýznamný alebo jeho podiel na trhu spoločenstva je veľmi malý <sup>(3)</sup>, ani dokonca fakt, že príjemca nevykonáva vývoz <sup>(4)</sup> alebo vyváža skutočne celú svoju produkciu mimo spoločenstva <sup>(5)</sup>, nič nemení na tomto závere.

12. Na záver, opatrenie musí byť špecifické alebo selektívne v tom, že zvýhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých tovarov“. Selektívna výhoda v ňom zahrnutá môže vyplývať z výnimky z daňových ustanovení zákonodarnej, riadiacej alebo administratívnej povahy alebo z postupu podľa uváženia zo strany daňových orgánov. Selektívna povaha opatrenia sa však môže odôvodniť „povahou alebo všeobecným usporiadaním systému“ <sup>(6)</sup>. Ak je to tak, opatrenie sa

<sup>(1)</sup> Rozsudok Súdneho dvora vo veci 248/84 Nemecko vs. Komisia (1987) Zb. súd. rozh. ESD, s. 4013.

<sup>(2)</sup> Avšak s výnimkou pomoci spĺňajúcej testy pravidla *de minimis*. Pozri oznámenie Komisie uverejnené v Ú. v. ES C 68, 6.3.1996, s. 9.

<sup>(3)</sup> Spojené veci C-278/92, C-279/92 a C-280/92 Španielsko vs. Komisia (1994) Zb. súd. rozh. ESD, s. I - 4103.

<sup>(4)</sup> Vec 102/87 Francúzsko vs. Komisia (1998) Zb. súd. rozh. ESD, s. 4067.

<sup>(5)</sup> Vec C-142/87 Belgicko vs. Komisia (1990) Zb. súd. rozh. ESD, s. I - 959.

<sup>(6)</sup> Vec 173/73 Taliansko vs. Komisia (1974) Zb. súd. rozh. ESD, s. 709.

nepovažuje za pomoc v zmysle článku 92 odsek 1 zmluvy. Tieto rozličné aspekty sú zohľadnené nižšie.

#### Rozdiel medzi štátnou pomocou a všeobecnými opatreniami

13. Daňové opatrenia, ktoré sú prístupné všetkým hospodárskym subjektom fungujúcim v rámci členského štátu, sú v zásade všeobecnými opatreniami. Musia byť skutočne prístupné všetkým firmám na základe rovnakého prístupu a nesmú byť *de facto* krátené vo svojom rozsahu, napríklad na základe voľného rozhodnutia štátu o ich poskytnutí na základe iných faktorov, ktoré obmedzujú ich praktický účinok. Táto podmienka však neobmedzuje právomoc členských štátov rozhodovať o hospodárskej politike, ktorú považujú za najvhodnejšiu, a najmä rozšíriť daňové zaťaženie, ak to považujú za primerané, medzi rôzne faktory výroby. Za predpokladu, že sa uplatňujú bez rozdielu na všetky firmy a výrobu všetkých tovarov, štátnu pomoc nepredstavujú tieto opatrenia:
- daňové opatrenia čisto technickej povahy (napríklad stanovenie sadzby dane, pravidiel odpisovania a pravidiel prenášania straty; ustanovenia na zabránenie dvojitému zdaňovaniu alebo daňovým únikom),
  - opatrenia uskutočňujúce ciele všeobecnej hospodárskej politiky formou zníženia daňového zaťaženia týkajúceho sa určitých výrobných nákladov (výskum a vývoj (R&D), životné prostredie, školenie, zamestnanosť).
14. Skutočnosť, že niektoré firmy alebo niektoré sektory ťažia viac ako iné z niektorých takýchto daňových opatrení nemusí nevyhnutne znamenať, že sa na ne vzťahujú pravidlá súťaže riadiace štátnu pomoc. Opatrenia vytvorené na zníženie zdaňovania pracovnej sily pre všetky firmy majú preto relatívne väčší vplyv na priemysel s intenzívnou pracovnou silou ako na kapitálovo intenzívne priemysly, bez toho, aby to nevyhnutne predstavovalo štátnu pomoc. Podobne, daňové stimuly pre ekologické, výskumno-vývojové alebo školiace investície zvyhodňujú len firmy, ktoré uskutočňujú takéto investície, ale znovu to nevyhnutne nepredstavuje štátnu pomoc.
15. V rozsudku vynesenom v roku 1974 <sup>(1)</sup> Súdny dvor rozhodol, že akékoľvek opatrenie zamerané na čiastočné alebo úplné oslobodenie firiem v primárnom sektore od poplatkov vyplývajúcich z bežného uplatnenia všeobecného systému „bez toho, aby tu existovalo akékoľvek zdôvodnenie pre takéto oslobodenie na základe povahy alebo všeobecného usporiadania systému“ predstavovalo štátnu pomoc. Rozsudok taktiež uvádza, že „článok 92 nerozlišuje medzi opatreniami danej štátnej intervencie podľa jej príčin alebo snáh, ale ich definuje v súvislosti s ich účinkami“. Rozsudok taktiež zdôrazňuje, že skutočnosť, že opatrenie viac vyrovnáva poplatky v príslušnom sektore s poplatkami jeho konkurentov v ostatných členských štátoch, nič nemení na skutočnosti, že je to pomoc. Takéto rozdiely medzi daňovými systémami, na ktoré sa, ako je uvedené vyššie, vzťahujú články 100 až 102, nemôžu byť opravené jednostrannými opatreniami, ktoré sú zacielené na firmy, ktoré sú najviac ovplyvnené nezrovnalosťami medzi daňovými systémami.
16. Hlavným kritériom pri uplatňovaní článku 92 odsek 1 pri daňových opatreniach je preto to, že opatrenie poskytuje v prospech určitých podnikov v členskom štáte výnimku z uplatňovania daňového systému. Preto by sa mal najprv určiť spoločný uplatniteľný systém. Musí sa preskúmať, či výnimka zo systému alebo odlišnosti v rámci tohto systému sú odôvodniteľné „povahou alebo všeobecným usporiadaním“ daňového systému, t. j. či sú priamo odvodené od základných alebo riadiacich zásad daňového systému v danom členskom štáte. Ak to tak nie je, ide potom o štátnu pomoc.

