ROZHODNUTÍ KOMISE

ze dne 19. prosince 2012

o státní podpoře SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Režim týkající se osvobození od obecní daně z nemovitosti v případech nemovitostí užívaných nekomerčními subjekty ke zvláštním účelům, který Itálie uskutečnila

(oznámeno pod číslem C(2012) 9461)

(Pouze italské znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

(2013/284/EU)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek v souladu s výše uvedenými ustanoveními [1] a s přihlédnutím k zaslaným připomínkám,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

(1) Komise v roce 2006 obdržela četné stížnosti týkající se v zásadě dvou režimů, z nichž se jeden týkal osvobození od obecní daně z nemovitosti a druhý snížení daně z příjmu právnických osob. Konkrétně jde o tyto režimy:

(a) osvobození od obecní daně z nemovitosti („*l'imposta comunale sugli immobili*“, dále jen „ICI“) v případech nemovitostí užívaných nekomerčními subjekty, které provozují výhradně sociální asistenci a pomoc nebo zdravotní, vzdělávací, ubytovací, kulturní, rekreační, sportovní a náboženské činnosti či bohoslužby (čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504 ze dne 30. prosince 1992);

(b) 50% snížení daně z příjmu právnických osob týkající se subjektů uvedených v článku 6 dekretu prezidenta republiky č. 601 ze dne 29. září 1973, tedy zejména subjektů zabývajících se sociální asistencí, neziskových vzdělávacích a výzkumných ústavů a dobročinných a vzdělávacích organizací (včetně církevních institucí). Toto ustanovení se vztahuje také na autonomní subjekty odpovědné za výstavbu sociálního bydlení, jakož i na nadace a sdružení s výhradně kulturním zaměřením.

(2) V reakci na obdržené stížnosti týkající se výše uvedeného osvobození od ICI Komise dne 5. května 2006 italským orgánům zaslala první žádost o informace. Vzhledem k informacím předloženým Itálií dne 6. června 2006 a po vstupu několika změn právních předpisů týkajících se ICI v platnost útvary Komise stěžovatelům na základě předběžného přezkumu dopisem ze dne 8. srpna 2006 oznámily, že neexistuje důvod k zahájení řízení.

(3) Dopisem ze dne 24. října 2006 však stěžovatelé opětovně zdůraznili, že osvobození nekomerčních subjektů od ICI není v souladu s čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Dopisem ze dne 14. listopadu 2006 útvary Komise stěžovatelům potvrdily, že z dostupných informací nevyplývá nutnost dalšího přezkumu dotyčného osvobození.

(4) V lednu a září 2007 Komise od stěžovatelů obdržela další dopisy týkající se osvobození od ICI. V dopise ze dne 12. září 2007 stěžovatelé Komisi upozornili na článek 149 sbírky předpisů o dani z příjmů („*Testo unico delle imposte sui redditi*“, dále jen „TUIR“), schválenou dekretem prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986. Podle jejich názoru uvedený článek přiznává daňové zvýhodnění pouze církevním institucím a amatérským sportovním klubům.

(5) Dne 5. listopadu 2007 Komise italské orgány a stěžovatele vyzvala, aby předložili další informace ke všem údajně preferenčním ustanovením uváděným stěžovateli. Italské orgány poskytly tyto informace v dopisech ze dne 3. prosince 2007 a 30. dubna 2008 a stěžovatelé v dopise ze dne 21. května 2008.

(6) Dne 20. října 2008 odeslali stěžovatelé výzvu (článek 265 Smlouvy), v níž Komisi žádají o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a přijetí formálního rozhodnutí ve věci jejich stížností.

[1] Úř. věst. C 348, 21.12.2010, s. 17.

(7) Dne 24. listopadu 2008 zaslala Komise italským orgánům další žádost o informace, které jí zaslaly v dopise ze dne 8. prosince 2008.

(8) Dopisem ze dne 19. prosince 2008 útvary Komise stěžovatele informovaly, že na základě předběžného přezkumu se domnívají, že předmětná opatření nepředstavují státní podporu, a proto není nutné pokračovat ve vyšetřování.

(9) Dne 26. ledna 2009 vydalo italské ministerstvo financí oběžník 2/DF (dále jen „oběžník") s cílem objasnit oblast působnosti osvobození nekomerčních subjektů od ICI. Dne 2. března 2009 se stěžovatelé písemně obrátili na Komisi, vyjádřili své zklamání z aktuálně platných právních předpisů a zkritizovali výše uvedený oběžník.

(10) Prostřednictvím e-mailu ze dne 11. ledna 2010 stěžovatelé Komisi opět vyzvali, aby vzhledem k obsahu oběžníku zahájila formální vyšetřovací řízení. Po seznámení se s obsahem oběžníku zaslaly útvary Komise dne 15. února 2010 stěžovatelům dopis, v němž potvrdily argumentaci uvedenou ve svém dopise ze dne 19. prosince 2008.

(11) Dne 26. dubna 2010 předložili oba stěžovatelé Tribunálu žádost o zrušení dopisu Komise ze dne 15. února 2010 ([2]). Na žádost žalujících stran Tribunál dne 18. listopadu 2010 rozhodl o vyškrtnutí věci z rejstříku Soudního dvora ([3]).

(12) Rozhodnutím ze dne 12. října 2010 (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení") zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy ve věci osvobození nemovitostí užívaných nekomerčními subjekty ke zvláštním účelům od ICI a ve věci ustanovení čl. 149 odst. 4 TUIR ([4]). Rozhodnutí o zahájení řízení, v němž Komise zúčastněné strany vyzvala k předložení jejich připomínek, bylo dne 21. prosince 2010 zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([5]).

(13) Dopisem ze dne 10. listopadu 2010 požádaly italské orgány Komisi o kopie dopisů zaslaných stěžovateli od roku 2006 do roku 2010. Tyto dopisy byly Itálii předány dne 2. prosince 2010.

(14) V době od 21. ledna do 4. dubna 2011 obdržela Komise připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení od 80 zúčastněných stran, jež jsou uvedeny v příloze 1 tohoto rozhodnutí.

(15) Dopisem ze dne 2. března 2011 obdržela Komise od Itálie připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení. Komise nato postoupila připomínky zúčastněných stran italským orgánům, které k nim dne 10. června 2011 předložily své připomínky.

(16) Dne 19. července 2011 se uskutečnila technická schůzka útvarů Komise a italských orgánů.

(17) Dopisem ze dne 15. února 2012 Itálie Komisi sdělila úmysl přijmout novou právní úpravu obecní daně z nemovitosti a oznámila, že počínaje 1. lednem 2012 byla ICI nahrazena jednotnou komunální daní („*Imposta Municipale Propria*", dále jen „IMU").

(18) Poté, co Itálie přijala zákon č. 27 ze dne 24. března 2012, který mimo jiné obsahoval nová ustanovení týkající se osvobození nekomerčních subjektů provozujících zvláštní činnosti od IMU, a uvedla, že definici řady aspektů upřesní následné prováděcí opatření, poslala Komise dne 16. května 2012 italským orgánům žádost o informace.

([2]) Srov. rozsudek Soudního dvora ve věci Ferracci v. Komise, T-192/10 (Úř. věst. C 179, 3.7.2010, s. 45) a ve věci Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise, T-193/10 (Úř. věst. C 179, 3.7.2010, s. 46).

([3]) Úř. věst. C 30, 29.1.2011, s. 57.

([4]) V rozhodnutí o zahájení řízení dospěla Komise k závěru, že snížení daně z příjmu právnických osob na polovinu, na něž se vztahuje článek 6 dekretu prezidenta republiky č. 601/73, by mohlo představovat stávající podporu (bod 18), přičemž současně uvedla, že by toto opatření vyšetřovala v rámci samostatného řízení o stávajících podporách, jež bylo zahájeno následně v únoru 2011. Subjekty, na něž se vztahuje článek 6 dekretu prezidenta republiky č. 601/73, jsou: a) subjekty a zařízení sociální pomoci, sdružení vzájemného pojištění, zdravotnická zařízení, dobročinná a pomocná zařízení; b) neziskové vzdělávací, studijní a výzkumné ústavy obecného zájmu, vědecká zařízení, akademie, historické, literární, vědecké nadace a sdružení s výhradně kulturním zaměřením; c) subjekty, jejichž cíle jsou ze zákona podobné dobročinným a vzdělávacím cílům; c bis) subjekty odpovědné za výstavbu sociálního bydlení a jejich sdružení.

([5]) Viz pozn. pod čarou 1.

(19) Dne 27. června 2012 obdržela Komise od stěžovatelů doplňující informace, mimo jiné připomínky k nové právní úpravě IMU, které byly dne 6. července 2012 předány Itálii, aby se k nim mohla vyjádřit.

(20) Dopisem ze dne 5. září 2012 předala Itálie Komisi žádané informace společně se svými připomínkami k připomínkám zúčastněných stran, které jí byly předány 6. července 2012.

(21) Dopisem ze dne 21. listopadu 2012 předaly poté italské orgány Komisi kopii prováděcího opatření IMU, které bylo přijato dne 19. listopadu 2012.

2. POPIS OPATŘENÍ

2.1 Osvobození nekomerčních subjektů od obecní daně z nemovitosti

(22) V roce 1992 zavedly italské orgány obecní daň z nemovitosti (ICI). Podle legislativního dekretu č. 504 ze dne 30. prosince 1992 se tato daňová povinnost vztahuje na všechny fyzické a právnické osoby vlastnící nemovitost (za účelem vlastnictví, užívacího práva, užívání, bydlení či dědičného nájmu). Daň musely platit osoby rezidentní i nerezidentní nezávisle na druhu užití nemovitosti a její výše se vypočetla na základě katastrální hodnoty této nemovitosti.

(23) Podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 byly od ICI osvobozeny nemovitosti užívané nekomerčními subjekty, které provozují výhradně sociální asistenci a pomoc nebo zdravotní, vzdělávací, ubytovací, kulturní, rekreační, sportovní a náboženské činnosti či bohoslužby.

(24) Podle čl. 7 odst. 2a legislativního dekretu č. 203 ze dne 30. září 2005 ([6]) se osvobození podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 vztahovalo na činnosti uvedené v témže dopise, i kdyby měly komerční povahu. Článek 39 legislativního dekretu č. 223 ze dne 4. července 2006 ([7]) stanovil, že osvobození se použije pouze za předpokladu, že dotyčné činnosti nebudou mít výhradně komerční povahu.

([6]) Ve znění zákona č. 248 ze dne 2. prosince 2005.
([7]) Ve znění zákona č. 248 ze dne 4. srpna 2006.

(25) Italské orgány upřesnily, že k osvobození od obecní daně z nemovitosti podle čl. 7 odst. 1 písm. i) docházelo, pouze pokud byly splněny dvě kumulativní podmínky:

i. nemovitost musí být užívána nekomerčními subjekty ([8]). Zákon definuje nekomerční subjekty jako veřejné a soukromé subjekty, které nejsou podniky a jejichž hlavní a výhradní činností není provozování komerčních činností;

ii. nemovitost musí být využívána výhradně k provozování činností uvedených v čl. 7 odst. 1 písm. i).

(26) V oběžníku 2/DF ze dne 26. ledna 2009 upřesnily italské orgány jednak subjekty, které lze považovat za nekomerční, a jednak povahu činností jimi provozovaných, tak aby mohly využít dotyčného osvobození.

(27) V oběžníku se upozorňovalo, že nekomerční mohou být subjekty veřejné i soukromé. Za nekomerční veřejné subjekty se považovaly konkrétně tyto: stát, kraje, okresy, obce, obchodní komory, zdravotnická zařízení, státní orgány pověřené výhradním provozováním činností v oblasti sociální péče a asistence a zdravotnictví, neziskové státní organizace, pečovatelská a sociální zařízení, univerzity, výzkumná zařízení a veřejná zařízení nabízející služby konkrétním skupinám osob (bývalé IPAB). Jako příklad soukromých nekomerčních subjektů oběžník uváděl: sdružení, nadace a výbory, nevládní organizace, amatérské sportovní kluby, dobrovolnické organizace, subjekty spadající do daňové kategorie neziskových veřejně prospěšných organizací a církevní instituce katolické církve i jiných náboženských vyznání.

(28) V oběžníku se rovněž upřesňovalo, že činnosti provozované v nemovitostech osvobozených od ICI by ve skutečnosti neměly být dostupné na trhu ([9]) a měly by se provozovat za účelem uspokojení společensky významných potřeb, což státní orgány či soukromé komerční subjekty vždy nedokáží.

([8]) Ustanovení čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 se v přísném smyslu vztahuje na subjekty podle čl. 87 [nyní článek 73] odst. 1 písm. c) dekretu prezidenta republiky č. 917/86, v kterém je rovněž obsažena definice nekomerčních subjektů.
([9]) Srov. oběžník, bod 5.

(29) Oběžník u každé činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) uváděl řadu kritérií, podle kterých bylo možné určit, kdy lze kterou považovat za činnost, jejíž povaha není výhradně komerční ([10]).

(30) Od 1. ledna 2012 byla ICI nahrazena IMU. V roce 2012 byla změněna také ustanovení týkající se komunální daně z nemovitosti v případě nekomerčních subjektů, jak je uvedeno v oddíle 5.

2.2 **Článek 149 sbírky předpisů o dani z příjmů**

(31) Článek 149 se nachází v hlavě II, kapitole III sbírky předpisů o dani z příjmů (TUIR). Hlava II obsahuje ustanovení o dani z příjmů společností a kapitola III obsahuje daňová ustanovení použitelná u nekomerčních subjektů, jako jsou pravidla pro výpočet daňového základu a jejich zdanění ([11]). Článek 149 vyjmenovává podmínky, za nichž subjekt může přijít o svůj „nekomerční status".

(32) V čl. 149 odst. 1 TUIR se zejména stanoví, že subjekt ztrácí svůj „nekomerční status", pokud po celé daňové období provozuje převážně komerční činnosti.

([10]) Například, jak se naznačuje i v rozhodnutí o zahájení řízení, u činností v oblasti zdravotnické a sociální péče se v oběžníku požadovala dohoda s orgány veřejné moci. U vzdělávacích činností se v oběžníku požaduje jednak soulad s povinnými základními zásadami, tak aby tyto činnosti svou úrovní odpovídaly veřejnému vzdělávání, a poté, aby případné provozní přebytky byly reinvestovány do vzdělávacích činností. V případě kinosálů se jejich provozovatelům hodlajícím využít osvobození od daňové povinnosti v oběžníku ukládá, aby se zaměřili výhradně na určité segmenty trhu (filmy kulturního rázu, filmy disponující osvědčením kvality, dětské filmy). Podobně pokud jde o ubytovací činnosti, musí zařízení, která chtějí využít osvobození od daňové povinnosti, nabízet své služby za ceny nižší než tržní a nesmějí fungovat jako běžná hotelová zařízení.

([11]) Viz článek 143 a násl. TUIR. Celkové příjmy nekomerčních subjektů jsou obvykle tvořeny příjmy z nemovitosti, kapitálem společnosti a dalšími položkami (článek 143 TUIR). Pokud splní určité podmínky, mohou si nekomerční subjekty zvolit jednodušší systémy určování příjmů (článek 145 TUIR).

(33) V čl. 149 odst. 2 TUIR se vymezuje „komerční status" subjektu například tím, že v porovnání se základními příjmy většina jeho příjmů pochází z komerční činnosti a že hodnota aktiv u komerčních činností je vyšší než u ostatních činností ([12]). Právní forma dotyčných subjektů nemá na ztrátu „nekomerčního statusu" subjektu žádný vliv.

(34) V čl. 149 odst. 4 TUIR se stanoví, že výše uvedená ustanovení (čl. 149 odst. 1 a 2) se nevztahují na církevní instituce uznané jako právnické osoby občanského práva ani na amatérské sportovní kluby.

3. **DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ**

(35) Komise zahájila formální vyšetřovací řízení ve věci osvobození od obecní daně z nemovitosti v případech nemovitostí užívaných nekomerčními subjekty ke zvláštním účelům, neboť se zdálo, že toto opatření splňuje podmínky proto, aby bylo považováno za státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Komise obdobně zahájila formální vyšetřovací řízení ve věci čl. 149 odst. 4 TUIR, jenž stanoví, že se ustanovení o ztrátě „nekomerčního statusu" subjektu na církevní instituce ani amatérské sportovní kluby nevztahují.

(36) K tomu, aby Komise mohla určit, zda podle ustálené judikatury ([13]) byla dotyčná opatření selektivní, identifikovala nejdříve u každého opatření referenční daňový systém, poté posoudila, zda opatření představuje výjimku z tohoto systému, a pokud ano, zda je tato výjimka odůvodněná povahou a obecnou strukturou daňového systému.

([12]) Prvky, které lze použít k posouzení podle čl. 149 odst. 2 TUIR, jsou: aktiva u komerčních činností mající vyšší hodnotu než u ostatních činností; příjmy z komerčních činností převyšující běžnou hodnotu převodů (cesí) či dávek týkajících se základních činností; většina příjmů pocházející z komerčních činností v porovnání se základními příjmy (tj. příspěvky, subvence, úlevy a členské příspěvky).

