ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2019/1116

ze dne 19. prosince 2017

o státní podpoře SA.33829 (2012/C) Maltský režim daně z tonáže a další opatření státní podpory ve prospěch loďařských společností a jejich akcionářů

(oznámeno pod číslem C(2017) 8734)

(Pouze anglické znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

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 ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

(1) Na základě stížnosti zúčastněné strany, která byla obdržena v říjnu 2011, zahájila Komise s maltskými orgány jednání o maltském režimu daně z tonáže a o dalších daňových opatřeních. Po písemných a ústních jednáních s maltskými orgány, která probíhala v období od listopadu 2011 do června 2012, Komise Maltě dopisem ze dne 26. července 2012 sdělila, že se s ohledem na možná protiprávní opatření podpory, jež Malta uplatňuje ve prospěch loďařských společností a jejich akcionářů, rozhodla zahájit řízení (dále jen rozhodnutí o zahájení řízení“) podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) ([2]).

(2) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise zúčastněné strany vyzvala, aby k opatřením uvedeným v 3. až 30. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení podaly připomínky.

(3) Komise obdržela připomínky od těchto šesti zúčastněných stran: Svaz provozovatelů námořních plavidel Evropského společenství; Malta Maritime Law Association; Norské sdružení vlastníků lodí; maltská obchodní, podnikatelská a průmyslová komora; Malta International Shipping Council; Super Yachts Industry Network – Malta. Komise obdržela rovněž připomínky od jednoho zaměstnance v německém odvětví lodní dopravy, který si přál zůstat v anonymitě.

(4) Připomínky byly předány Maltě, která se k nim mohla vyjádřit; její vyjádření bylo obdrženo dopisem ze dne 15. prosince 2012.

(5) Další připomínky podala Malta dopisy ze dne 15. října 2012, 21. prosince 2012, 27. února 2013, 31. října 2013, 25. března 2014 a 24. prosince 2015.

(6) Dopisem ze dne 9. prosince 2016 se Malta vzdala svého práva podle článku 342 SFEU ve spojení s článkem 3 nařízení (EHS) č. 1 o užívání jazyků v Evropském hospodářském společenství ([3]) na přijetí rozhodnutí v maltštině a souhlasila s tím, že toto rozhodnutí bude přijato v angličtině.

2. POPIS OPATŘENÍ

(7) Toto rozhodnutí se týká následujících opatření:

a) režimu daně z tonáže a konkrétně:

i) plavidel způsobilých pro daň z tonáže;

([1]) Úř. věst. C 216, 21.7.2012, s. 45.
([2]) Úř. věst. C 289, 25.9.2012, s. 49.
([3]) Úř. věst. 17, 6.10.1958, s. 358.

ii) zvláštních druhů příjmů a činností lodí podléhajících dani z tonáže ([4]), na něž se vztahuje daň z tonáže, režimu daně z tonáže, včetně rozšíření daně z tonáže na činnosti, které nepatří k hlavním činnostem;

iii) výše daně z tonáže;

iv) požadavku souvisejícího s vlajkou;

v) opatření na ochranu účelové vázanosti;

b) osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně;

c) osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně;

d) osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně;

e) osvobození úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně;

f) osvobození od určitých poplatků za dokumenty a převody.

2.1. **Režim daně z tonáže**

2.1.1. *Obecné zásady – způsobilá plavidla, příjmy a činnosti*

(8) Podle zákona o obchodní lodní dopravě ([5]), který byl doplněn a pozměněn zejména předpisy o zdanění obchodní lodní dopravy ([6]) (dále jen „daňové předpisy“), lze příjmy licencované loďařské společnosti pocházející z činností námořní dopravy osvobodit od daně z příjmu podle zákona o dani z příjmu ([7]), pokud jsou řádně uhrazeny všechny příslušné registrační poplatky a daně z tonáže ([8]). Možnost platit daň z tonáže souvisí s příjmem z provozování lodi podléhající dani z tonáže ([9]).