#### Selektívne kritérium alebo kritérium špecifickosti

17. Rozhodovacia prax Komisie zatiaľ svedčí o tom, že len opatrenia, ktorých pôsobnosť sa rozširuje na celé územie štátu, sa vymykajú kritériu špecifickosti uvedenému v článku 92 odsek 1. Opatrenia s miestnou alebo regionálnou pôsobnosťou môžu zvyhodňovať určité podniky, s výhradou zásad uvedených v odseku 16. Samotná zmluva označuje ako pomoc opatrenia, ktoré sú zamerané na podporu hospodárskeho rozvoja regiónu. Článok 92 odsek 3 písmená a) a c) doslovne stanovuje v prípade tohto druhu pomoci možné odchýlenia sa od všeobecnej zásady nezlučiteľnosti uvedenej v článku 92 odsek 1.
18. Zmluva jasne stanovuje, že opatrenie, ktoré je sektorovo špecifické, spadá pod článok 92 odsek 1. Článok 92 odsek 1 výslovne obsahuje pojem „výroba určitého tovaru“ medzi kritériami určujúcimi, či ide o pomoc podliehajúcu sledovaniu

<sup>(1)</sup> Pozri poznámku pod čiarou 8.

Komisiou. Podľa tradične zaužívanej praxe a prípadového práva predstavuje pomoc daňové opatrenie, ktorého hlavným účinkom je podpora jedného alebo viacerých sektorov činnosti. To isté platí pre opatrenie, ktoré zvýhodňuje len národné výrobky, ktoré sa vyvážajú. <sup>(1)</sup> Okrem toho je Komisia názoru, že opatrenie, ktoré je zacielené na všetky sektory, ktoré podliehajú medzinárodnej súťaži, predstavuje pomoc <sup>(2)</sup>. Odchýlenie sa od základnej sadzby dane podnikov pre celú časť hospodárstva preto predstavuje, okrem určitých prípadov <sup>(3)</sup>, štátnu pomoc, nakoľko Komisia rozhodla o opatrení týkajúcom sa celého výrobného sektoru <sup>(4)</sup>.

19. V niekoľkých členských štátoch sa uplatňujú rozličné daňové pravidlá v závislosti na postavení podnikov. Niektoré verejné podniky sú napríklad oslobodené od miestnych daní alebo od dane z príjmu. Takéto pravidlá, ktoré udeľujú zvýhodnenú úpravu podnikom, ktoré majú štatút verejného podniku a vykonávajú hospodársku činnosť, môžu predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 92 zmluvy.