([13]) Srov. mimo jiné rozhodnutí Soudního dvora ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh. 2006, s. I-7115, bod 56 a ve věci British Aggregates, C-487/06 P, Sb. rozh. 2008, s. I-10505, body 81–83.

(37) V případě osvobození od ICI dospěla Komise k závěru, že referenčním daňovým systémem pro posouzení dotyčného opatření je samotná ICI. Vzhledem k tomu, že tento systém poskytoval osvobození od daňové povinnosti nekomerčním subjektům užívajícím nemovitosti ke zvláštním činnostem, z nichž některé byly považovány za hospodářské činnosti, představovalo dotyčné opatření výjimku z referenčního systému (který stanovil, že každá právnická osoba, která vlastní nemovitost, musí uhradit odpovídající obecní daň nezávisle na druhu jejího užití). Komise neshledala, že osvobození od daňové povinnosti poskytované výhradně nekomerčním subjektům, jež provozovaly specifické činnosti s určitou společenskou hodnotou, je odůvodněno povahou a obecnou strukturou italského systému obecní daně z nemovitosti.

(38) Jako referenční systém u čl. 149 odst. 4 TUIR stanovila Komise daň z příjmu. Komise dospěla k závěru, že toto opatření na první pohled selektivní výhodu představuje, neboť se zdálo, že umožňuje – ale pouze církevním institucím a amatérským sportovním klubům – zachovat si „nekomerční status" i tehdy, když už za nekomerční subjekty považovány nebyly. Podobné opatření nelze zdůvodnit na základě zásad, kterými se řídí italský daňový systém.

(39) Italské orgány neposkytly informace, jež by dokazovaly, že by dotyčná opatření splňovala podmínky stanovené v rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Altmark* ([14]). Jelikož se všechna další kritéria stanovená čl. 107 odst. 1 Smlouvy zdála být splněna, zdálo se, že opatření státní podporu představují.

(40) Pokud jde o slučitelnost, nezdálo se, že se ustanovení čl. 107 odst. 2 Smlouvy vztahuje na tato opatření. Dále se nezdálo možné použít výjimku stanovenou v čl. 107 odst. 3, s výhradou čl. 107 odst. 3 písm. d) týkajícího se podpory určené na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví. Komise se skutečně domnívala, že v případě osvobození od ICI by se tato výjimka mohla vztahovat na nekomerční subjekty, které provozovaly výhradně vzdělávací, kulturní a rekreační činnosti. Komise nakonec nevyloučila, že některé činnosti by mohly být považovány za služby obecného hospodářského zájmu ve smyslu čl. 106 odst. 2 Smlouvy. Italské orgány však neposkytly žádné informace, jež by umožnily posoudit slučitelnost dotyčných opatření s vnitřním trhem.

([14]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg C-280/00, Sb. rozh. 2003, s. I-7747.

(41) Komise měla proto pochybnosti ohledně slučitelnosti opatření s vnitřním trhem podle čl. 4 odst. 4 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES ([15]), a rozhodla se, že zahájí formální vyšetřovací řízení, přičemž Itálii a další zúčastněné strany vyzvala k zaslání připomínek.

(42) Klasifikovat osvobození od ICI i čl. 149 odst. 4 TUIR jako nové podpory bylo podle Komise možné. ICI, která se odvádí každoročně, byla zavedena v roce 1992, dotyčné osvobození od daňové povinnosti však nebylo Komisi ani oznámeno, ani jí schváleno. Osvobození se týkalo široké škály činností, které v době zavedení ICI neprobíhaly mimo hospodářskou soutěž. Každá výjimka z běžných ustanovení tohoto daňového režimu musela být proto nutně pokládána za novou podporu, pokud se zdálo, že jsou splněny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Obdobně ani článek 149 TUIR ([16]), který byl zaveden v roce 1998, nebyl Komisi oznámen ani Komisí schválen. Z tohoto důvodu bylo nezbytné označit toto opatření za novou podporu, neboť se zdálo, že splňuje podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

4. **PŘIPOMÍNKY ITALSKÝCH ORGÁNŮ A ZÚČASTNĚNÝCH STRAN**

(43) V souladu s čl. 20 odst. 2 nařízení (ES) č. 659/1999 a v reakci na zveřejnění v *Úředním věstníku Evropské unie* ([17]) obdržela Komise připomínky italských orgánů a 80 zúčastněných stran.

(44) Stručně řečeno, subjekty osvobozené od ICI nebyly podle italských orgánů „podniky" ve smyslu právních předpisů Unie. V každém případě se však činnosti jimi provozované vyznačovaly důležitou veřejnou a společenskou funkcí. Poskytnout rozdílné daňové zacházení čistě hospodářským činnostem na jedné straně a činnostem jako sociální péče, charitativní činnost, projevy solidarity a náboženská činnost na straně druhé bylo proto v souladu s povahou a logikou daňového systému jako takového. Italské orgány rovněž odmítly, že by ICI představovala novou podporu, a prohlásily, že toto opatření by se mělo posuzovat v jeho úzké návaznosti na předchozí daně z nemovitosti (které byly v platnosti již před

([15]) Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1.
([16]) Bývalý článek 111a TUIR.
([17]) Viz pozn. pod čarou 1.

vstupem smlouvy o EHS v platnost) jako jejich pokračování. Na základě úředních dopisů o zamítnutí stížností, jež byly zaslány stěžovatelům, by se opatření mělo nadto považovat za schválené Komisí. Komise svou odpovědí na písemný dotaz Evropského parlamentu, a, jak už bylo naznačeno, sdělením svého předběžného stanoviska stěžovatelům, s nímž byly neformálním způsobem seznámeny i italské orgány, každopádně vzbudila oprávněnou důvěru na straně příjemců podpory.

(45) Pokud jde o čl. 149 odst. 4 TUIR, jsou i přes formulaci ustanovení italské orgány toho názoru, že církevní instituce a amatérské sportovní kluby svůj „nekomerční status" ztratit mohou. V takovém případě by se na ně již žádné daňové zvýhodnění nevztahovalo.

(46) Z 80 zúčastněných stran sdílí 78 (dále jen „78 zúčastněných stran") stanovisko italských orgánů, zatímco dvě (dále jen „dvě zúčastněné strany" či „stěžovatelé"), které patřily mezi původní stěžovatele, se domnívají, že ICI a čl. 149 odst. 4 TUIR představují nezákonnou státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem. Argumentace 78 zúčastněných stran bude projednána společně se stanoviskem italských orgánů, zatímco důvody stěžovatelů budou projednány zvlášť.

4.1 **Připomínky italských orgánů a 78 zúčastněných stran**

4.1.1 *ICI: zvláštní činnosti provozované nekomerčními subjekty nelze považovat za hospodářské činnosti*

(47) Italské orgány a 78 zúčastněných stran především tvrdí, že zvláštní činnosti provozované nekomerčními subjekty, jež byly osvobozeny od ICI, nelze považovat za hospodářskou činnost, protože tyto činnosti, jež se zásadně zaměřují na zcela konkrétní kategorie uživatelů, nepředstavují nabídku zboží či služeb na trhu, a proto činnostem provozovaným komerčními subjekty nekonkurují. Tyto nekomerční subjekty působící ve veřejně prospěšných odvětvích proto nelze považovat za podniky, což je předpokladem použití čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(48) Podle italských orgánů a některých ze 78 zúčastněných stran má většina těchto činností specifickou povahu, neboť jde například o činnosti obecného zájmu provozované za účelem solidarity buďto zdarma, nebo za snížené poplatky. Vzhledem k výše uvedené povaze a specifickým účelům zkoumaných nekomerčních subjektů nelze tyto subjekty považovat za podniky.

4.1.2 *ICI: opatření je odůvodněno logikou italského daňového systému*

(49) Podle italských orgánů a 78 zúčastněných stran osvobození od ICI žádnou výjimku z daňového systému nepředstavuje, naopak je prostým uplatněním zásad, kterými se tento systém řídí.

(50) Rozdílné daňové zacházení, pokud jde o hospodářské činnosti za účelem zisku na jedné straně a pečovatelské, charitativní či náboženské činnosti provozované ke zvláštním účelům ([18]) na straně druhé, je ve skutečnosti v souladu s logikou italského daňového systému. Posledně uvedený druh činností je založen na zásadě solidarity, která je základní zásadou italského práva i práva Unie. Zavedením tohoto rozdílu v daňovém zacházení chtěl zákonodárce zohlednit rozdílnou právní a faktickou situaci subjektů, které provozují výše uvedené veřejně prospěšné činnosti s vysokou společenskou hodnotou.

(51) Vymezit, co je veřejně prospěšnou činností, je nadto v kompetenci členského státu. Jediné omezení postupu členského státu představuje skutečnost, že rozdílné daňové zacházení musí být konsistentní, tj. musí být v souladu s logikou daňového systému v jeho celku a musí disponovat odpovídajícím systémem kontrol. Obě podmínky jsou v případě osvobození od ICI splněny.

([18]) Dotyčné subjekty nadto působí převážně na omezeném území (na místní úrovni) a jejich činnosti se obrací na specifické kategorie uživatelů/příjemců.

(52) Logika osvobození od ICI je založena na článcích 2 a 3 italské ústavy, které požadují, aby vůči občanům byly splněny povinnosti politické, hospodářské a sociální solidarity, a na článku 38 italské ústavy, který občanům v hmotné nouzi přiznává právo na sociální pomoc. Rovněž je třeba připomenout, že nekomerční subjekty pomáhají státu při plnění zvláštních úkolů společenského významu. Stát vždy uznával tuto zvláštní úlohu uvedených subjektů a byl si vědom toho, že poskytnout služby pečovatelského, zdravotního, kulturního, vzdělávacího a sportovního zaměření by sám nedokázal.

(53) Italské orgány potvrdily tvrzení uvedené v oběžníku, tedy že předpokladem získání osvobození od ICI jsou dvě kumulativní podmínky podle bodu (25) (subjektivní a objektivní podmínka).

(54) Pokud jde o subjektivní podmínku (být nekomerčním subjektem) a zejména pokud jde o církevní instituce, italské orgány zdůraznily, že církevní instituce coby právnické osoby občanského práva spadají do kategorie nekomerčních subjektů, ať už se jedná o instituce církve katolické, nebo jiných náboženských vyznání ([19]).

(55) Pokud jde o objektivní podmínku (provozovat jednu z činností uváděných zákonem), italské orgány upozornily na opakovaná rozhodnutí kasačního soudu, že k přiznání osvobození od ICI je nezbytné zohlednit činnost, která je v nemovitosti skutečně provozována. Je tudíž nezbytné ověřit, zda tato činnost, která jinak patří k činnostem osvobozeným od ICI, není v konkrétním případě prováděna na způsob nějaké hospodářské činnosti ([20]). Kromě toho, jak již stanovila Státní rada ([21]), pokud pouhá, i když větší část celé nemovitosti slouží účelům uváděným zákonem, brání restriktivní povaha daňového osvobození tomu, aby bylo zvýhodnění přiznáno celé nemovitosti.

4.1.3 *Opatření představuje stávající podporu*

(56) Podle italských orgánů představuje ICI přirozený právní vývoj předchozích daní z nemovitosti, s nimiž je v úzkém vztahu formální a obsahové návaznosti. Osvobození nemovitostí užívaných pro zvláštní činnosti vysoké společenské hodnoty tvořilo vždy ústřední prvek všech právních předpisů v oblasti nemovitostí od roku 1931, tedy dávno před vstupem smlouvy o EHS v platnost.

(57) Italské orgány a 78 zúčastněných stran se dále domnívají, že na základě dopisů o zamítnutí stížností zaslaných stěžovatelům, o nichž byla Itálie zpravena, bylo osvobození od ICI Komisí schváleno.

(58) Z těchto důvodů by se osvobození od ICI v případě, že představuje podporu, mělo považovat za podporu stávající.

4.1.4 *Slučitelnost*

(59) Italské orgány rozhodly, že nepředloží žádné připomínky k možné slučitelnosti opatření podle čl. 107 odst. 2 a čl. 107 odst. 3 Smlouvy a k jejich možné kvalifikaci jako služby obecného hospodářského zájmu ve smyslu čl. 106 odst. 2 Smlouvy a podle rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Altmark*.

(60) Některé ze 78 zúčastněných stran jsou přesvědčeny o slučitelnosti osvobození od ICI s čl. 106 odst. 2 a s čl. 107 odst. 3 písm. c) Smlouvy, neboť toto opatření považují za nezbytné k provozování společensky prospěšných činností opírajících se o zásadu solidarity. Toto opatření nadto neznamená žádné zásadní narušení hospodářské soutěže ani zásadním způsobem neovlivňuje obchod mezi členskými státy.

4.1.5 *Oprávněná důvěra*

(61) Italské orgány se domnívají, že odpovědi Komise stěžovatelům ve věci osvobození od ICI, o nichž byla Itálie neformálním způsobem informována, vzbudily v nekomerčních subjektech oprávněnou důvěru ve slučitelnost osvobození od ICI s právem Unie.

(62) Oprávněnou důvěru vzbudila nadto rovněž odpověď Komise na písemný dotaz Evropského parlamentu v roce 2009 ohledně daňového zacházení s nekomerčními subjekty ([22]).

([19]) V případě všech státem uznávaných náboženských vyznání, včetně katolické církve, zákon stanoví, že pro daňové účely se účel vyznání rovná účelu dobročinnosti a vzdělávání.

([20]) Srov. rozsudky č. 20776 ze dne 26. října 2005, č. 23703 ze dne 15. listopadu 2007, č. 5485 ze dne 29. února 2008 a č. 19731 ze dne 17. září 2010. Srov. dále rozsudek č. 8495 ze dne 9. dubna 2010.

([21]) Srov. stanovisko č. 266 ze dne 18. června 1996.

([22]) Písemný dotaz E-177/2009 (Úř. věst. C 189, 13.7.2010).

(63) Z toho plyne, že pokud Komise považuje opatření za nezákonnou a neslučitelnou státní podporu, aniž by souhlasila s její kvalifikací jako stávající podporu, neměla by nařídit její navrácení podle čl. 14 odst. 1 nařízení (ES) č. 659/1999.

(64) Podle některých zúčastněných stran by se v žádném případě nemělo nařídit navrácení podpory ani v případě čl. 149 odst. 4 TUIR, neboť by bylo velmi složité vyjádřit v číslech hypotetickou výhodu, která byla poskytnuta, a italské orgány by musely vynaložit nadměrné úsilí, aby tento úkol splnily.

4.1.6 *Článek 149 TUIR*

(65) Italské orgány ve svých připomínkách poskytly podrobný popis zvláštních norem týkajících se zdanění nekomerčních subjektů, mimo jiné církevních institucí a amatérských sportovních klubů. Italské orgány zdůraznily, že čl. 149 odst. 2 TUIR obsahuje neúplný seznam parametrů ([23]), podle nichž je možné označit určitý subjekt za komerční organizaci. Splnění jednoho či více z těchto předpokladů ještě neznamená, že nekomerční subjekt automaticky ztrácí svůj status, neboť tyto parametry nelze považovat za právní domněnky. Splnění těchto předpokladů by pouze naznačovalo možnou, převážně komerční povahu činností provozovaných dotyčným subjektem.

(66) Jak je uvedeno v oběžníku č. 124/E daňového úřadu ze dne 12. května 1998, církevní instituce uznané za právnické osoby občanského práva lze považovat za nekomerční subjekty, pouze pokud výhradní či hlavní předmět jejich činností není ze své podstaty komerční.

(67) Podle Itálie proto čl. 149 odst. 4 TUIR vylučuje pouze použití zvláštních dočasných a obchodních parametrů vymezených v čl. 149 odst. 1 a 2 ([24]). Ustanovením čl. 149 odst. 4 TUIR není vyloučena možnost, že by církevní instituce mohly ztratit svůj „nekomerční status". Podle některých ze 78 zúčastněných stran by takové opatření každopádně nevedlo k žádnému přesunu veřejných prostředků ani k žádnému zvýhodnění.

([23]) Viz pozn. pod čarou 12.

([24]) Srov. předchozí bod (31) a násl.

(68) Italské orgány upřesnily, že cílem tohoto opatření je zachovat výhradní pravomoc přiznanou Italskému národnímu olympijskému výboru (dále jen „CONI") v případě amatérských sportovních klubů a ministerstvu vnitra v případě udělení či odebrání statusu právnické osoby občanského práva církevním institucím ([25]). Je samozřejmé, že kdykoliv daňové úřady v průběhu kontrol zjistí, že tyto subjekty provozují převážně komerční činnosti, okamžitě o tom zpraví ministerstvo vnitra nebo CONI. Daňové úřady pak u dotyčného subjektu nařídí navrácení příslušného rozdílu při zdanění.

(69) Italské orgány potvrdily, že byly provedeny kontroly jak u církevních institucí, tak u amatérských sportovních klubů. Zejména pokud jde o církevní instituce, provedlo ministerstvo vnitra kontroly, jež jsou v jeho pravomoci, aniž by přitom zjistilo jakékoliv případy zneužití.