(9) Loďařská organizace je v zákoně o obchodní lodní dopravě ([10]) definována jako organizace, jejímž hlavním předmětem podnikání je jedna či několik níže uvedených činností, pokud jí byla udělena příslušná licence:

„a) vlastnictví, provozování (v rámci pronájmu či jinak), vedení a správa plavidla nebo plavidel zaregistrovaných jako maltské plavidlo podle podmínek tohoto zákona a vykonávání veškerých souvisejících vedlejších finančních, bezpečnostních a obchodních činností;

b) vlastnictví, provozování (v rámci pronájmu či jinak), vedení a správa plavidla nebo plavidel zaregistrovaných pod vlajkou jiného státu a vykonávání veškerých souvisejících vedlejších finančních, bezpečnostních a obchodních činností;

c) držba akcií nebo jiných podílů na vlastním kapitálu (maltských či jiných) subjektů založených pro některý z účelů uvedených v tomto článku a vykonávání veškerých souvisejících vedlejších finančních, bezpečnostních a obchodních činností;

d) získávání kapitálu prostřednictvím půjček, poskytování záruk nebo vydávání cenných papírů společností, je-li účelem této činnosti dosažení cílů uvedených v tomto článku pro samotnou loďařskou organizaci nebo pro jiné loďařské organizace v téže skupině; […]

e) vykonávání jiných činností v odvětví námořní dopravy, jež může ministr na doporučení orgánu časem stanovit v předpisech jako způsobilé pro výše uvedený účel.“

([4]) „Loděmi podléhajícími dani z tonáže“ jsou podle maltských právních předpisů plavidla, která jsou na základě svých činností způsobilá pro režim daně z tonáže, viz oddíl 4.2.1.1 tohoto rozhodnutí.

([5]) Kapitola 234 zákona o obchodní lodní dopravě, Vládní věstník Malty, dodatek ze dne 6. dubna 1973 (dále jen „zákon o obchodní lodní dopravě“).

([6]) Kapitola 234.43 předpisů o zdanění obchodní lodní dopravy (zdanění a jiné záležitosti týkající se loďařských organizací), Vládní věstník Malty č. 17,574 ze dne 30. dubna 2004.

([7]) Kapitola 123 zákona o dani z příjmu, Vládní věstník Malty ze dne 1. ledna 1949 (dále jen „zákon o dani z příjmu“).

([8]) „Daně z tonáže“ odkazují v širším smyslu na poplatky, jež musí hradit všechna plavidla, zejména na registrační poplatek. Je důležité uvést, že ačkoliv daň z tonáže, jako je registrační poplatek, hradí všechna námořní plavidla registrovaná na Maltě, ne všechna tato plavidla jsou poté způsobilá pro osvobození od daně z příjmu. Na plavidla v rámci režimu daně z tonáže, která jsou způsobilá pro daň z tonáže, přičemž jsou osvobozena od daně z příjmu, odkazuje Malta jako na „lodě podléhající dani z tonáže“.

([9]) Pokud jde o definici „lodě podléhající dani z tonáže“, viz pozn. pod čarou č. 4.

([10]) Čl. 84(Z) odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě.

(10) Režim daně z tonáže se vztahuje na příjmy pocházející z činností námořní dopravy ([11]). Daňové předpisy vyžadují, aby bylo s ohledem na činnosti námořní dopravy a ostatní činnosti zajištěno oddělení účtů ([12]). „Činnosti námořní dopravy" jsou definovány jako „mezinárodní námořní přeprava zboží nebo cestujících po moři nebo poskytování jiných služeb pro plavidlo nebo plavidlem, jež mohou tuto přepravu doplňovat nebo s ní souviset, včetně vlastnictví, pronájmu či jiného provozování plavidla zabývajícího se všemi či některými z výše uvedených činností, nebo jak může být stanoveno jinak" ([13]).