20. Niektoré daňové výhody sú príležitostne obmedzované pre určité druhy podnikov, na niektoré ich funkcie (služby v rámci skupiny, vzájomné sprostredkovanie alebo koordinácia) alebo na výrobu určitých výrobkov. Keďže zvýhodňujú určité podniky alebo výrobu určitých tovarov, môžu predstavovať štátnu pomoc uvedenú v článku 92 odsek 1.

#### Diskrečné administratívne postupy

21. Diskrečné postupy niektorých daňových orgánov môžu tak tiež podnietiť vznik opatrení, na ktoré sa vzťahuje článok 92. Súdny dvor uznáva, že zaobchádzanie s hospodárskymi

subjektami na diskrečnom základe môže znamenať, že individuálne uplatňovanie všeobecného opatrenia je založené na znakoch selektívneho opatrenia, najmä ak výkon diskrečnej právomoci prekračuje jednoduché riadenie daňových príjmov na základe objektívneho kritéria <sup>(5)</sup>.

22. Ak sa v každodennej praxi musia vykladať daňové pravidlá, nemôžu nechávať priestor pre diskrečné zaobchádzanie s podnikmi. Každé rozhodnutie správy, ktoré sa odkláňa od všeobecných daňových pravidiel v prospech jednotlivých podnikov, v podstate vedie k predpokladu štátnej pomoci a musí sa podrobne analyzovať. Keďže správne predpisy prevažne obsahujú výklad všeobecných pravidiel, nevytvárajú predpoklad pomoci. Nejasnosť rozhodnutí prijatých orgánmi a priestor pre manévrovanie, ktorý niekedy využívajú, však podporuje predpoklad, že takýto vplyv majú v niektorých prípadoch pri akejkoľvek miere. To nerobí členské štáty o nič neschopnejšími poskytnúť svojim platiteľom daní právnu istotu a predpovedateľnosť o uplatňovaní všeobecných daňových pravidiel.

#### Odôvodnenie výnimky „povahou alebo všeobecným usporiadaním systému“

23. Rozdielna povaha niektorých opatrení neznamená nevyhnutne, že sa musia považovať za štátnu pomoc. Je to tak v prípade, ak opatrenia, ktorých hospodársky základ ich robí nevyhnutným pre fungovanie a účinnosť daňového systému <sup>(6)</sup>. Je však vecou členského štátu, či poskytne takéto zdôvodnenie.

24. Progresívna povaha stupnice dane z príjmov alebo stupnice dane zo zisku je odôvodnená prerozdelačným účelom dane. Výpočet odpisu aktív a metódy oceňovania zásob sa medzi jednotlivými členskými štátmi rozlišujú, avšak takéto metódy môžu byť inherentné v daňových systémoch, ku ktorým patria. Rovnakým spôsobom sa môžu odlišovať úpravy pre výber daňových dlhov medzi členskými štátmi. Nakoniec, niektoré podmienky môžu byť odôvodnené objektívnymi

<sup>(1)</sup> Spojené veci 6 a 11/69 Komisia vs. Francúzsko (1969) Zb. súd. rozh. ESD, s. 561.

<sup>(2)</sup> Rozhodnutie Komisie 97/239/ES zo 4. decembra 1996 vo veci „Maribel bis/ter“ (Ú. v. ES L 95, 10.4.1997, s. 25) (v súčasnosti *sub judice*, vec C-75/97).

<sup>(3)</sup> Najmä poľnohospodárstvo a rybnárstvo, pozri odsek 27.

<sup>(4)</sup> Rozhodnutie Komisie z 22. júla 1998 vo veci „Írska daň právnických osôb“ (SG(98) D/7209) zatiaľ neuvěřených.

<sup>(5)</sup> Vec C-241/94 Francúzsko vs. Komisia (Kimberly Clark Sopalin) (1996) Zb. súd. rozh. ESD, s. I - 4551.