4.2 **Připomínky dvou zúčastněných stran**

(70) Ve svých připomínkách odkazují dvě zúčastněné strany ([26]) na veškeré dokumenty a připomínky, jež během správního řízení, které rozhodnutí o zahájení řízení předcházelo, zaslaly Komisi. Dotyčné dokumenty podle nich dokazují, že ve skutečnosti církevní instituce hospodářské činnosti provozují.

(71) V případě osvobození od ICI dvě zúčastněné strany vyzdvihují, že sporné opatření přijala Itálie v roce 2005. Po vstupu dekretu-zákona č. 203/2005 v platnost se osvobození od ICI vztahovalo na nekomerční subjekty, jež provozovaly činnosti uvedené v právním předpisu, i když se jednalo o činnosti komerční povahy ([27]). Po několika změnách zákona o ICI, k nimž došlo v roce 2006, se osvobození od ICI vztahovalo na stejné činnosti pod podmínkou, že jejich povaha nebude výhradně komerční ([28]). Změna z roku 2006 však nevedla k tomu, že by dotyčné opatření ztratilo povahu státní podpory.

([25]) Tím je rovněž zaručeno dodržování mezinárodních dohod uzavřených mezi Itálií a Svatým stolcem týkajících se církevních institucí.

([26]) Z původních stěžovatelů připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení předložili pouze Pietro Ferracci a Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l.

([27]) Dekret-zákon č. 203/2005 ve znění zákona č. 248 ze dne 2. prosince 2005.

([28]) Dekret-zákon č. 223/2006 ve znění zákona č. 248 ze dne 4. srpna 2006.

(72) Tentýž oběžník uděloval selektivní výhodu subjektům, které je ve skutečnosti nutné považovat za podniky. V mnoha případech týkajících se činností popsaných v oběžníku závisela možnost udělit osvobození od ICI pouze na tom, že subjekt nevytvářel zisk. Na základě zásad stanovených v judikatuře Unie je však skutečnost, že daný subjekt je neziskový, pro účely uplatnění právních předpisů o státních podporách irelevantní. Oběžník tudíž v případě otázek týkající se státních podpor v souvislosti s osvobozením od ICI nepřinášel žádné řešení, neboť se toto osvobození i nadále vztahovalo na nekomerční subjekty provozující hospodářskou činnost, ne však na subjekty provozující tutéž činnost za účelem zisku.

(73) Podle stěžovatelů by však bylo prakticky nemožné získat konkrétní informace týkající se nemovitostí patřících dotyčným subjektům, a to zejména proto, že tyto subjekty nemusely přiznávat nemovitosti osvobozené od placení ICI.

(74) Pokud jde o čl. 149 odst. 4 TUIR, stěžovatelé připomínají, že církevní instituce nekomerční status ztratit nemohou.

(75) Pokud jde o osvobození od ICI a čl. 149 odst. 4 TUIR, stěžovatelé souhlasí s předběžnými závěry Komise obsaženými v rozhodnutí o zahájení řízení, které se týkají přítomnosti státních prostředků a existence výhody, jakož i selektivnosti, narušení hospodářské soutěže a vlivu na obchod.

(76) Pokud jde o slučitelnost dotyčných opatření, stěžovatelé souhlasí s předběžným závěrem Komise, že čl. 107 odst. 2 Smlouvy a čl. 107 odst. 3 písm. a), b) a c) Smlouvy nelze použít. Stěžovatelé naopak nesouhlasí s možností uplatnit výjimku uvedenou v čl. 107 odst. 3 písm. d) Smlouvy v případě určitých subjektů, které provozují výhradně vzdělávací, kulturní a rekreační činnosti. Domnívají se, že v tomto případě by nebyly splněny podmínky stanovené v rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Altmark*.

4.3 **Připomínky italských orgánů k připomínkám zúčastněných stran**

(77) Dopisem ze dne 10. června 2011 předložily italské orgány připomínky k připomínkám zúčastněných stran.

(78) Připustí-li se za prvé, že určité činnosti provozované nekomerčními subjekty, na něž se vztahuje osvobození, je skutečně možné označit za činnosti hospodářské, musí Komise přesto dokázat, že získaná výhoda je selektivní a není odůvodněna logikou italského daňového systému.

(79) V případě obecných připomínek týkajících se oběžníku se italské orgány za druhé domnívají, že úlohou Komise je přezkoumat opatření, které spočívá v osvobození od daňové povinnosti. To znamená, že úkolem Komise je posoudit kritéria výkladu právního předpisu uvedená italskými orgány, jakož i existenci vhodného systému kontrol.

(80) V souvislosti zejména s údajnými problémy se shromažďováním údajů o nemovitostech patřících nekomerčním subjektům italské orgány upřesňují, že povinnost přiznávat ICI byla v podstatě zrušena v roce 2006. Italské orgány rovněž upřesnily, že v současné době provádí revizi systému katastru nemovitostí i databáze nemovitostí.

(81) K čl. 149 odst. 4 TUIR italské orgány uvádějí, že – jak uznávají i sami stěžovatelé – tento právní předpis neplatí sám o sobě a ani nemá zásadní význam. Jedná se o ustanovení prováděcí povahy, které má význam výhradně z hlediska kontrol.

5. **NOVÝ PRÁVNÍ PŘEDPIS O KOMUNÁLNÍ DANI Z NEMOVITOSTI**

5.1 **Popis nové komunální daně z nemovitosti: IMU**

(82) V rámci tzv. reformy fiskálního federalismu bylo legislativním dekretem č. 23 ze dne 14. března 2011 stanoveno, že od 1. ledna 2014 IMU nahradí ICI. V dekretu-zákonu č. 201 ze dne 6. prosince 2011 ve znění zákona č. 214 ze dne 22. prosince 2011 se Itálie rozhodla posunout přijetí IMU na rok 2012.

(83) IMU se vztahuje na všechny osoby vlastnící nemovitost. Daňový základ se vypočítává vzhledem k hodnotě nemovitosti. Konkrétně se tato hodnota vypočte na základě katastrálního výnosu nemovitosti a při použití kritérií článku 5 dekretu o ICI (legislativní dekret č. 504/92) spolu s kritérii stanovenými v dekretu-zákonu č. 201/2011. Hodnota určená podle výše uvedených kritérií se vynásobí stanovenými koeficienty, jež se liší podle zařazení nemovitosti v katastru nemovitostí. Základní sazba IMU činí 0,76 %.

(84) Systém katastru nemovitostí má tudíž při stanovování daně z nemovitosti zásadní význam. Základní jednotkou s významem pro katastrální účely může být budova nebo její část nebo soubor budov nebo území, pokud jsou funkčně a příjmově samostatné. Italský systém katastru nemovitostí, který brzy projde revizí, zná šest druhů nemovitostí. Do skupiny A patří obytné budovy nebo budovy pro podobné účely; do skupiny B budovy pro kolektivní využití např. koleje, nemocnice, veřejné úřady, školy; do skupiny C budovy s komerčním využitím jako obchody, sklady, budovy a haly ke sportovním účelům; do skupiny D budovy zvláštního určení jako hotely, divadla, nemocnice, budovy a haly ke sportovním účelům; do skupiny E budovy zvláštního určení jako nádraží, přístavy a letiště, zpoplatněné mosty, majáky, bohoslužebné budovy; do skupiny F fiktivní budovy.

(85) Se zvláštním odkazem na novou IMU zavedl článek 91a dekretu-zákona č. 1 ze dne 24. ledna 2012 ve znění zákona č. 27 ze dne 24. března 2012 řadu změn týkajících se zdanění nemovitostí nekomerčních subjektů provozujících zvláštní činnosti. Nový zákon zrušil zejména změnu z roku 2006, která rozšířila oblast působnosti osvobození od ICI na nemovitosti, v nichž se provozují činnosti, *„jež nemají výhradně komerční povahu“* ([29]) (odstavec 4), a dále upřesnil, že osvobození od IMU je omezeno na činnosti uvedené v zákoně ([30]) a provozované nekomerčními subjekty nekomerčním způsobem (odstavec 1). Prostřednictvím dekretu-zákona č. 1/2012 byly také zavedeny zvláštní normy umožňující poměrnou platbu IMU v případě, že táž nemovitost je využívána k činnostem jak komerčním, tak nekomerčním. Zejména v čl. 91a odst. 2 se stanoví, že pro každý případ tohoto dvojího využití nemovitosti se od 1. ledna 2013 použije osvobození pouze na tu její část, v níž se provádí nekomerční činnost, pokud je možné tuto část nemovitosti určenou výhradně k uvedené činnosti identifikovat. Pokud taková identifikace možná není, použije se od 1. ledna 2013 osvobození úměrně k nekomerčnímu využití nemovitosti, jež vyplývá z příslušného prohlášení (čl. 91a odst. 3). Pokud jde o vymezení celé řady prvků, odkazuje dekret-zákon č. 1/2012 na následné prováděcí nařízení, které přijímá ministr hospodářství a financí, jehož předmětem jsou: podmínky k předložení uvedeného prohlášení; prvky sloužící k identifikaci části nemovitosti využívané k nekomerčním činnostem a v důsledku změn zavedených dekretem-zákonem č. 174/2012 ([31]) obecné a odvětvové podmínky, které musí být splněny, aby určitá činnost mohla být označena za nekomerční.

(86) Po vyslechnutí stanoviska Státní rady a zohlednění jejích připomínek ([32]) vyjádřených v dekretu č. 200 z 19. listopadu 2012 vydal ministr hospodářství a financí prováděcí nařízení o IMU (dále jen „nařízení“) ([33]). Toto nařízení stanoví, kdy se zvláštní činnosti, na něž se vztahuje osvobození od IMU a jež jsou definovány tímto nařízením, mají považovat za činnosti provozované „nekomerčním způsobem“. Obecnou podmínkou je zejména, že tyto činnosti musí být neziskové. Další podmínkou je, že v souladu s právem Unie tyto činnosti svou povahou nesmí konkurovat jiným účastníkům trhu, kteří své činnosti provozují za účelem zisku, a musí být

([29]) Ustanovení čl. 7 odst. 2a dekretu-zákona č. 203 ze dne 30. září 2005; čl. 91a, odst. 4 dekretu-zákona č. 1/2012.

([30]) Srov. čl. 13 odst. 13 dekretu-zákona č. 201/2011 a také čl. 9 odst. 8 legislativního dekretu č. 23/2011, který odkazuje na čl. 7 odst. 1 zákona o ICI. Pokud jde o popis čl. 7 odst. 1 písm. i) zákona o ICI viz bod (23).

([31]) Srov. čl. 9 odst. 6 dekretu-zákona č. 174 ze dne 10. října 2012 v pozměněném znění zákona č. 213 ze dne 7. prosince 2012, Úř. věst. 286, 7.12.2012.

([32]) Srov. stanovisko č. 4802/2012, uložené dne 13. prosince 2012 (věc č. 10380/2012).

([33]) Dekret č. 200 ze dne 19. listopadu 2012 zveřejněný v Úř. věst. 274, 23.11.2012.

výrazem zásad solidarity a subsidiarity ([34]). Dále musí být splněna řada kumulativních kritérií týkajících se jednak nekomerčních subjektů (subjektivní podmínky) a jednak zvláštních, jimi provozovaných činností (objektivní podmínky). V případě subjektivních podmínek nařízení stanoví obecné podmínky, které nekomerční subjekty musí splnit, aby se na ně mohlo vztahovat osvobození od IMU ([35]). Nařízení konkrétně upřesňuje, že v aktu, kterým se nekomerční subjekt zakládá, a v jeho stanovách musí být obsažen všeobecný zákaz rozdělování každého druhu zisku, provozních přebytků, fondů a rezerv. Dále je stanovena povinnost reinvestice možných zisků výhradně do rozvoje činností sloužících plnění základního účelu společenské solidarity; v případě zániku nekomerčního subjektu se stanoví povinnost převést jeho jmění na jiný nekomerční subjekt provozující obdobnou činnost. V případě objektivních podmínek ([36]) jsou u různých druhů činností definovány jejich specifické vlastnosti podle článku 1 ([37]). U pečovatelských a zdravotnických činností musí být splněny dvě různé podmínky: a) příjemce byl státem schválen a s orgány veřejné moci uzavřel smlouvu či dohodu; provozované činnosti jsou součástí veřejné služby nebo ji doplňují a uživatelům poskytují službu zdarma nebo za poplatek, který odpovídá pouze příspěvku na náklady za univerzální službu; b) pokud subjekt nebyl schválen ani neuzavřel smlouvu či dohodu, jsou služby poskytovány zdarma nebo za symbolický poplatek, rozhodně ne vyšší než poloviční průměrná cena obdobných činností prováděných na stejném území konkurenčním způsobem, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům za službu. V případě vzdělávacích činností je třeba splnit tři kumulativní podmínky: a) činnost musí svou úrovní odpovídat veřejnému školství a při přijímání žáků musí škola vyloučit diskriminaci; b) škola se nesmí bránit přijímání žáků s postižením, musí uplatňovat kolektivní vyjednávání, disponovat infrastrukturou odpovídající stanoveným normám a zveřejňovat svůj rozpočet; c) činnost je poskytována zdarma nebo za symbolický poplatek pokrývající pouze část skutečných nákladů za službu, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům za tuto službu. V případě ubytovacích, kulturních, rekreačních a sportovních činností příjemce poskytuje služby zdarma nebo za symbolický poplatek, rozhodně ne vyšší než poloviční průměrná cena obdobných činností prováděných na stejném území, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům za službu.

([34]) Srov. čl. 1 odst. 1 písm. p) nařízení ministra hospodářství a financí ze dne 19. listopadu 2012.

([35]) Článek 3 nařízení ministra hospodářství a financí ze dne 19. listopadu 2012.

([36]) Článek 4 nařízení ministra hospodářství a financí ze dne 19. listopadu 2012.

([37]) Další podmínky je možné nalézt v definicích obsažených v článku 1 nařízení. Zejména u ubytovacích činností se v čl. 1 odst. 1 písm. j) nařízení stanoví, že budou dostupné pouze určitým kategoriím osob a že nebudou dostupné nepřetržitě. Konkrétně v případě „sociálního bydlení" se v nařízení upřesňuje, že činnosti musí být zaměřeny na osoby se zvláštními dočasnými či trvalými potřebami nebo na osoby znevýhodněné z tělesných, duševních, hospodářských, sociálních nebo rodinných důvodů. Osvobození se podle článku 9 legislativního dekretu č. 79 ze dne 23. května 2011 v žádném případě neuděluje činnostem provozovaným v hotelových či podobných zařízeních. V případě „sportovních činností" čl. 1 odst. 1 písm. m) stanoví, že osvobození se vztahuje na neziskové sportovní kluby přidružené k národním sportovním federacím nebo na subjekty provozující sport uznané článkem 90 zákona č. 289 ze dne 27. prosince 2002.

5.2 **Připomínky dvou zúčastněných stran k právnímu předpisu o IMU**

(87) Podle dvou zúčastněných stran se čl. 91a odst. 2 a 3 dekretu-zákona č. 1/2012 odchyluje od běžných pravidel zdanění nemovitostí.

(88) Oba stěžovatelé se ve svých připomínkách zaměřují především na čl. 91a odst. 2, v němž se stanoví, že v jakémkoliv případě dvojího využití nemovitosti se osvobození od IMU použije pouze na tu její část, v níž se provádí nekomerční činnost, za předpokladu, že je možné tuto část nemovitosti užívanou výhradně k uvedené činnosti identifikovat. Na zbývající část nemovitosti se v míře, v níž je funkčně samostatná a trvale rentabilní, použijí ustanovení čl. 2 odst. 41, 42 a 44 dekretu-zákona č. 262 ze dne 3. října 2006 v pozměněném znění zákona č. 286 ze dne 24. listopadu 2006. Výše uvedená ustanovení upravují postup platný pro nemovitosti spadající do skupiny E katastru nemovitostí, u nichž je nutné provést rekvalifikaci a přehodnocení výnosu z pozemku. Podle téhož právního předpisu mezi nemovitosti spadající do skupiny E (nemovitosti se zvláštním určením) ([38]) nepatří budovy či jejich části s komerčním či průmyslovým využitím nebo využívané k různým účelům, pokud by byly funkčně a příjmově samostatné.

([38]) Srov. předchozí bod (84).

(89) Dvě zúčastněné strany připomínají, že odkaz na dekret-zákon č. 262/2006 uvedený v čl. 91a odst. 2 je třeba chápat jako obecný odkaz na postup katastrální reklasifikace. Pokud by bylo možné postup stanovený v dekretu-zákonu č. 262/2006 použít pouze na nemovitosti spadající do skupiny E, bylo by podle dvou zúčastněných stran možné uplatnit povinnost „rozdělení" nemovitosti určené k dvojímu využití na části pouze u velmi omezeného počtu budov, rozuměj u budov kategorie E7 a E9.