<sup>(6)</sup> Rozhodnutie Komisie 96/369/ES z 13. marca 1996 o fiškálnej pomoci poskytnutej nemeckým aerolíniám vo forme odpisovej facility (Ú. v. ES L 146, 20.6.1996, s. 42).

rozdielmi medzi platiteľmi daní. Ak však môže daňový orgán diskrečným spôsobom stanoviť rôzne odpisové obdobia alebo rôzne metódy oceňovania pre firmu po firme, sektor po sektore, existuje tu predpoklad pomoci. Takýto predpoklad takisto existuje, ak fiškálna správa spracúva daňové dlhy na základe od prípadu k prípadu s iným cieľom, ako je optimalizovanie vymáhania daňových dlhov od daného podniku.

25. Je zrejmé, že daň zo zisku sa nemôže vyrubiť, ak sa nedosiahol žiaden zisk. Preto by sa malo zdôvodniť povahou daňového systému, že neziskové podniky, akými sú nadácie alebo združenia, sú špecificky oslobodené od daní zo ziskov, ak skutočne nemôžu dosiahnuť žiaden zisk. Okrem toho by sa malo taktiež odôvodniť povahou daňového systému, že družstvá, ktoré rozdeľujú celé svoje zisky svojim členom, nie sú zdaňované na úrovni družstva, keď je daň vyrubená na úrovni ich členov.
26. Musí sa rozlišovať na jednej strane medzi vonkajšími cieľmi priradenými jednotlivému daňovému systému (najmä sociálnymi a regionálnymi cieľmi) a cieľmi, ktoré sú obsiahnuté v samotnom daňovom systéme, na strane druhej. Celý účel daňového systému je výber príjmov na financovanie štátnych výdavkov. Predpokladá sa, že každá firma platí daň len raz. Preto z logiky daňového systému vyplýva, že dane platené v štáte, v ktorom má firma sídlo, sa musia na daňové účely zohľadniť. Niektoré výnimky daňových pravidiel sú však ťažko zdôvodnitelné logikou daňového systému. Je to tak napríklad, ak sa so spoločnosťami, ktoré nemajú sídlo na danom mieste, zaobchádza výhodnejšie ako so spoločnosťami so sídlom na danom mieste, alebo ak sa poskytujú centrálam alebo firmám poskytujúcim určité služby (napríklad finančné služby) v rámci skupiny daňové výhody.
27. Osobitné ustanovenia, ktoré neobsahujú diskrečné prvky, umožňujúce napríklad, aby bola daň stanovená na pevnom základe (napríklad v sektore poľnohospodárstva alebo rybárstva), môžu byť odôvodnené povahou a všeobecným usporiadaním systému, ak napríklad berú do úvahy osobitné účtovné požiadavky alebo dôležitosť kraja v aktívach, ktoré sú špecifické pre určité sektory; takéto ustanovenia preto nepredstavujú štátnu pomoc. Nakoniec, logický základ niektorých špecifických ustanovení o zdaňovaní malých a stredných podnikov (vrátane malých poľnohospodárskych podnikov<sup>(1)</sup>) je porovnateľný so základom progresívnosti daňovej stupnice.

(1) Prevádzkovatelia v poľnohospodárskom sektore s nie viac ako 10-ročnými pracovnými jednotkami.