(90) Dvě zúčastněné strany nadto upozorňují, že prohlášení uvedené v čl. 91a odst. 3 by mohlo vést k problémům s obcházením a že nový zákon by orgánům veřejné moci nechal příliš prostoru k vlastnímu uvážení. Kromě toho by nové právní předpisy začaly platit až od 1. ledna 2013, a Komise by tak v každém případě musela nařídit navrácení podpory nezákonně poskytované od roku 2006 do roku 2012 v rámci osvobození od ICI.

5.3 **Připomínky italských orgánů k připomínkám dvou zúčastněných stran**

(91) Italské orgány vysvětlily, že odkaz na čl. 2 odst. 41, 42 a 44 dekretu-zákona č. 262/2006 uvedený v článku 91a je třeba chápat jako obecný odkaz na druh postupu, který se používá při rozdělení nemovitosti dvojího využití na části. Tento postup se používá nezávisle na příslušnosti k určité skupině katastru nemovitostí.

(92) Itálie dále upřesnila, že italský daňový systém je v zásadě založen na povinnosti poplatníků podávat daňové přiznání a že úpravy specifických aspektů za pomoci prováděcích opatření jsou běžnou právní praxí. Kvůli zavedení nového systému daňových přiznání pro nemovitosti užívané nekomerčními subjekty zákonem přijatým v březnu 2012 bylo rovněž nutné odložit datum vstupu v platnost nového systému pro tyto subjekty.

(93) Pokud jde o navrácení podpory, italské orgány upřesnily, že není zpětně možné určit, které nemovitosti vlastněné nekomerčními subjekty byly využívány k provozování činností, jejichž povaha nebyla výhradně komerční (a proto se na ně vztahovalo osvobození od ICI). Údaje z katastru nemovitostí ve skutečnosti neposkytují informace o druhu činnosti provozované v určité nemovitosti ([39]). Ani jiné daňové databáze neumožňují identifikovat nemovitosti, které nekomerční subjekty užívaly k základním činnostem, jež nebyly provozovány výhradně komerčním způsobem.

([39]) Srov. také oběžník č. 4/2006 územní agentury (*Agenzia del Territorio*) ze dne 16. května 2006.

6. **POSOUZENÍ**

(94) Ke zjištění, zda určité opatření představuje státní podporu, musí Komise posoudit, zda dotyčné opatření splňuje všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, který stanoví: „*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.*" Podle tohoto ustanovení Komise přezkoumá: i) zda je opatření financováno státem nebo ze státních prostředků; ii) zda opatření poskytuje selektivní výhodu; iii) zda opatření ovlivňuje obchod mezi členskými státy a narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž.

(95) Předtím však Komise musí posoudit, zda alespoň někteří z dotyčných nekomerčních subjektů nejsou ve skutečnosti podniky pro účely právních předpisů Unie v oblasti hospodářské soutěže.

6.1 **Označení nekomerčních subjektů za podniky**

(96) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise poukazovala na to, že nekomerční subjekty, na něž se vztahovala dotyčná opatření, provozovaly alespoň částečně hospodářské činnosti, a byly proto na základě těchto činností označeny za podniky.

(97) Italské orgány a 78 zúčastněných stran se domnívají, že zvláštní činnosti provozované nekomerčními subjekty nelze považovat za hospodářskou činnost, a zdůrazňují zejména, že v rámci opatření ICI činnosti jako pomoc mladým matkám v obtížích nebo letní provoz domu v horách, kde stráví své prázdniny děti z farnosti, hospodářskou činnost nepředstavují. Tyto činnosti (jež se zaměřují na jasně definované kategorie příjemců) nepředstavují nabídku zboží a služeb, jež by nekomerční subjekty nabízely na trhu a která by konkurovala činnostem provozovaným komerčními podniky. Tyto nekomerční subjekty působící ve veřejném zájmu nelze tudíž považovat za podniky, čímž odpadá předběžná podmínka pro použití čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Podle italských orgánů a některých ze 78 zúčastněných stran nadto v mnoha případech skutečný trh s tímto druhem činností ani neexistuje. Téměř všechny tyto činnosti se rovněž vyznačují specifickými vlastnostmi, jež lze shrnout takto:

a) jsou poskytovány zdarma nebo za nižší ceny či se slevou;

b) jsou poskytovány ze solidárních pohnutek a za účelem společenského užitku, které jsou chování komerčních podniků cizí;

c) ve srovnání s komerčními podniky, jejichž chování se řídí logikou trhu, je jejich daňová schopnost omezená;

d) hospodaří se schodkem či s nízkými příjmy a jejich veškeré zisky musí být reinvestovány v souladu s jejich zaměřením.

(98) Vzhledem k výše uvedeným vlastnostem a specifickým účelům zkoumaných nekomerčních subjektů nelze tyto subjekty považovat za podniky.

(99) Komise upozorňuje, že podle ustálené judikatury se pojmem „podnik" rozumí všechny subjekty provozující hospodářskou činnost bez ohledu na právní postavení takového subjektu a způsob jeho financování ([40]). Označení určitého subjektu za podnik závisí zcela na povaze jeho činnosti. Tato zásada má tři následující významné důsledky.

(100) Za prvé postavení, které určitému subjektu přiznává příslušný vnitrostátní předpis, je irelevantní. To znamená, že irelevantní jsou právní forma i organizační struktura. Subjekt, který je na základě vnitrostátních právních předpisů označován jako sdružení či sportovní klub, lze tedy nicméně považovat za podnik podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Jediným relevantním kritériem v tomto ohledu je, zda podnik provozuje hospodářskou činnost či ne.

(101) Za druhé uplatnění právních předpisů o státních podporách nezávisí na tom, že subjekt byl založen za účelem zisku, neboť i neziskový subjekt může nabízet zboží a služby na trhu ([41]).

(102) Za třetí je určitý subjekt za podnik označován ve spojitosti se zvláštní činností. Subjekt provozující činnost jak hospodářské, tak nehospodářské povahy se za podnik považuje pouze s ohledem na první druh činnosti.

(103) Za hospodářskou činnost se považuje každá činnost, jejímž účelem je nabízet zboží a služby na trhu. V tomto ohledu Komise konstatuje, že Itálií a dalšími 78 zúčastněnými stranami vznesené vlastnosti a prvky uvedené v bodě (97), které se i v případě jejich připuštění netýkají všech případů, samy o sobě k vyloučení hospodářské povahy dotyčných činností nestačí.

(104) Jak již bylo upřesněno, v souladu s čl. 7 odst. 2a dekretu-zákona č. 203/2005 ve znění dekretu-zákona č. 223/2006 (dnes zrušeného) činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) zákona o ICI mohly mít komerční povahu za předpokladu, že tato povaha u nich nebude výhradní. Oběžník ze dne 29. ledna 2009 u každé činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) uváděl řadu kritérií, podle kterých bylo možné určit, kdy je nutné každou z nich považovat za činnost, která nemá povahu výhradně komerční. Pokud byly splněny podmínky uvedené v oběžníku, byly nekomerční subjekty osvobozeny od ICI, přestože činnosti jimi provozované vykazovaly prvky hospodářské povahy. Jak je doloženo v rozhodnutí o zahájení řízení, bylo v oblasti zdravotnických činností ve skutečnosti zásadním požadavkem, aby nekomerční subjekty s orgány veřejné moci uzavřely dohodu nebo smlouvu. Je zřejmé, že tato podmínka k vyloučení hospodářské povahy dotyčných činností sama nestačí. Stejným způsobem v případě vzdělávacích činností musely mít školy určitou úroveň vyučování, přijímat žáky s postižením, uplatňovat kolektivní vyjednávání, při přijímání žáků vyloučit diskriminaci a případné provozní přebytky reinvestovat do vzdělávací činnosti. Ani tyto podmínky však nevylučují hospodářskou povahu vzdělávacích činností provozovaných výše uvedeným způsobem. Pokud jde o kinosály, ty musely promítat filmy kulturního rázu, filmy disponující osvědčením kvality nebo dětské filmy. V případě ubytovacích činností se vyžadovalo, aby nebyly otevřeny široké veřejnosti, nýbrž pouze předem stanoveným kategoriím osob, a aby své služby neposkytovaly po celý kalendářní rok. Poskytovatel služeb byl povinen používat tarif nižší než tržní ceny a budova nesměla fungovat coby běžný hotel. Avšak ani v tomto případě výše uvedené podmínky nevylučují hospodářskou povahu dotyčných činností.

([40]) Mimo jiné srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci Höfner, C-41/90, Sb. rozh. 1991, s. I-1979, bod 21; ve věci Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Sb. rozh. 2006, s. I-289, bod 107 a násl.

([41]) Rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech Van Landewyck, 209/78 až 215/78 a 218/78, Sb. rozh. 1980, s. 3125, bod 21); ve věci FFSA a další, C-244/94, Sb. rozh. 1995, s. I-4013; ve věci MOTOE, C-49/07, Sb. rozh. 2008, s. I-4863, body 27 a 28.

(105) Komise dále upozorňuje, že i přesto, že ve většině případů se dotyčné činnosti provozují za účelem společenského užitku, není ani tento prvek k vyloučení hospodářské povahy dostačující. V každém případě platí, že ani u činnosti provozované za sociálním účelem není tento účel dostatečným důvodem k vyloučení její hospodářské povahy. I když se připustí, že nekomerční subjekty mají nižší daňovou schopnost, nevyplývá z toho neexistence hospodářské činnosti ani to nemá vliv na daň z nemovitosti založenou na vlastnictví nemovitostí, která nebere ohled na další prvky daňové schopnosti.

(106) Vzhledem k výše uvedenému a při zvážení skutečnosti, že tentýž zákon z roku 2005 povoloval osvobození od ICI i u činností komerční povahy, a protože kritéria uvedená v oběžníku ani prvky zdůrazněné Itálií jako takové k vyloučení hospodářské povahy provozovaných činností nepostačují, má Komise za to, že dotyčné nekomerční subjekty je vzhledem k výše uvedeným činnostem nutné označit za podniky. Totéž platí pro nekomerční subjekty, které jsou předmětem čl. 149 odst. 4 TUIR, jimž bylo výslovně povoleno provozovat hospodářskou činnost, což je závěr, který italské orgány nepopírají.

(107) V souladu s jurisdikcí Soudního dvora ([42]) Komise v žádném případě nepovažuje za nutné, aby za účelem označení určitého režimu za státní podporu prokazovala, že každé jednotlivé opatření povolené v rámci režimu tvoří státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Aby bylo možné dospět k závěru, že určitý režim obsahuje prvky podpory podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy, stačí, že při jeho provádění dojde k situacím, jež představují podporu. Obdobně není nutné se v rámci tohoto rozhodnutí zabývat povahou každé jednotlivé činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92. Jak již bylo upřesněno v bodě (104), Komise skutečně zjistila, že některá konkrétní uplatnění sporného režimu podpory se týkala podniků.

(108) Vzhledem k těmto důvodům dospěla Komise k závěru, že není důvod k revizi stanoviska vyjádřeného v rozhodnutí o zahájení řízení: zkoumaný režim zahrnuje rovněž hospodářské činnosti. Specifické rysy alespoň některých dotyčných činností Komisi umožňují, aby je označila za činnosti hospodářské. Příjemci dotyčných opatření smí vykonávat hospodářské činnosti, a proto je možné je označit za podniky v míře, v níž takové činnosti provozují.

([42]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věcech Diputación Foral de Álava a další v. Komise, C-471/09 P až C-473/09 P, (ještě nezveřejněno, bod 98); srov. další rozhodnutí ve spojených věcech, Comitato „Venezia vuole vivere" v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P (ještě nezveřejněno, bod 130 a zde citovanou jurisdikci).

6.2 **Osvobození od ICI**

(109) V tomto oddíle Komise provede analýzu osvobození od ICI uděleného nekomerčním subjektům podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 ve znění platném před změnami provedenými dekretem-zákonem č. 1/2012 nezávisle na tom, zda bylo financováno státem či ze státních prostředků. Komise dále prověří, zda toto osvobození poskytlo selektivní výhodu a zda bylo zdůvodněno vnitřní logikou italského daňového systému, zda mělo vliv na obchod mezi členskými státy a zda narušilo či mohlo narušit hospodářskou soutěž.

6.2.1 *Státní prostředky*

(110) Opatření počítalo s použitím státních prostředků a obnášelo zřeknutí se daňových příjmů ve prospěch poplatku odpovídajícímu daňové úlevě.

(111) Ztráta daňových příjmů se ve skutečnosti rovná využití státních prostředků formou daňových výdajů. Tím, že italské orgány povolily prostřednictvím osvobození snížit daňovou zátěž subjektům, které bylo možné označit za podniky, zřekly se příjmů, které by jim v opačném případě náležely.

(112) Z výše uvedených důvodů se Komise domnívá, že zkoumané opatření způsobilo ztrátu státních prostředků ve výši odpovídající garantovanému osvobození od daní.

6.2.2 *Zvýhodnění*

(113) Podle judikatury koncept podpory neobnáší jen kladné přínosy, nýbrž také zásahy, jež různým způsobem snižují zátěž, která by za normálních okolností byla součástí rozpočtu podniku ([43]).

(114) Snížením zátěže, jež je běžně součástí provozních nákladů podniků vlastnících nemovitosti v Itálii, poskytlo osvobození od ICI dotyčným subjektům hospodářskou výhodu vůči podnikům, na které se daňová zvýhodnění nevztahovala.

([43]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Adria-Wien Pipeline, C-143/99, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 38.

6.2.3 *Selektivnost*

(115) K tomu, aby určité opatření představovalo státní podporu musí být selektivní ([44]) v tom smyslu, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby. Podle ustálené judikatury ([45]) předpokladem označení vnitrostátního daňového opatření za „selektivní" je v zásadě nejprve identifikace a přezkum řádného či „běžného" daňového režimu, jenž platí v daném členském státě. Poté se vzhledem k tomuto daňovému režimu zjišťuje, zda by daňové výhody vyplývající z dotyčného opatření nemohly být selektivní. K tomu je nutné prokázat, že ustanovení se odchyluje od řádného režimu v míře, v níž rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, kteří se z hlediska cíle daného režimu nachází v obdobné faktické a právní situaci. Zjistí-li se takové odchýlení, pak je nutné přezkoumat, zda vyplývá z povahy nebo z obecné struktury daňového systému, jehož je součástí, a zda proto může být jeho povahou nebo obecnou strukturou odůvodněno. V této souvislosti je úlohou členského státu dokázat, že se rozdílné daňové zacházení přímo opírá o základní zásady, kterými se jeho daňový systém řídí ([46]).

a) Referenční systém

(116) ICI je samostatnou daní, která se každoročně odvádí obecním úřadům. V rozhodnutí o zahájení řízení dospěla Komise k závěru, že referenčním systémem pro posouzení osvobození od ICI musí být tatáž obecní daň z nemovitosti. Itálie ani další zúčastněné strany proti tomuto závěru neměly námitek.

(117) Komise dospěla k závěru, že není důvod k revizi stanoviska vyjádřeného v rozhodnutí o zahájení řízení: v tomto případě je referenčním systémem samotná ICI.

b) Odchylka od referenčního systému

(118) Podle právních předpisů o ICI se ICI ([47]) vztahuje na všechny právnické osoby vlastnící nemovitost nezávisle na způsobu jejího užívání. Článek 7 stanovil, které kategorie nemovitostí byly od daně osvobozeny.

(119) Komise upozorňuje, že čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 se odkláněl od referenčního systému, podle kterého ICI byla povinna odvádět každá osoba vlastnící nemovitost nezávisle na způsobu jejího užívání. Jak bylo doloženo výše, směly příslušné nekomerční subjekty provozovat činnosti komerční povahy stejně jako každý jiný podnik, který provozoval obdobné hospodářské činnosti. Vůči podnikům, které musely odvádět ICI, se nekomerční subjekty nacházely ve fakticky a právně obdobné situaci z hlediska cíle daňového režimu ICI, tj. zdanění vlastnictví nemovitosti ze strany obecních úřadů.

(120) V souladu s podmínkami stanovenými v oběžníku se osvobození od ICI vztahovalo například na kinosály provozované nekomerčními subjekty způsobem, který nebyl výhradně komerční. Pokud se však tyto služby poskytují na trhu organizovaným způsobem a za poplatek, představují hospodářskou činnost. Je nesporné, že v případech, kdy činnosti podle čl. 7 odst. 1 písm. i) provozovaly nekomerční subjekty, byly tyto subjekty osvobozeny od ICI u nemovitosti, v níž byly uvedené činnosti provozovány, za předpokladu, že byly dodrženy minimální předpisy uvedené v oběžníku. Na komerční subjekty se totéž daňové osvobození nevztahovalo, a to ani v případě, že provozovaly totožné činnosti a splňovaly podmínky stanovené oběžníkem, pokud jde o povahu filmu.

(121) Komise proto dospěla k závěru, že se osvobození od ICI podle čl. 7 odst. 1 písm. i) ve znění platném před změnami provedenými dekretem-zákonem č. 1/2012 odchýlilo od referenčního systému a představovalo selektivní opatření podle judikatury Soudního dvora.

c) Zdůvodnění na základě povahy a obecné struktury daňového systému

(122) Komise považuje zkoumané daňové osvobození za selektivní, a proto musí v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie stanovit, zda je toto osvobození zdůvodněno povahou nebo obecnou strukturou systému, jehož je součástí. Opatření, které se odchyluje od uplatňování obecného daňového systému, lze zdůvodnit povahou a obecnou strukturou daňového systému, pokud je příslušný členský stát schopen dokázat, že toto opatření přímo vyplývá ze základních zásad, kterými se jeho daňový systém řídí.

([44]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci Itálie v. Komise, C-66/02, Sb. rozh. 2005, s. I-10901, bod 94.

([45]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh. 2006, s. I-7115, bod 56 a ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ještě nezveřejněno, bod 49.

([46]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Adria-Wien Pipeline GmbH a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 42.

([47]) Viz články 1 a 3 legislativního dekretu č. 504/92.

(123) Italské orgány se spolu se 78 zúčastněnými stranami domnívají, že osvobození od ICI je uplatněním zásad, kterými se italský daňový systém řídí. Rozdílné zdanění činností s vysokou společenskou hodnotou prováděných s úmyslem společenského užitku je podle jejich názoru součástí logiky daňového systému. Tyto činnosti jsou založeny na zásadě solidarity, která je základní zásadou italského práva i práva Unie. Kromě toho se dotyčné nekomerční subjekty spolu se státem podílejí na plnění určitých úkolů celospolečenského významu. Logika osvobození od ICI je založena na článcích 2 a 3 italské ústavy, které požadují, aby vůči občanům byly splněny povinnosti politické, hospodářské a sociální solidarity, jakož i na článku 38 italské ústavy, který občanům v hmotné nouzi přiznává právo na sociální pomoc.

(124) Komise má však za to, že italské orgány neprokázaly, že dotyčné opatření přímo vyplývá ze základních zásad, kterými se italský daňový systém řídí. Články italské ústavy, na které se Itálie odvolává, ve skutečnosti na žádnou zásadu, kterou se řídí italský daňový systém, neodkazují, odkazují pouze na všeobecné zásady sociální solidarity.

(125) Komise dále konstatuje, že cíl státních opatření nepostačuje k tomu, aby u těchto opatření vyloučil status „podpory" podle článku 107 Smlouvy ([48]). Soudní dvůr při více příležitostech zastával mimo jiné názor, že čl. 107 odst. 1 Smlouvy nijak mezi příčinou a účelem státních podpor nerozlišuje, nýbrž je definuje v závislosti na jejich účinku ([49]). Vzhledem k výše uvedenému Komise dále uvádí, že k vyloučení kvalifikace zkoumaného opatření jako státní podpory nestačí ani sociální účel ani provozování činností společenského zájmu.

(126) Dále Komise rovněž uvádí, že, jak již bylo zmíněno, opatření, které se odchyluje od uplatňování řádného daňového režimu, může být odůvodněno povahou a obecnou strukturou daňového (referenčního) systému, v tomto případě ICI. V této souvislosti, jak také upřesňuje bod 26 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti ([50]), je nutné zavést rozlišení mezi dvěma druhy cílů: cíle přidělené určitému daňovému režimu, které mu jsou vnější (zejména sociální či regionální cíle), a cíle, jež jsou součástí daňového systému jako takového. Daňové úlevy, které vyplývají z cílů, jež jsou referenčnímu daňovému režimu vnější, proto nemohou obcházet to, co stanoví čl. 107 odst. 1 Smlouvy ([51]). Důvodem existence zkoumaného daňového režimu je výběr příjmů k financování státních výdajů ([52]) prostřednictvím daní z nemovitosti. Komise má tudíž za to, že společenské cíle sledované subjekty, na něž se vztahovalo použití osvobození od ICI, nezapadají do logiky daňového systému ICI, a proto se na ně nelze odvolávat za účelem odůvodnění selektivity opatření *prima facie*.

(127) Za čtvrté při určování, zda lze určité opatření zdůvodnit povahou či obecnou strukturou systému, jehož je součástí, je podle jurisdikce ([53]) nezbytné zjistit nejen, zda je opatření nedílnou součástí základních zásad daňového systému v příslušném členském státě, ale také zda je v souladu se zásadami soudržnosti a proporcionality. Vzhledem k tomu, že dotyčné opatření přímo nevyplývá ze základních zásad referenčního daňového systému, nepovažuje Komise za nutné analyzovat kontrolní systém, jenž byl podle popisu italských orgánů Itálií zřízen k tomu, aby se zajistilo dodržování podmínek nezbytných k osvobození nekomerčních subjektů od ICI. V každém případě není rozdílné daňové zacházení s nekomerčními subjekty, jež bylo zavedeno prostřednictvím zkoumaného opatření, na základě logiky daňového systému ani nezbytné ani přiměřené.

(128) Na základě bodů (122) až (127) dospěla Komise k závěru, že selektivní povaha dotyčného daňového opatření není zdůvodněna logikou daňového systému. Z tohoto závěru vyplývá, že nekomerčním subjektům, jež provozují určité činnosti, sporné opatření selektivní výhodu poskytuje.

([48]) Rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, bod 67; srov. také rozhodnutí Soudního dvora ve věci British Aggregates v. Komise, C-487/06, Sb. rozh. 2008, s. I-10505, bod 84 a judikaturu zde citovanou.

([49]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci British Aggregates v. Komise, C-487/06, Sb. rozh. 2008, s. I-10505, bod 85.

([50]) Úř. věst. C 384, 10.12.1998, s. 3.

([51]) Rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, bod 70.

([52]) Viz bod 26 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti.

([53]) Rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, bod 73 a násl.

6.2.4 *Dopad na obchod mezi členskými státy a narušení hospodářské soutěže*

(129) Ustanovením čl. 107 odst. 1 Smlouvy se zakazují podpory, které ovlivňují obchod mezi členskými státy a narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž. Podle judikatury Soudního dvora ([54]) není pro účely označení vnitrostátního opatření za státní podporu nutné dokazovat faktický vliv takové podpory na obchod mezi členskými státy ani faktické narušení hospodářské soutěže, ale postačuje přezkoumat, zda podpora je způsobilá ovlivnit uvedený obchod a narušit hospodářskou soutěž. Dále je třeba připomenout, že, jak je vysvětleno v bodě (107), proto, aby se dospělo k závěru, že určitý režim představuje státní podporu, není nutné prokázat, že každé jednotlivé opatření poskytnuté v rámci režimu představuje státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy. K tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že určitý režim obsahuje prvky podpory podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy, stačí, že v rámci jeho provádění dojde k situacím, jež podporu představují.

(130) Konkrétně pokud jde o podmínku ovlivnění obchodu mezi členskými státy, je podle judikatury nutné považovat poskytnutí podpory členským státem několika subjektům formou daňové úlevy za takové ovlivnění výše uvedeného obchodu, a tudíž za splnění zkoumané podmínky v případě, že tyto subjekty provozují hospodářskou činnost, jež je předmětem téhož obchodu, nebo v případě, že nelze vyloučit, že konkurují hospodářským subjektům usazeným v jiných členských státech ([55]). Když podpora poskytnutá jedním členským státem posílí postavení určitého podniku vůči jiným podnikům, jež spolu při obchodování v rámci Unie soutěží, je třeba tyto podniky považovat za ovlivněné podporou. K tomu není ani nutné, aby se podnik, který podporu obdržel, podílel na obchodování v rámci Unie. Když jeden členský stát poskytne určitému podniku podporu, aktivita na vnitrostátním trhu může zůstat beze změny nebo se zvýšit s tím důsledkem, že se sníží šance podniků se sídlem v jiných členských státech proniknout na trh tohoto členského státu.

([54]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Itálie v. Komise, C-372/97, Sb. rozh. 2004, s. I-3679, bod 44; ve věci Unicredito Italiano, C-148/04, Sb. rozh. 2005, s. I-11137, bod 54; ve věci Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Sb. rozh. 2006, s. I-289, bod 140); ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, bod 78 (dosud nezveřejněno); ve věci Wam Industriale Spa v. Komise, T-303/10, bod 25 a násl. (dosud nezveřejněno).

([55]) Viz rozhodnutí Soudního dvora ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, bod 91 a ve věci Heiser, C-172/03, Sb. rozh. 2005, s. I-1627, bod 35; rozhodnutí Soudního dvora ve věci Komise v. Wam, C-494/06 P, Sb. rozh. 2009, s. I-3639, bod 51.

(131) Pokud jde o podmínku narušení hospodářské soutěže, je třeba připomenout, že přímé podpory zbavující podnik nákladů, jež by za běžného provozu či v rámci svých běžných činností měl, v zásadě narušují podmínky hospodářské soutěže ([56]).

(132) V této souvislosti italské orgány žádné připomínky nepředložily. Některé ze 78 zúčastněných stran se domnívají, že osvobození od ICI nemohlo významně ovlivnit obchod ani narušit hospodářskou soutěž, a to z důvodu specifické povahy příjemců podpory a způsobu, kterým provozovali činnosti, na něž se osvobození vztahovalo.

(133) Komise nesouhlasí s názorem zúčastněných stran, které se domnívají, že dotyčné osvobození, jež bylo poskytnuto nekomerčním subjektům působícím na místní úrovni, nemělo významný vliv na obchod ani nevedlo k vážným narušením hospodářské soutěže. Podle ustálené judikatury k negativnímu vlivu na obchod ve skutečnosti stačí, aby podnik přijímající podporu byl činný na trhu, který je otevřen hospodářské soutěži (dovoz či vývoz zboží nebo poskytování služeb na nadnárodní úrovni) ([57]). Není podstatné, zda jsou příslušné trhy místní, regionální, vnitrostátní nebo se odehrávají na úrovni Unie. Rozhodujícím není skutečné a zeměpisné vymezení příslušných trhů, ale spíše možný negativní vliv na obchodování v rámci Unie. Relativně nízká výše podpory či relativně malá dimenze podniku přijímajícího podporu předem nevylučují možnost ovlivnění obchodování v rámci Unie ([58]). Nízká výše podpory ani malá velikost podniků přijímajících podporu existenci podpory nevylučují ([59]).

([56]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci Německo v. Komise, C-156/98, Sb. rozh. 2000, s. I-6857, bod 30 a ve věci Heiser, bod 55.

([57]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci Alzetta, T-298/97, Sb. rozh. 2000, s. II-2319, body 93 a násl.

([58]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Belgie v. Komise, C-142/87, Sb. rozh. 1990, s. I-959, bod 43; ve spojených věcech Španělsko v. Komise, C-278/92, C-279/92 a C-280/92, Sb. rozh. 1994, s. I-4103, bod 42; ve věci Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg C-280/00, Sb. rozh. 2003, s. I-7747, bod 81.

([59]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Sardínie v. Komise, T-171/02, Sb. rozh. 2005, s. II-2123, body 86 a násl.; ve věci Španělsko v. Komise, C-113/00, Sb. rozh. 2002, s. I-7601, bod 30; ve věci Van den Bergh Foods v. Komise, T-288/97, Sb. rozh. 2001, s. I-1169, body 44 a 46.

(134) V tomto případě Komise konstatuje, že minimálně některá odvětví, jichž se osvobození od ICI týkalo, jako ubytovací a zdravotnické služby, byla a jsou ve skutečnosti otevřena hospodářské soutěži i obchodování v rámci Unie. Komise má za to, že u zkoumaného opatření byly podmínky stanovené judikaturou splněny. Opatření přináší skutečnou výhodu v podobě financování činností provozovaných příslušnými subjekty tím, že je zbavilo nákladů, které by jinak musely nést. Opatření je proto způsobilé k narušení hospodářské soutěže.

(135) Komise tudíž dospěla k závěru, že zkoumané opatření je způsobilé ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit hospodářskou soutěž podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

6.2.5 *Závěr týkající se kvalifikace sporného opatření*

(136) Vzhledem k výše uvedenému dospěla Komise k závěru, že zkoumané opatření splňuje všechny podmínky podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy a je nutné považovat je za státní podporu.

6.2.6 *Opatření představuje novou podporu*

(137) V rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila Komise názor, že osvobození od ICI podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 představuje novou podporu. V roce 1992 zavedená ICI, která se každoročně odvádí obecním úřadům, nebyla Komisi oznámena, ani ji Komise nikdy neschválila. Dotyčné osvobození se vztahovalo na širokou škálu činností, které byly v okamžiku jeho zavedení otevřeny hospodářské soutěži.

(138) Itálie tvrdí, že názor Komise vyjádřený v rozhodnutí o zahájení řízení není správný, neboť se domnívá, že pokud by se osvobození od ICI mělo považovat za podporu, jednalo by se o podporu stávající. ICI by tak představovala logický vývoj právních předpisů o daních z nemovitosti, neboť s předchozími daněmi ji pojí vztah věcné a formální kontinuity. Udělení osvobození nemovitostem užívaným k provozování zvláštních činností s vysokou společenskou hodnotou byla základním prvkem veškerých daní z nemovitosti, jež byly od roku 1931, tedy dávno před vstupem Smlouvy o EHS v platnost, zavedeny.

(139) Italské orgány jsou dále toho názoru, že odpovědi Komise stěžovatelům ve věci osvobození od ICI, o nichž byla Itálie neformálním způsobem informována, vzbudily v nekomerčních subjektech oprávněnou důvěru ve slučitelnost osvobození ICI s právem Unie.

(140) Itálie předložila podrobný popis daní z nemovitosti, jež byly v platnosti před zavedením ICI. V roce 1931 zavedla Itálie zákonem o místním financování odvody na částečnou i celkovou rekonstrukci nemovitostí. V roce 1963 pak zákon č. 246 ze dne 5. března 1963 zavedl daň z nárůstu hodnoty stavebních pozemků. Dekretem prezidenta republiky č. 643 ze dne 26. října 1972 byla nakonec zavedena daň z nárůstu hodnoty nemovitostí (dále jen „INVIM“). Při výpočtu příspěvků na částečnou a celkovou rekonstrukci nemovitosti bylo nutné zohlednit nárůst její hodnoty. Obdobně se postupovalo u daně z roku 1963 v případě nadhodnoty stavebních pozemků. Tato nadhodnota se však zdaňovala v případě vyvlastnění úkony mezi živými (*inter vivos*) a běžně na konci každého desetiletí trvání vlastnictví nemovitosti. V roce 1972 zavedená INVIM nahradila jak daň z roku 1931, tak daň z roku 1963. V souladu se zákonem o INVIM osoby, na něž se tato daň vztahovala, byly převodce za úplatu nebo bezúplatný nabyvatel. Daň se odváděla vždy na konci každého desetiletí trvání vlastnictví nemovitosti. Zavedením ICI byla INVIM zrušena. Tato analýza podle Itálie dokazuje úzký vztah návaznosti mezi jednotlivými nástroji ke zdanění nemovitostí používanými od roku 1931. Itálie dále zdůrazňuje, že právní předpisy týkající se osvobození od daní z nemovitosti braly vždy zřetel na druh činnosti provozovaný subjektem, na nějž se osvobození vztahovalo. Skutečnost, že se počet kategorií subjektů, na něž se osvobození vztahovalo, v průběhu let zvyšoval, je pouhým důsledkem toho, jak rostl počet subjektů provozujících činnosti společenského významu.

(141) Komise se nedomnívá, že argumentace italských orgánů je správná. Za prvé Komise konstatuje, že ICI představuje druh daně, který je naprosto odlišný od předchozích daní z nemovitosti, jež nahradila. ICI a předchozí daně z nemovitosti se od sebe v mnoha ohledech zásadně liší, např. pokud jde o osoby, na něž se vztahují, či o daňový základ a události, jež byly podnětem ke vzniku daňové povinnosti. Zatímco se až do zavedení ICI daně z nemovitosti vypočítávaly z nadhodnoty nemovitosti, ICI se počítala na základě katastrálního výnosu nemovitosti. Zatímco se INVIM vztahovala na převodce za úplatu nebo bezúplatného nabyvatele, ICI odváděla

každá fyzická nebo právnická osoba vlastnící nemovitost. Zatímco se INVIM odváděla v podstatě každých deset let, ICI bylo nutné odvádět každý rok. Vzhledem k výše uvedenému má Komise za to, že změny zaváděné v průběhu let a zejména zákonem o ICI mění samou podstatu původního režimu, přičemž je nelze od něj oddělit, což vede k tomu, že z původní režimu se stal nový režim podpor ([60]). Komise nevidí důvod, proč revidovat názor vyjádřený v rozhodnutí o zahájení řízení, a potvrzuje, že osvobození od ICI představuje novou podporu.