### C. Zlučiteľnosť štátnej pomoci vo forme daňových opatrení so spoločným trhom

28. Ak daňové opatrenie predstavuje pomoc, na ktorú sa vzťahuje článok 92 odsek 1, môže byť napriek tomu, ako pomoc poskytnutá v iných formách, zaradená medzi jednu z výnimiek zo zásady nezlučiteľnosti so spoločným trhom stanoveným v článku 92 odseky 2 a 3. Okrem toho, ak príjemca, či už súkromný alebo verejný podnik, bol poverený štátom vykonávať služby všeobecného hospodárskeho záujmu, môžu sa tiež na túto pomoc vzťahovať ustanovenia článku 90 zmluvy<sup>(2)</sup>.
29. Komisia však nemôže schváliť pomoc, ktorá sa ukázala byť v protiklade s pravidlami ustanovenými v zmluve, najmä tými, ktoré sa týkajú zákazu znevýhodňovania a práva zriadenia a ustanovení sekundárneho práva o zdaňovaní<sup>(3)</sup>. Takéto hľadiská môžu byť zároveň cieľom samostatného postupu na základe článku 169. Ako je jasné zo súdnej praxe, musia byť napriek tomu tieto hľadiská pomoci, ktoré sú prepojené s cieľom pomoci a ktoré odporujú osobitným ustanoveniam zmluvy okrem článkov 92 a 93, preskúmané na základe postupu podľa článku 93 ako súčasť celkového preskúmania zlučiteľnosti alebo nezlučiteľnosti pomoci.
30. Zaradenie daňového opatrenia medzi škodlivé podľa kódexu správania neovplyvňuje jeho možné zaradenie ako štátnej pomoci. Posúdenie zlučiteľnosti fiškálnej pomoci so spoločným trhom sa však musí uskutočniť s prihliadnutím na, okrem iného, účinky pomoci, ktoré sú pri uplatňovaní kódexu správania zvýraznené.
31. Ak je fiškálna pomoc poskytnutá s cieľom poskytnutia stimulu pre firmy, aby sa zúčastnili určitých špecifických projektov (najmä investovania), a ak je jej intenzita obmedzená v súvislosti s nákladmi uskutočňovania projektu, nie je iná ako dotácia a môže sa riadiť tou istou úpravou. Bez ohľadu na to musia takéto postupy ustanovovať dostatočne transparentné pravidlá na umožnenie kvantifikácie poskytnutých výhod.

(2) Rozsudok Súdneho dvora prvého stupňa vo veci T-106/95 FFSA a ostatní vs. Komisia (1997) Zb. súd. rozh. ESD, s. II - 229. Uzneseenie Súdneho dvora vo veci C-174/97 P (1998), s. I - 1303.

(3) Vec 74/76 Iannelli vs. Meroni (1997) Zb. súd. rozh. ESD, s. 557. Pozri taktiež veci 73/79 „Sovraprezzo“ (1980) Zb. súd. rozh. ESD, s. 1533, T-49/93 „SIDE“ (1995) Zb. súd. rozh. ESD, s. II - 2501 a spojené veci C 142 a 143/80 „Salengo“ (1981) Zb. súd. rozh. ESD, s. 1413.

32. Vo väčšine prípadov sú však ustanovenia o daňových úľavách všeobecnej povahy: nie sú prepojené s uskutočňovaním špecifických projektov a znižujú bežné výdavky firiem bez toho, aby bolo možné stanoviť presne obsiahnutý objem, keď Komisia vykonáva svoje preskúmanie *ex ante*. Takéto opatrenia predstavujú „prevádzkovú pomoc“. Prevádzková pomoc je v zásade zakázaná. Komisia ju povoľuje v súčasnosti len vo výnimočných prípadoch a za určitých podmienok, napríklad pri výrobe lodí, určitých druhoch pomoci pri ochrane životného prostredia <sup>(1)</sup> a v regiónoch, vrátane najkrajnejších oblastí, na ktoré sa vzťahuje výnimka z pomoci podľa článku 92 odsek 3 písmeno a), za predpokladu, že sú riadne odôvodnené a ich úroveň je proporcionálna k nevýhodám, na vyrovnanie ktorých je pomoc určená <sup>(2)</sup>. Musí byť v podstate (s výnimkou dvoch kategórií pomoci uvedených nižšie) klesajúca a časovo obmedzená. V súčasnosti môže byť prevádzková pomoc taktiež povolená vo forme prepravnej pomoci v najkrajnejších oblastiach a v niektorých severných oblastiach, ktoré sú menej obývané a sú vážne znevýhodnené, pokiaľ ide o prístupnosť. Prevádzková pomoc sa nesmie povoliť, ak predstavuje pomoc pri vývoze medzi členskými štátmi. Pokiaľ ide o pomoc v prospech sektora lodnej dopravy, uplatňujú sa špecifické pravidlá pre tento sektor <sup>(3)</sup>.

33. Aby mohla Komisia považovať štátnu pomoc zameranú na podporu hospodárskeho rozvoja určitých oblastí za zlučiteľnú so spoločným trhom, musí byť táto pomoc „adekvátne a zameraná na predpokladané snahy“. Na preskúmanie regionálnej pomoci umožňujú kritériá zohľadniť ostatné možné vplyvy, najmä určité účinky vyplývajúce z kódexu správania. Ak je poskytnutá výnimka na základe regionálneho kritéria, Komisia musí zabezpečiť, aby príslušné opatrenia najmä:

- prispievali k regionálnemu rozvoju a týkali sa činností, ktoré majú miestny dopad. Zavedenie zahraničných činností vzhľadom k tomu, že ich vonkajšie vplyvy na miestne hospodárstvo sú malé, bežne poskytujú dostatočnú podporu miestnemu hospodárstvu,
- týkali sa skutočných regionálnych nevýhod. Je otázne, či existujú nejaké skutočné regionálne nevýhody pre činnosti, pre ktoré predstavujú dodatočné náklady malé zaťaženie, ako napríklad prepravné náklady pre finančné činnosti, ktoré samotné vedú k daňovým únikom,

- boli preskúmané v rámci spoločenstva <sup>(4)</sup>. Komisia musí v tomto ohľade brať do úvahy akékoľvek negatívne účinky, ktoré môžu mať takéto opatrenia na ostatné členské štáty.

#### D. Postupy

34. Článok 93 odsek 3 vyžaduje od členských štátov, aby oznamovali Komisii všetky svoje „plány poskytnúť alebo zmeniť pomoc“ a stanovuje, že akékoľvek navrhované opatrenia nemôžu nadobudnúť účinnosť bez predchádzajúceho schválenia Komisiou. Tento postup sa vzťahuje na všetky pomoci, vrátane daňovej pomoci.

35. Ak Komisia zistí, že štátna pomoc, ktorá nadobudla účinnosť porušením tohto pravidla, nezodpovedá žiadnym výnimkám ustanoveným v zmluve a je preto nezlučiteľná so spoločným trhom, vyžaduje od členského štátu jej vrátenie, okrem prípadu, ak by to bolo v protiklade so všeobecnou zásadou práva spoločenstva, najmä legitímnym očakávaniam, ktoré môže správanie sa Komisie spôsobiť. V prípade štátnej pomoci vo forme daňových opatrení sa čiastka, ktorá sa má vrátiť, vypočíta na základe porovnania rozdielu dane skutočne zaplatenej a čiastkou, ktorá by sa mala zaplatiť, ak by sa využilo všeobecne uplatniteľné pravidlo. Úrok sa pripočíta k základnej čiastke. Úroková sadzba, ktorá sa má uplatniť, sa rovná referenčnej sadzbe používanej na výpočet ekvivalentu dotácie regionálnej pomoci.

36. Článok 93 odsek 1 uvádza, že Komisia „v spolupráci s členskými štátmi neustále preskúmava všetky systémy pomoci existujúce v týchto štátoch“. Takéto skúmanie je rozšírené na štátnu pomoc vo forme daňových opatrení. Aby bolo možné vykonať takéto preskúmanie, musia členské štáty predložiť Komisii každý rok správy o ich existujúcich systémoch štátnej pomoci. V prípade daňovej úľavy alebo úplného alebo čiastočného odpustenia dane musia tieto správy poskytovať odhad rozpočtovej straty príjmov. Na základe svojho

<sup>(1)</sup> Usmernenia spoločenstva o štátnej pomoci na ochranu životného prostredia (Ú. v. ES C 72, 10.3.1994, s. 3).

<sup>(2)</sup> Usmernenia o národnej regionálnej pomoci (Ú. v. ES C 74, 10.3.1998, s. 9).

<sup>(3)</sup> Usmernenia spoločenstva o štátnej pomoci pre námornú dopravu (Ú. v. ES C 205, 5.7.1997, s. 5).

<sup>(4)</sup> Vec 730/79 Philip Morris vs. Komisia (1980) Zb. súd. rozh. ESD, s. 2671.

preskúmania môže Komisia, ak sa domnieva, že systém nie je viac zlučiteľný so spoločným trhom, navrhnúť, aby ho členský štát zmenil a doplnil alebo zrušil.

v členských štátoch a bude skúmať existujúce systémy. Toto oznámenie je uverejnené na poradenské účely a nie je vyčerpávajúce. Komisia bude zohľadňovať všetky osobitné okolnosti v každom jednotlivom prípade.

#### E. Vykonávanie

37. Komisia bude na základe usmernení uvedených v tomto oznámení a od jeho uverejnenia skúmať plány na daňovú pomoc jej oznamované a daňovú pomoc nelegálne zavedenú

38. Komisia preskúma uplatňovanie tohto oznámenia dva roky po jeho uverejnení.

---