(142) Pokud jde o údajné schválení opatření týkajícího se ICI, Komise zdůrazňuje, že dotyčná podpora nebyla nikdy schválena ani Komisí, ani Radou. Pokud by toto opatření schváleno bylo, považovalo by se za stávající podporu podle čl. 1 písm. b) bodu ii) nařízení (ES) č. 659/1999, avšak dopisy obsahující předběžné posouzení Komise, které útvary Komise zasílají stěžovatelům během správního řízení, jež předchází přijetí rozhodnutí o zahájení řízení, nelze ztotožňovat s rozhodnutími Komise. Za stávající podpory lze podle čl. 1 písm. b) bodu ii) považovat pouze podpory schválené výslovným rozhodnutím Komise nebo Rady. Proti dopisu zaslaném stěžovateli dne 15. února 2010 bylo dvěma z nich podáno odvolání k Tribunálu, a proto se tento dopis nestal pravomocným; žaloba byla stažena až po přijetí rozhodnutí o zahájení řízení. Komise proto dospěla k závěru, že při neexistenci rozhodnutí Komise nebo Rady se čl. 1 písm. b) bod ii) nařízení (ES) č. 659/1999 nepoužije. Dotyčnou podporu proto nelze považovat za podporu stávající, naopak, tato podpora představuje podporu novou.

6.2.7 *Slučitelnost*

(143) V rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila Komise názor, že na dotyčný režim podpory nelze použít žádnou z výjimek uvedených v čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy a že italské orgány slučitelnost podpory podle čl. 106 odst. 2 neprokázaly.

(144) Během řízení italské orgány nepředložily argumenty dokazující, že na dotyčný režim podpory lze použít výjimky uvedené v čl. 107 odst. 2 a 3 a čl. 106 odst. 2 Smlouvy. Podle některých ze 78 zúčastněných stran byl režim slučitelný s čl. 106 odst. 2 a čl. 107 odst. 3 písm. c) Smlouvy. Podle jejich názoru bylo osvobození ve skutečnosti u činností společenského významu založených na zásadě solidarity nutné. Dva stěžovatelé se domnívají, že nelze použít žádnou z výjimek uvedených ve Smlouvě.

(145) Podle Komise nelze v tomto případě použít výjimky uvedené v čl. 107 odst. 2 Smlouvy, jež se vztahují na podpory sociální povahy poskytované individuálním spotřebitelům, podpory určené k náhradě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi a podpory poskytované hospodářství určitých oblastí Spolkové republiky Německo.

(146) Totéž platí pro výjimku uvedenou v čl. 107 odst. 3 písm. a), která umožňuje schválení podpor, jež mají napomáhat hospodářskému rozvoji oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní nebo s vysokou nezaměstnaností, jakož i rozvoji regionů uvedených v článku 349 s ohledem na jejich strukturální, hospodářskou a sociální situaci. Zkoumané opatření nelze považovat za slučitelné ani s podporou napomáhající uskutečnění některého významného projektu společného evropského zájmu anebo napravení vážné poruchy v hospodářství Itálie, jak je stanoveno v čl. 107 odst. 3 písm. b).

(147) V souladu s čl. 107 odst. 3 písm. c) lze za slučitelné považovat podpory, které mají usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, pokud nemění podmínky obchodu v takové míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem. Komisi však nebyly předloženy konkrétní prvky umožňující posoudit, zda se daňové osvobození udělené prostřednictvím zkoumaného opatření týká zvláštních investic nebo projektů s oprávněním obdržet podpory podle právních předpisů a obecných směrů Unie či přímo slučitelných s čl. 107 odst. 3 písm. c). Komise proto nesouhlasí se stanoviskem

([60]) Viz rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech vláda Gibraltaru v. Komise, T-195/01 a T-207/01, Sb. rozh. 2002, s. II-2309, bod 111.

zúčastněných stran, které se dovolávají slučitelnosti opatření podle čl. 107 odst. 3 písm. c) a přitom se odvolávají na potřebu umožnit nekomerčním subjektům provozovat činnosti založené na zásadě solidarity a s vysokou společenskou hodnotou. Zejména vzhledem k povaze výhody jako takové, která prostě souvisí s odpuštěním daně z vlastnictví nemovitosti, není možné zjistit, zda je nutná a přiměřená k tomu, aby byl v jednotlivých případech splněn cíl společného zájmu. Komise proto trvá na tom, že dotyčné opatření nelze považovat za slučitelné na základě žádného z obecných směrů založených na čl. 107 odst. 3 písm. c).

(148) V souladu s čl. 107 odst. 3 písm. d) lze považovat za slučitelné s vnitřním trhem podpory určené na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví, jestliže neovlivní podmínky obchodu a hospodářské soutěže v Unii v míře odporující společnému zájmu. V rozhodnutí o zahájení řízení Komise nepovažovala za možné předem vyloučit, že některé subjekty (například nekomerční subjekty, které provozují výhradně vzdělávací, kulturní a rekreační činnosti) mají za cíl pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví, a že by se na ně proto mohl vztahovat čl. 107 odst. 3 písm. d) Smlouvy. Ani Itálie ani zúčastněné strany však Komisi nepředložily jakýkoliv podklad umožňující u určitých subjektů prokázat slučitelnost dotyčného opatření podle čl. 107 odst. 3 písm. d) Smlouvy ([61]). Ani v této souvislosti povaha výhody jako taková neumožňuje zvážit, zda je podpora v každém jednotlivém případě nutná a přiměřená.

(149) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise nevyloučila, že některé činnosti, na něž se dotyčná opatření vztahovala, by na základě italského práva mohly být klasifikovány jako služby obecného hospodářského zájmu, a to podle čl. 106 odst. 2 Smlouvy a rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Altmark*. Některé zúčastněné strany se domnívají, že Komise by měla opatření posoudit podle čl. 106. odst. 2 Smlouvy. Komisi však žádné vhodné podklady k analýze nepředložily. Dvě zúčastněné strany se domnívají, že opatření nesplňuje kritéria stanovená v rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Altmark*. Vzhledem k právě uvedeným skutečnostem a vzhledem k tomu, že ani Itálie ani zúčastněné strany nepředložily žádné informace, které by Komisi umožnily posoudit opatření podle čl. 106 odst. 2 Smlouvy, dospěla Komise k závěru, že není možné stanovit, zda podle uvedeného článku lze dotyčné činnosti klasifikovat jako služby obecného hospodářského zájmu. Podobně není možné stanovit, zda byla podpora v každém jednotlivém případě nutná a přiměřená k uhrazení obecných nákladů nutných ke splnění povinností veřejné služby či k poskytnutí služeb obecného hospodářského zájmu.

([61]) Ve svých připomínkách k připomínkám zúčastněných stran zastávaly italské orgány názor, že čl. 107 odst. 3 písm. d) Smlouvy lze technicky vzato použít pouze na některé činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i). V této otázce však žádné další argumenty předloženy nebyly.

(150) Vzhledem k výše uvedenému dospěla Komise k závěru, že režim dotyčných podpor není slučitelný s vnitřním trhem.

6.3 **Ustanovení čl. 149 odst. 4 TUIR**

(151) V rozhodnutí o zahájení řízení se Komise domnívala, že dotyčné opatření zřejmě státní podporu představuje. V tomto oddíle Komise posoudí, zda čl. 149 odst. 4 TUIR představuje státní podporu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.

(152) Italské orgány vysvětlily, že čl. 149 odst. 2 TUIR obsahuje neúplný seznam parametrů, podle nichž je možné posoudit komerční povahu určitého subjektu ([62]). Splněním jednoho či více parametrů daný subjekt ještě automaticky neztrácí svůj „nekomerční status“ (tyto parametry nemají váhu právní domněnky), jedná se spíše o náznak možné komerční povahy daného subjektu. Pokud jde o občanským právem uznané církevní instituce, odkázala Itálie na oběžník daňového úřadu č. 124/E ze dne 12. května 1998, v němž stojí, že daňové zacházení vyhrazené nekomerčním subjektům se na církevní instituce může vztahovat, pouze pokud hlavním těžištěm jejich činnosti není provozování komerčních činností. V každém případě musí občanským právem uznané církevní instituce upřednostňovat základní činnosti vykonávané na základě výsostně idealistických pohnutek. Ustanovení čl. 149 odst. 4 TUIR v případě církevních institucí a amatérských sportovních klubů vylučuje

([62]) Viz pozn. pod čarou 12.

pouze použití zvláštních parametrů dočasné a komerční povahy podle čl. 149 odst. 1 a 2, nevylučuje však, že tyto subjekty mohou pozbýt svůj „nekomerční status".

(153) Italské orgány zdůraznily, že cílem opatření je zachovat výhradní pravomoc přiznanou CONI v případě amatérských sportovních klubů, jakož i výhradní pravomoc ministerstva vnitra v případě církevních institucí.

(154) Konkrétně v případě církevních institucí zákon č. 222/1985 o provedení mezinárodních dohod mezi Itálií a Svatým stolcem upravuje mimo jiné pravomoci ministerstva vnitra. Itálie podtrhuje, že ministerstvo vnitra má u církevních institucí výhradní pravomoc udělovat i odebírat status právnické osoby občanského práva ([63]). V ustanovení čl. 149 odst. 4 TUIR se přiznání této výhradní pravomoci potvrzuje a současně se daňovým orgánům zapovídá možnost, aby církevním institucím implicitně upíraly status právnické osoby občanského práva. Kdykoli ministerstvo vnitra určité církevní instituci status právnické osoby občanského práva odebere, ztrácí tato instituce „nekomerční status" a daňové zacházení platné pro nekomerční subjekty se na ni již nevztahuje. Podle dekretu prezidenta republiky č. 361/2000 úředníci ministerstva financí také ověřují, zda církevní instituce splňují i nadále podmínky nezbytné k udržení statusu právnické osoby občanského práva.

(155) V případě amatérských sportovních klubů Itálie potvrdila, že CONI je jedinou organizací schopnou posoudit, zda kluby skutečně provozují sportovní činnosti. Italské orgány dále vysvětlily, že amatérské sportovní kluby mohou přijít o svůj „nekomerční status", pokud CONI dospěje k závěru, že neprovozují amatérské sportovní činnosti. Amatérské sportovní kluby jsou o sobě povinny sdělovat příslušné daňové údaje prostřednictvím vzoru EAS, jež byl za tímto účelem vytvořen ([64]). Amatérské sportovní kluby, které neprovozují komerční činnosti, tento vzor předkládat nemusí. Z výše uvedeného plyne, že italské orgány zřídily a aktivovaly vhodné nástroje umožňující posoudit činnosti provozované amatérskými sportovními kluby také z daňového hlediska.

(156) Itálie dále vysvětlila, že pokud daňové úřady zjistí, že církevní instituce či amatérské sportovní kluby provozují převážně komerční činnosti, oznámí tento nález okamžitě ministerstvu vnitra a CONI. Je samozřejmé, že ministerstvo vnitra a CONI provedou samostatné kontroly, a to v souladu s pravomocemi, které jim ze zákona přísluší. Souběžně s tím daňové úřady zajistí, aby daňové přiznání příslušného nekomerčního subjektu bylo opraveno, a nařídí navrácení příslušného rozdílu při zdanění.

(157) Italské orgány potvrdily, že ke kontrolám nekomerčních subjektů skutečně došlo ([65]). V této souvislost vydal daňový úřad nedávno zvláštní provozní pokyny týkající se nekomerčních subjektů určené oblastním úřadům ([66]). V případě církevních institucí nadto ministerstvo vnitra provedlo řadu kontrol kanceláří těchto institucí, aniž by přitom zjistilo případy zneužití.

(158) Vzhledem k výše uvedenému se Komise domnívá, že existují právní nástroje zaručující účinnou prevenci a stíhání církevních institucí a amatérských sportovních klubů v případě, že zneužijí svůj „nekomerční status". Italské orgány mimoto dokázaly, že příslušné orgány plní své kontrolní povinnosti a že jak církevní instituce, tak amatérské sportovní kluby ve skutečnosti o svůj „nekomerční status" přijít mohou, pokud provozují převážně hospodářské činnosti. I církevní instituce a amatérské sportovní kluby mohou tedy pozbýt výhod vyplývajících z daňového zacházení, jež jsou v zásadě vyhrazeny nekomerčním subjektům. Stěžovateli zmiňovaný systém „udělování trvalého nekomerčního statusu" proto neexistuje. Prostý fakt, že při kontrolách týkajících se dotyčných církevních institucí se statusem právnické osoby občanského práva a amatérských sportovních klubů dojde k uplatnění specifických postupů, ještě žádnou výhodu neznamená.

([63]) Pokud jde o odebrání tohoto statusu viz zejména článek 19 zákona č. 222 ze dne 20. května 1985.

([64]) Srov. článek 30 zákona č. 185 ze dne 29. listopadu 2008 a také oběžník č. 12/E daňového úřadu ze dne 9. dubna 2009 a opatření ředitele daňového úřadu ze dne 2. září 2009.

([65]) V období 2010–2011 provedla Itálie 2 030 kontrol nekomerčních subjektů a vydala 5 086 daňových výměrů.

([66]) Viz oběžník č. 20/E daňového úřadu ze dne 16. dubna 2010.

(159) Komise proto dospěla k závěru, že církevním institucím ani amatérským sportovním klubům čl. 149 odst. 4 TUIR žádnou selektivní výhodu nepřináší. Opatření proto státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy nepředstavuje.

6.4 **Osvobození od IMU**

(160) Komise po zavedení IMU (nové komunální daně z nemovitosti, která nahradila ICI) na žádost italských orgánů a vzhledem k připomínkám stěžovatelů k novému právnímu předpisu souhlasila, že posoudí, zda je nové osvobození od IMU týkající se nekomerčních subjektů, jež provozují zvláštní činnosti, v souladu s právními předpisy v oblasti státních podpor. Komise proto posoudí, zda dotyčné osvobození od IMU představuje státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

(161) Komise konstatuje, že ode dne vstupu v platnost dekretu-zákona č. 1/2000 ve znění zákona č. 27/2012 se osvobození uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 na nemovitosti nekomerčních subjektů vztahuje pouze tehdy, pokud se zde uvedené činnosti provozují nekomerčním způsobem. Ustanovení týkající se „dvojího využití" nemovitostí nabydou účinnosti od 1. ledna 2013, a to jak v případě, že části nemovitosti jsou funkčně i příjmově samostatné, tak i v případě, že příslušné subjekty musí podat daňové prohlášení.

(162) Podle Komise nové právní předpisy jasně stanoví, že osvobození lze udělit, pouze pokud nedochází k provozování komerčních činností. Nemůže již tedy docházet k hybridním situacím, které umožňovaly právní předpisy o ICI, kdy se v některých nemovitostech osvobozených od daňové povinnosti provozovaly činnosti komerční povahy.

(163) Výklad pojmu „hospodářská činnost" závisí mimo jiné na zvláštních okolnostech, způsobu, kterým ji stát organizuje, a kontextu její organizace. Ke stanovení, zda má podle judikatury Unie určitá činnost hospodářskou povahu, je nutné přezkoumat povahu, účel a právní předpisy, kterými se taková činnost řídí. Skutečnost, že některé činnosti lze kvalifikovat jako „sociální", k vyloučení hospodářské povahy nestačí. Nicméně i Soudní dvůr Evropské unie uznal, že některé činnosti, které plní čistě sociální funkci, nelze považovat za hospodářské, zejména v odvětvích souvisejících se základními závazky a odpovědnostmi státu.

(164) Pokud jde o IMU, považuje Komise za zásadní předběžně určit, zda pro účely vyloučení komerční povahy činností, na něž se vztahuje osvobození od IMU, jsou kritéria stanovená italským právním systémem v souladu s pojmem nehospodářské činnosti, s nímž pracuje právo Unie.

(165) Za tímto účelem, jak je uvedeno v bodech (82) a násl., italské orgány nedávno schválily prováděcí opatření obsažená v čl. 91a odst. 3 dekretu-zákona č. 1/2012. Nařízení ministerstva hospodářství a financí ze dne 19. listopadu 2012 stanoví mimo jiné obecné a odvětvové podmínky, podle nichž je možné určit, kdy jsou činnosti podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 provozovány nekomerčním způsobem.

(166) V čl. 1 odst. 1 písm. p) nadto ministerské nařízení ze dne 19. listopadu 2012 definuje pojem „nekomerční způsob". Podle tohoto ustanovení jsou základní činnosti provozovány nekomerčním způsobem, když a) jsou neziskové; b) v souladu s právem Evropské unie svou povahou nekonkurují jiným účastníkům trhu, kteří své činnosti provozují za účelem zisku, a c) jsou výrazem zásady solidarity a subsidiarity. V této souvislosti představuje podmínka uvedená v písm. b) důležitou ochranu, neboť svým výslovným odkazem na právo Unie představuje všeobecnou záruku, že činnosti nekonkurují jiným účastníkům trhu, kteří své činnosti provozují za účelem zisku, což je základní charakteristika nehospodářských činností ([67]).

(167) Za druhé článek 3 nařízení definuje obecné podmínky subjektivní povahy, které je třeba uvést v zakládajícím aktu či ve stanovách nekomerčního subjektu, aby zamýšlené činnosti mohly být prováděny nekomerčním způsobem. Jedná se o tato kritéria: a) zákaz i nepřímého rozdělování zisku, provozních přebytků, fondů, rezerv či kapitálu po dobu působení subjektu, pokud toto rozdělení není stanoveno zákonem nebo se neuskutečňuje ve prospěch subjektů, jež sdílí tutéž jednotnou nemovitost a provozují tytéž činnosti; b) povinnost reinvestovat možné zisky či provozní přebytky výhradně do rozvoje činností sloužících plnění základního cíle sociální solidarity; c) v případě zániku nekomerčního subjektu povinnost převést jeho jmění na jiný nekomerční subjekt

([67]) Viz rozhodnutí Soudního dvora ve věci Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Sb. rozh. 2006, s. I-289, body 121–123.

provozující obdobnou základní činnost, pokud zákon pro toto jmění nestanoví jinak.

(168) Za třetí článek 4 nařízení hovoří o třech podmínkách, které musí být spolu s podmínkami stanovenými v článcích 1 a 3 splněny, aby se činnosti podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 považovaly za činnosti provozované nekomerčním způsobem.

(169) Zejména pokud jde o provozování pečovatelských a zdravotnických činností, je stanoveno, že jsou provozovány nekomerčním způsobem, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek: a) činnosti jsou schváleny státem a jsou poskytovány v rámci smlouvy či dohody uzavřené se státem, regionem nebo místním orgánem a provozují se jako doplněk veřejné služby, přičemž uživatelům poskytují službu zdarma nebo za poplatek, který odpovídá pouhé části nákladů na uhrazení univerzální služby; b) pokud nebyly schváleny a neprovozují se v rámci smlouvy či dohody, jsou služby poskytovány zdarma nebo za poplatek odpovídající symbolické částce, rozhodně ne vyšší než poloviční průměrná cena obdobných činností prováděných na stejném území konkurenčním způsobem, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům na službu.

(170) U první podmínky Komise zejména upozorňuje, že podle vysvětlení poskytnutého italskými orgány musí být příslušné subjekty nedílnou součástí italského zdravotního systému, který je všeobecně dostupný a je založen na zásadě solidarity. V rámci tohoto systému jsou veřejné nemocnice financovány přímo z příspěvků na sociální zabezpečení a z dalších státních zdrojů. Tyto nemocnice nabízejí své služby zdarma na základě všeobecné dostupnosti nebo za menší poplatek pokrývající malou část skutečných nákladů na službu. Nekomerční subjekty, jež spadají do téže kategorie a splňují tytéž podmínky, jsou rovněž považovány za nedílnou součást italského zdravotního systému ([68]). Vzhledem k hlavním rysům tohoto případu a v souladu se zásadami stanovenými v judikatuře Unie ([69]) a při zvážení skutečnosti, že italský zdravotní systém je založen na všeobecné dostupnosti, dospěla Komise k závěru, že dotyčné subjekty, jež provozují výše uvedené činnosti a splňují veškeré podmínky stanovené zákonem, nelze považovat za podniky.

(171) Pokud jde o druhou podmínku, nařízení stanoví, že činnosti se provozují zdarma nebo za poplatek odpovídající symbolické částce. Služby poskytované zdarma zpravidla hospodářskou činnost nepředstavují. To platí zejména v případě, že poskytované služby nekonkurují jiným účastníkům na trhu, jak je stanoveno v článku 1. Totéž platí pro služby poskytované za symbolický poplatek. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že podle nařízení nesmí být poplatek, který má být symbolický, ve vztahu k nákladům na službu. Nařízení rovněž stanoví, že mez, jež byla stanovena na polovinu průměrné ceny za tytéž činnosti provozované na stejném území konkurenčním způsobem, lze použít pouze k vyloučení práva na osvobození (jak naznačují slova „v každém případě"), což naopak nevylučuje, že by se osvobození mohlo vztahovat na poskytovatele služeb za cenu nižší než uvedená mez. Vzhledem k tomu tedy, že pečovatelské i zdravotnické činnosti splňují obecné i subjektivní podmínky podle článků 1 a 3 nařízení, dospěla Komise k závěru, že tyto činnosti provozované podle zásad stanovených platnými právními předpisy hospodářskou činnost nepředstavují.

(172) Pokud jde o vzdělávací činnosti, ty jsou provozovány nekomerčním způsobem, pokud splňují některé zvláštní podmínky. Činnost musí zejména svou úrovní odpovídat veřejnému školství a při přijímání žáků musí škola vyloučit diskriminaci; škola se dále nesmí bránit přijímání žáků s postižením, musí uplatňovat kolektivní vyjednávání, disponovat infrastrukturou odpovídající stanoveným

([68]) Viz zejména čl. 1 odst. 18 legislativního dekretu č. 502 ze dne 30. prosince 1992.

([69]) Srov. rozhodnutí Soudního dvora ve věci FENIN v. Komise, T-319/99, Sb. rozh. 2003, s. II-357, bod 39, potvrzené rozhodnutím ve věci FENIN v. Komise, C-205/03 P, Sb. rozh. 2006, s. I-6295); rozhodnutí ve spojených věcech AOK Bundesverband a další, C-264/01, C-306/01, C-354/01 a C-355/01, Sb. rozh. 2004, s. I-2493, body 45 až 55; srov. také rozhodnutí ve věci CBI v. Komise, T-137/10, dosud nezveřejněno.

normám a zveřejňovat svůj rozpočet. Činnost je dále poskytována zdarma nebo za poplatek odpovídající symbolické částce pokrývající pouze část skutečných nákladů na službu, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům na tuto službu. V této souvislosti Komise upozorňuje, že podle judikatury ([70]) hospodářskou činností není vyučování poskytované určitými zařízeními, jež jsou součástí systému veřejného školství a jsou v plné či převážné míře financovány ze státních prostředků. Nehospodářská povaha veřejného školství není v zásadě v rozporu se skutečností, že v některých případech musí žáci či jejich rodiče platit školné či zápisné coby příspěvek na provozní náklady školského systému, neboť tyto příspěvky pokrývají pouze část skutečných nákladů na službu, a proto je nelze považovat za odměnu za poskytnutou službu. Jak Komise uznala také ve svém sdělení o použití pravidel Evropské unie v oblasti státní podpory na vyrovnávací platbu udělenou za poskytování služeb obecného hospodářského zájmu ([71]), vztahují se tyto zásady na odborné vzdělávání, soukromé a veřejné základní školy a školky, činnosti středoškolského vzdělávání na vysokých školách, jakož i na poskytování vzdělání na vysokých školách. Vzhledem k výše uvedenému se Komise domnívá, že poplatky v symbolické výši, o nichž hovoří dekret, nelze považovat za odměnu za poskytnutou službu. Vzhledem k obecným a subjektivním podmínkám podle článků 3 a 4 nařízení a zvláštním objektivním podmínkám podle článku 4 se proto v tomto případě Komise domnívá, že vzdělávací činnosti poskytované dotyčnými subjekty nelze považovat za hospodářskou činnost.

(173) V případě ubytovacích, kulturních, rekreačních a sportovních činností článek 4 nařízení stanoví, že musí být poskytovány zdarma nebo za poplatek odpovídající symbolické částce, rozhodně ne vyšší než poloviční průměrná cena obdobných činností prováděných konkurenčním způsobem na stejném území, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům na službu. Tato podmínka je totožná s druhou podmínkou uloženou pečovatelským a zdravotnickým činnostem, jež byly předmětem zkoumání v bodě (171), a proto zde platí táž argumentace uvedená výše. Služby poskytované zdarma zpravidla hospodářskou činnost nepředstavují. Totéž platí pro služby poskytované za symbolický poplatek. V této souvislosti je třeba na jedné straně zdůraznit, že podle nařízení poplatek, který má být symbolický, se nesmí zakládat na nákladech za službu. Nařízení rovněž stanoví, že mez, která byla stanovena na polovinu průměrné ceny za tytéž činnosti provozované na stejném území komerčním způsobem, lze použít pouze k vyloučení práva na osvobození (jak naznačují slova „v každém případě"), což naopak nevylučuje, že by se osvobození mohlo vztahovat na poskytovatele služeb za cenu nižší než uvedená mez.

(174) V případě ubytovacích a sportovních činností Komise dále zohlednila také další podmínky vyplývající z definic těchto činností uvedených v čl. 1 odst. 1 písm. j) a m) nařízení. Zejména v případě ubytovacích činností nařízení omezuje osvobození na činnosti provozované nekomerčními subjekty, jež jsou přístupné určitým kategoriím osob a nejsou poskytovány nepřetržitě. Pokud jde o „sociální ubytování", v nařízení se upřesňuje, že činnosti musí být zaměřeny na osoby se zvláštními dočasnými či trvalými potřebami nebo na osoby znevýhodněné z tělesných, duševních, hospodářských, sociálních nebo rodinných důvodů. Je samozřejmé, že subjekt smí žádat pouze poplatek v symbolické výši, rozhodně ne vyšší než polovční průměrná cena obdobných činností prováděných komerčním způsobem na stejném území, přičemž se dbá na to, aby nevznikl žádný vztah ke skutečným nákladům na službu. Nařízení dále stanoví, že v žádném případě se osvobození nevztahuje na činnosti provozované v nemovitostech hotelového či podobného typu, jak stanoví článek 9 legislativního dekretu č. 79 ze dne 23. května 2011 ([72]). Osvobození se proto nevztahuje na činnosti provozované např. v hotelech, motelech a zařízeních bed and breakfast. Vzhledem k tomu, že v tomto případě nekomerční subjekty provozující ubytovací činnosti musí splnit obecné subjektivní i objektivní podmínky podle článků 1, 3 a 4 nařízení, má Komise za to, že vzhledem k zvláštnostem dotyčného případu předmětné činnosti s výše uvedenými vlastnostmi hospodářskou činnost podle práva Unie nepředstavují.

([70]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Humbel a Edel, C-263/86, Sb. rozh. 1988, s. 5365, body 17 a 18; ve věci Wirth, C-109/92, Sb. rozh. 1993, s. I-6447, body 15 a 16; ve věci Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. 2007, s. I-6849, bod 39. Srov. také rozhodnutí Soudního dvora ESVO ze dne 21. února 2008 ve věci Private Barnehagers Landsforbund v. Kontrolní úřad ESVO, E-5/07, body 80–83.

([71]) Úř. věst. C 8, 11.1.2012, s. 4.

([72]) Legislativní dekret č. 79 ze dne 23. května 2011, Zákoník o státní regulaci členění a trhu cestovního ruchu, podle článku 14 zákona č. 246 ze dne 28. listopadu 2005, jakož i provádění směrnice 2008/122/ES o ochraně spotřebitele ve vztahu k některým aspektům smluv o dočasném užívání ubytovacího zařízení (timeshare), o dlouhodobých rekreačních produktech, o dalším prodeji a o výměně, Úř. věst. 129, 6.6.2011 – řádná příloha č. 139. Podle článku 9 legislativního dekretu se zařízeními hotelového a podobného typu rozumí tato ubytovací zařízení: a) hotely, b) motely, c) prázdninové osady, d) turistické ubytovny, e) penzióny, f) sezónní hotelová zařízení, g) zařízení bed and breakfast provozovaná na bázi podniku, h) léčebná zařízení – beauty farm, i) každé další turistické ubytovací zařízení vyznačující se prvky jedné či více výše uvedených kategorií.

(175) Vzhledem ke zvláštním okolnostem zkoumaného případu a ke skutečnosti, že nekomerční subjekty, které provozují ubytovací, kulturní, rekreační nebo sportovní činnosti, musí splnit rovněž podmínky stanovené v článcích 1 a 3 nařízení, dospěla Komise k závěru, že se tyto činnosti provozované v souladu se zásadami stanovenými zákonem za hospodářskou činnost nepovažují.

(176) Závěrem Komise je, že vzhledem k informacím předloženým italskými orgány a zvláštnostem předmětného případu činnosti zkoumané v předchozích bodech provozované nekomerčními subjekty za plného dodržování obecných subjektivních i objektivních kritérií stanovených v článcích 1, 3 a 4 nařízení hospodářskou povahu nemají. Pokud dotyčné nekomerční subjekty při provozování výše uvedených činností plně dodržují podmínky stanovené v italských právních předpisech, pro účely práva Unie se nechovají jako podniky. Vzhledem k tomu, že se čl. 107 odst. 1 Smlouvy vztahuje pouze na podniky, opatření v tomto případě do oblasti působnosti uvedeného článku nespadá.

(177) Komise na závěr připomíná, že od 1. ledna 2013 italské právní předpisy umožňují, aby se v případě dvojího využití nemovitosti vypočítal poměrný podíl komerčního využití nemovitosti a IMU se vztahovala pouze na činnosti hospodářské povahy. Komise v této souvislosti upozorňuje, že v případech, kdy subjekt provozuje činnosti jak hospodářské, tak nehospodářské povahy, částečné osvobození, jež se vztahuje na část nemovitosti užívanou k nekomerčním činnostem, není zvýhodněním tohoto subjektu, který provozuje hospodářskou činnost coby podnik. Opatření proto za těchto okolností státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy nepředstavuje.

6.5 **Navrácení podpory**

(178) V případě zjištění neslučitelnosti podpory s vnitřním trhem má Komise v souladu s ustanoveními Smlouvy a ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie pravomoc rozhodnout, že příslušný členský stát musí podporu buď zrušit, nebo ji změnit ([73]). Cílem povinnosti uložené danému státu, aby zrušil podporu, kterou Komise považuje za neslučitelnou s vnitřním trhem, je podle ustálené judikatury Soudního dvora obnova stavu existujícího před poskytnutím podpory ([74]). V tomto ohledu Soud rozhodl, že tento cíl je splněn, jakmile příjemce vrátí nezákonně obdržené prostředky, čímž pozbude výhody, kterou vůči svým konkurentům na trhu měl, a dojde k obnově stavu, jenž existoval před poskytnutím podpory ([75]).

(179) Na základě tohoto rozhodnutí se v čl. 14 odst. 1 nařízení (ES) č. 659/99 ([76]) stanoví, že „*je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil*“.

(180) Jakmile se tedy stanoví, že opatření spočívající v osvobození od ICI představuje nezákonnou a neslučitelnou podporu, je v zásadě nutné poskytnutou podporu vrátit, aby byl obnoven stav, který na trhu existoval před jejím poskytnutím.

(181) Nařízení (ES) č. 659/99 však rozhodnutí o navrácení podpory stanoví meze. Konkrétně podle čl. 14 odst. 1 „*Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Společenství*“, například ochranou oprávněné důvěry. Také Soudní dvůr připustil výjimku z povinnosti uložené jednomu členskému státu provést jemu určené rozhodnutí o navrácení podpory, a to když existují výjimečné okolnosti, jež pro členský stát znamenají absolutní nemožnost toto rozhodnutí řádně vykonat ([77]).

(182) Vzhledem k tomu, že se italské orgány během formálního vyšetřování na tyto výjimky odvolaly, musí Komise přezkoumat, jestli je lze v daném případě použít, tak aby bylo možné rozhodnout, zda je nutné nařídit navrácení podpory.

6.5.1 *Oprávněná důvěra*

(183) Podle judikatury Soudního dvora a v souladu s rozhodovací praxí Komise je příkaz navrátit podporu porušením obecné zásady práva Unie, pokud činnost Komise v příjemci vzbudila oprávněnou důvěru, že podpora byla poskytnuta v souladu s právními předpisy Unie.

([73]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Německo v. Komise, C-70/72, Sb. rozh. 1973, s. 813, bod 13.

([74]) Rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech Španělsko v. Komise, C-278/92, C-279/92 a C-280/92, Sb. rozh. 1994, s. I-4103, bod 75.

([75]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Belgie v. Komise, C-75/97, Sb. rozh. 1999, s. I-030671, body 64–65.

([76]) Úř. věst. C 83, 27.3.1999, s. 17.

([77]) Oznámení Komise „Cesta k účinnému provádění rozhodnutí Komise, jimiž se členským státům nařizuje zajistit navrácení protiprávní a neslučitelné podpory“, Úř. věst. C 272, 15.11.2007, s. 4, bod 18.

(184) Soudní dvůr opakovaně potvrdil, že právo použít zásadu ochrany oprávněné důvěry se týká všech osob, kterým dal některý z orgánů Unie podnět k vzniku oprávněného očekávání. Daná osoba se však může dovolávat ochrany oprávněné důvěry pouze v případě, že jí správní orgány poskytly výslovné ujištění ([78]).

(185) V předmětném případě se italské orgány a 78 zúčastněných stran v zásadě odvolávaly na ochranu oprávněné důvěry na základě jedné odpovědi na písemný dotaz Evropského parlamentu z roku 2009 ([79]). V odpovědi na tento dotaz Komise prohlásila, že *„provedla předběžné posouzení a dospěla k závěru, že není důvod k dalšímu vyšetřování, neboť je nepravděpodobné, že by režim ICI konkurenčně zvýhodňoval církevní instituce“*.

(186) Komise se domnívá, že tato odpověď nevzbudila žádnou oprávněnou důvěru, a to z následujících důvodů.

(187) Za prvé se prohlášení Komise opíralo pouze o *„předběžné posouzení“*; Komise neprohlásila, že přijala rozhodnutí, nýbrž pouze dospěla k názoru, že neexistují důvody k provádění dalšího šetření. Za druhé se Komise vyjádřila nerozhodně, když zastávala názor, že je nepravděpodobné, že by osvobození od ICI církevní instituce zvýhodnilo. Za třetí se dotaz i odpověď týkají výhradně církevních institucí, jež jsou jen jednou z kategorií nekomerčních subjektů, na něž se vztahuje osvobození od ICI.

(188) Vzhledem k výše uvedenému má Komise zato, že neposkytla žádné zvláštní, bezpodmínečné a souhlasné ujištění, jehož povaha by příjemce dotyčného opatření vedla k důvodnému očekávání ohledně zákonnosti režimu v tom smyslu, že tento režim nespadá do oblasti působnosti právních předpisů o státní podpoře a že možné výhody z něj plynoucí tudíž předmětem řízení o navrácení podpory být nemohou. Závěrem Komise je, že neposkytla žádné jasné a bezpodmínečné prohlášení s cílem ujistit, že není třeba dotyčné osvobození od ICI považovat za státní podporu.

([78]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věcech Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. 2006, s. I-5479, bod 147.
([79]) Písemný dotaz E-177/2009, Úř. věst. C 189, 13.7.2010.

(189) Itálie se dále domnívala, že odpovědi Komise stěžovatelům ve věci osvobození od ICI, o nichž byly italské orgány neformálním způsobem informovány, vzbudily v nekomerčních subjektech oprávněnou důvěru ve slučitelnost osvobození od ICI s právem Unie. Komise s připomínkami Itálie nesouhlasí. Dopisy obsahující předběžné posouzení, které zaslaly útvary Komise stěžovatelům a o nichž je členský stát informován pouze neformálním způsobem, konečné stanovisko Komise ve skutečnosti nepředstavují. Zatímco se rozhodnutí Komise zveřejňují a vyhlašují v Úředním věstníku, v rámci prostého správního řízení, při němž útvary Komise díky dostupným informacím nemají důvod k pochybnostem o slučitelnosti zkoumaných opatření, se tak neděje. Proti dopisu, který byl dne 15. února 2010 zaslán stěžovatelům, bylo dvěma z nich podáno odvolání k Tribunálu, a proto se tento dopis nestal pravomocným; tato žaloba byla stažena až po přijetí rozhodnutí o zahájení řízení.

(190) Komise proto dospěla k závěru, že žádný orgán Unie neposkytl Itálii ani 78 zúčastněným stranám jakoukoliv záruku, jež by dala podnět k vzniku oprávněné důvěry a Komisi znemožnila nařídit navrácení podpory.

6.5.2 *Výjimečné okolnosti: absolutní nemožnost provést navrácení podpory*

(191) Podle článku 288 Smlouvy je provedení rozhodnutí o navrácení podpory závazné pro každý stát, kterému je určeno. Jak je uvedeno výše, existuje výjimka z této povinnosti v případě, že členský stát prokáže existenci výjimečných okolností, jež představují absolutní nemožnost řádně vykonat toto rozhodnutí.

(192) Členské státy se této možnosti v rámci jednání s Komisí, která se konají po přijetí rozhodnutí, běžně dovolávají ([80]). V tomto případě se však Itálie ještě před přijetím rozhodnutí domnívala, že by navrácení podpory nařízeno být nemělo, neboť jeho provedení by bylo absolutně nemožné. Jelikož Itálie vznesla tuto otázku v rámci formálního šetření a jelikož podle obecné právní zásady nelze nikomu uložit, aby učinil něco nemožného, považuje Komise za nutné tuto otázku vyřešit v tomto rozhodnutí.

([80]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Španělsko v. Komise, C-214/07, Sb. rozh. 2008, s. I-08357, body 13 a 22.

(193) Především je třeba upozornit, že Soudní dvůr vykládá pojem „absolutní nemožnosti" velmi restriktivně. Podmínka absolutní nemožnosti provedení navrácení podpory není splněna, když členský stát Komisi pouze sdělí, jaké právní, politické či praktické obtíže si výkon rozhodnutí vyžádá ([81]). Jediným případem, v němž je možné uznat absolutní nemožnost, je situace, kdy je od samého počátku objektivně a absolutně nemožné navrácení podpory provést ([82]).

(194) V předmětném případě zastávaly italské orgány názor, že by bylo absolutně nemožné určit, které z nemovitostí náležejících nekomerčním subjektům byly určeny k provozování činností, jež neměly povahu výhradně komerční, a shromáždit informace nezbytné k určení výše daně, kterou bylo nutné odvést.

(195) Italské orgány skutečně vysvětlily, že z katastru nemovitostí je kvůli jeho struktuře nemožné zpětně získat údaje týkající se nemovitostí náležejících nekomerčním subjektům a určených k činnostem, které nemají výhradně komerční povahu uvedenou v ustanoveních o osvobození od ICI. Informace obsažené v katastru nemovitostí neumožňují zpětně vysledovat činnosti provozované v nemovitosti. Jinými slovy, na základě údajů obsažených v katastru nemovitostí není možné určit, zda v určité nemovitosti daný subjekt provozoval činnosti komerční, nebo nekomerční povahy. Každá jednotlivá nemovitost (včetně částí nemovitosti klasifikovaných zvlášť) je do katastru zanesena pouze na základě svých objektivních vlastností, v nichž se odráží hmotné a strukturální prvky související s účelem jejího využití.

(196) V souvislosti s daňovými databázemi, a zejména s archívy daňových přiznání nekomerčních subjektů Itálie objasnila, že na jejich základě je možné určit pouze nemovitosti užívané nekomerčním způsobem. V tomto případě se v jednotném vzoru daňového přiznání u nemovitostí vytvářejících příjem zaškrtne okénko RB týkající se příjmu z nemovitostí, zatímco okénko RS týkající se smíšených výdajů a příjmů se ponechá nevyplněné. Avšak v případě, že určitý nekomerční subjekt vlastní nemovitosti, v nichž se provozují komerční činnosti, zaškrtnou se okénka obě, RB i RS. Jestliže se však zaškrtnutím okénka RB přiznává více nemovitostí, není možné zjistit nemovitost, v níž byla provozována činnost, z níž pochází příjem uvedený v daňovém přiznání. V každém případě je třeba zohlednit, že pod okénkem RS v daňovém přiznání jsou obsaženy shromážděné údaje o výdajích a příjmech týkajících se zboží a služeb užívaných jak komerčním, tak nekomerčním způsobem (zboží a služby užívané společně k provozu komerčních i jiných činností). I když se zaškrtnutím okénka RB přiznává pouze jedna nemovitost, není kvůli struktuře systému katastru nemovitostí (jež neumožňuje poměrné rozčlenění komerčního a nekomerčního využití nemovitosti) možné zjistit, v které části nemovitosti se provozovaly hospodářské činnosti, z nichž vzešel příjem uvedený v daňovém přiznání.

(197) Komise se proto domnívá, že italské orgány prokázaly, že nelze zjistit příjemce dotyčné podpory ani objektivně vypočíst podporu kvůli nedostatku dostupných údajů. Daňové databáze ani databáze katastru nemovitostí neumožňují zjistit nemovitosti patřící nekomerčním subjektům, jež byly určeny k výhradně komerčním činnostem uvedeným v ustanoveních o osvobození od ICI, a proto ani získat informace nezbytné k výpočtu výše daně, kterou je třeba vrátit. Provedení případného příkazu k navrácení podpory by proto bylo objektivně a absolutně nemožné.

(198) Závěrem Komise je, že vzhledem ke zvláštnostem zkoumaného případu je absolutně nemožné, aby Itálie přistoupila k vymáhání případných podpor, jež byly nezákonně poskytnuty na základě ustanovení o osvobození od ICI. Navrácení podpor vyplývajících z nezákonného a neslučitelného osvobození od obecní daně z nemovitosti proto nařízeno nebude.

7. **ZÁVĚR**

(199) Komise dospěla k závěru, že osvobození od obecní daně z nemovitosti podle čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92 bylo Itálií provedeno nezákonným způsobem, čímž došlo k porušení čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

(200) U dotyčného režimu nelze zjistit žádný důvod jeho slučitelnosti, a proto je tento režim s vnitřním trhem neslučitelný. Vzhledem k výjimečným okolnostem, na něž se Itálie odvolala, však navrácení podpory nařízeno nebude. Itálie totiž prokázala absolutní nemožnost jeho provedení.

([81]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Španělsko v. Komise, C-404/00, Sb. rozh. 2003, s. I-6695, bod 47.

([82]) Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Belgie v. Komise („Maribel I"), C-75/97, Sb. rozh. 1999, s. I-3671, bod 86; ve věci Komise v. Francie, C-214/07, Sb. rozh. 2008, s. I-08357, body 13 a 22 a 48.

(201) Komise se domnívá, že čl. 149 odst. 4 TUIR státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy nepředstavuje.

(202) Vzhledem k zvláštní povaze opatření spočívajícího v osvobození nekomerčních subjektů od IMU, které v souladu s podmínkami stanovenými italskými právními předpisy provozují výhradně zvláštní činnosti nekomerční povahy, dospěla Komise k závěru, že tyto činnosti nelze považovat za hospodářskou činnost podle právních předpisů v oblasti státních podpor, a proto toto opatření nespadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 Smlouvy,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Státní podpora poskytnutá formou osvobození od ICI, které bylo uděleno nekomerčním subjektům, jež v nemovitostech provozovaly výhradně činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92, jejímž zavedením Itálie porušila čl. 108 odst. 3 Smlouvy, je s vnitřním trhem neslučitelná.

Článek 2

Ustanovení čl. 149 odst. 4 TUIR státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy nepředstavuje.

Článek 3

Osvobození od IMU udělené nekomerčním subjektům, jež v nemovitostech provozují činnosti uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. i) legislativního dekretu č. 504/92, státní podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy nepředstavuje.

Článek 4

Toto rozhodnutí je určeno Italské republice.

V Bruselu dne 19. prosince 2012.

Za Komisi

Joaquín ALMUNIA

místopředseda

PŘÍLOHA 1

SEZNAM ZÚČASTNĚNÝCH STRAN, KTERÉ PŘEDLOŽILY VLASTNÍ PŘPOMÍNKY K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

Jméno (název), adresa

1. Santa Maria Annunciata in Chiesa Rossa, Via Neera 24, Milano, Italia
2. Fondazione Pro-Familia, Piazza Fontana 2, Milano, Italia
3. Pietro Farracci, San Cesareo, Italia
4. Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l., Roma, Italia
5. Parrocchia S. Luca Evangelista, Via Negarville 14, Torino, Italia
6. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Principe Napoli 3, Tortorici (Messina), Italia
7. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Libertà 30, Caronia (Messina), Italia
8. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Matrice, S. Stefano di Camastra (Messina), Italia
9. Parrocchia S. Orsola, Contrada S. Orsola, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia
10. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Frazione Galbato, Gioiosa Marea (Messina), Italia
11. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Corso Matteotti 51, Patti (Messina), Italia
12. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
13. Istituto Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
14. Parrocchia Santi Nicolò e Giacomo, Discesa Sepolcri, Capizzi (Messina), Italia
15. Istituto Diocesano Sostentamento Clero, Via Cattedrale 7, Patti (Messina), Italia
16. Parrocchia Madonna del Buon Consiglio e S. Barbara, Con. Cresta, Naso (Messina), Italia
17. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Frazione Marina, Marina di Caronia (Messina), Italia
18. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Battisti, Militello Rosmarino (Messina), Italia
19. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Monte di Pietà 131, Cesarò (Messina), Italia
20. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza S. Pantaleone, Alcara Li Fusi (Messina), Italia
21. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Oberdan 6, Castell'Umberto (Messina), Italia
22. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza Duomo, Tortorici (Messina), Italia
23. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Roma 33, Mirto (Messina), Italia
24. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Contrada Scala, Patti (Messina), Italia
25. Parrocchia Maria SS. Della Scala, Contrada Sceti, Tortorici (Messina), Italia

26. Parrocchia Maria SS. Della Visitazione, Contrada Casale, Gioiosa Marea (Messina), Italia

27. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Campanile 3, Montagnareale (Messina), Italia

28. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Cappellini 2, Castel di Lucio (Messina), Italia

29. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Piazza Regina Adelasia 1, Frazzanò (Messina), Italia

30. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Contrada Sfaranda, Castell'Umberto (Messina), Italia

31. Parrocchia Maria SS. Di Lourdes, Frazione Gliaca, Piraino (Messina), Italia

32. Parrocchia S. Giuseppe, Contrada Malvicino, Capo d'Orlando (Messina), Italia

33. Parrocchia s. Maria del Carmelo, Piazza Duomo 20, S. Agata Militello (Messina), Italia

34. Parrocchia S. Maria di Gesù, Via Giovanni XXIII 43, Raccuja (Messina), Italia

35. Parrocchia S. Maria Maddalena, Contrada Maddalena, Gioiosa Marea (Messina), Italia

36. Parrocchia S. Maria, Via S. Maria, San Angelo di Brolo (Messina), Italia

37. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via San Michele 5, Patti (Messina), Italia

38. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Roma, Sinagra (Messina), Italia

39. Parrocchia S. Antonio, Via Forno Basso, Capo d'Orlando (Messina), Italia

40. Parrocchia S. Caterina, Frazione Marina, Marina di Patti (Messina), Italia

41. Parrocchia Cattedrale S. Bartolomeo, Via Cattedrale, Patti (Messina), Italia

42. Parrocchia Maria SS. Addolorata, Contrada Torre, Tortorici (Messina), Italia

43. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Risorgimento, San Marco d'Alunzio (Messina), Italia

44. Parrocchia Immacolata Concezione, Frazione Landro, Gioiosa Marea (Messina), Italia

45. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Mazzini 11, Tusa (Messina), Italia

46. Parrocchia Maria SS Assunta, Frazione Torremuzza, Motta d'Affermo (Messina), Italia

47. Parrocchia Maria SS Assunta, Salita Madre Chiesa, Ficarra (Messina), Italia

48. Parrocchia Maria SS. Della Catena, Via Madonna d. Catena 10, Castel di Tusa (Messina), Italia

49. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via N. Donna 2, Pettineo (Messina), Italia

50. Parrocchia Ognissanti, Frazione Mongiove, Mongiove di Patti (Messina), Italia

51. Parrocchia S. Anna, Via Umberto 155, Floresta (Messina), Italia

52. Parrocchia S. Caterina, Vico S. Caterina 2, Mistretta (Messina), Italia

53. Parrocchia S. Giorgio Martire, Frazione S. Giorgio, San Giorgio di Gioiosa M. (Messina), Italia

54. Parrocchia S. Giovanni Battista, Frazione Martini, Sinagra (Messina), Italia

55. Parrocchia S. Lucia, Via G. Rossini, S. Agata Militello (Messina), Italia

56. Parrocchia S. Maria delle Grazie, Via Normanni, S. Fratello (Messina), Italia

57. Parrocchia S. Maria, Piazzetta Matrice 8, Piraino (Messina), Italia

58. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Piazza Chiesa Madre, Librizzi (Messina), Italia

59. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Umberto I, Longi (Messina), Italia

60. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza S. Nicola, Patti (Messina), Italia

61. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Ruggero Settimo 10, Gioiosa Marea (Messina), Italia

62. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via S. Nicolò, S. Fratello (Messina), Italia

63. Parrocchia Santa Maria e San Pancrazio, Via Gorgone, S. Piero Patti (Messina), Italia

64. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Convento, S. Fratello (Messina), Italia

65. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Via Provinciale 7, Caprileone (Messina), Italia

66. Parrocchia Maria SS Assunta, Via Monachelle 10, Caprileone (Messina), Italia

67. Parrocchia Maria SS del Tindari, Via Nazionale, Caprileone (Messina), Italia

68. Parrocchia S. Febronia, Contrada Case Nuove, Patti (Messina), Italia

69. Parrocchia Maria SS. della Stella, Contrada S. Maria Lo Piano, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia

70. Parrocchia S. Erasmo, Piazza del Popolo, Reitano (Messina), Italia

71. Parrocchia Maria SS. della Catena, Via Roma, Naso (Messina), Italia

72. Parrocchia S. Benedetto il Moro, Piazza Libertà, Acquedolci (Messina), Italia

73. Parrocchia S. Giuseppe, Frazione Tindari, Tindari (Messina), Italia

74. Parrocchia Santi Filippo e Giacomo, Via D. Oliveri 2, Naso (Messina), Italia

75. Parrocchia SS. Salvatore, Via Cavour 7, Naso (Messina), Italia

76. Santuario Maria SS del Tindari, Via Mons. Pullano, Tindari (Messina), Italia

77. Parrocchia S. Maria Assunta, Via Roma, Galati Mamertino (Messina), Italia

78. Fondazione Opera Immacolata Concezione O.N.L.U.S., Padova, Italia

79. Parrocchia San Giuseppe, Piazza Dante 11, Oliveri (Messina), Italia

80. Parrocchia S. Leonardo, Frazione San Leonardo, Gioiosa Marea (Messina), Italia