(11) V čl. 85 odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě jsou stanoveny požadavky, které musí plavidlo splňovat, aby se považovalo za „loď podléhající dani z tonáže", a mohlo tudíž využívat režim daně z tonáže: „Lodí podléhající dani z tonáže" se rozumí „loď, která je ministrem prohlášena za loď podléhající dani z tonáže podle podmínek článku 85 A tohoto zákona, nebo loď Společenství s čistou prostorností nejméně 1 000 NT, kterou zcela vlastní, najímá, spravuje, vede nebo provozuje loďařská organizace". Ustanovení čl. 85 A odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě umožňuje, aby bylo za „loď podléhající dani z tonáže" prohlášeno jakékoli plavidlo, včetně plavidel s čistou prostorností nižší než 1 000 NT ([14]), a tudíž aby bylo způsobilé pro režim daně z tonáže. Stávající znění upřesňuje, že to lze učinit „bez ohledu na činnosti nebo obchod, jimiž se zabývá", a za podmínek, které příslušný ministr „může považovat za vhodné".

(12) Příjmy z činností licencované loďařské organizace v oblasti námořní dopravy jsou osvobozeny od daně z příjmu podle zákona o dani z příjmu ([15]).

(13) Stručně, plavidly v rámci režimu daně z tonáže („lodě podléhající dani z tonáže"), která jsou způsobilá pro daň z tonáže, přičemž jsou osvobozena od daně z příjmu, jsou plavidla, která „zcela vlastní, najímá, spravuje, vede nebo provozuje loďařská organizace" ([16]) a která se podílejí na činnostech námořní dopravy ([17]).

(14) Podle zákona o dani z příjmu jsou od daně osvobozeny rovněž: příjmy, zisky nebo výnosy licencované loďařské organizace plynoucí z prodeje či jiného převodu lodi podléhající dani z tonáže nebo zcizení práv na pořízení lodi, která se při dodání nebo dokončení považuje za loď podléhající dani z tonáže ([18]).

2.1.2. *Zvláštní druhy příjmů a činností způsobilých pro daň z tonáže*

2.1.2.1. Pronájem lodi bez posádky

(15) Podle maltských právních předpisů jsou veškeré příjmy z pronájmu lodi bez posádky způsobilé pro daň z tonáže bez jakýchkoli omezení.

2.1.2.2. Časový pronájem/pronájem na cestu

(16) Vzhledem k široké definici „loďařské organizace" ([19]) ve spojení se širokou definicí „činností námořní dopravy" ([20]) v maltských právních předpisech je možný výklad v tom smyslu, že pro daň z tonáže jsou způsobilé zisky čistě obchodních správců lodí, kteří nenesou odpovědnost za posádku nebo technickou správu (tj. společnosti, které uzavírají smlouvy o dopravě a k poskytnutí služby využívají jiné společnosti, a to prostřednictvím časového pronájmu nebo pronájmu na cestu).

(17) Využívání plavidel pronajatých na čas podléhá požadavkům souvisejícím s vlajkou, které jsou uvedeny v 24. bodě odůvodnění. V současnosti však s ohledem na nové účastníky režimu daně s tonáže neexistuje výslovné pravidlo, pokud jde o minimální požadavek související s vlajkami EHP.

([11]) Čl. 3 odst. 1 písm. a) daňových předpisů.
([12]) Čl. 3 odst. 4 daňových předpisů.
([13]) Článek 85 zákona o obchodní lodní dopravě.
([14]) Viz 7. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([15]) Čl. 3 odst. 1 písm. a) daňových předpisů.
([16]) Čl. 85 odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě.
([17]) Viz 10. bod odůvodnění.
([18]) Čl. 3 odst. 1 písm. b) daňových předpisů.
([19]) Viz 9. bod odůvodnění.
([20]) Viz 10. bod odůvodnění.

(18) Dne 6. ledna 2012 vydal vedoucí lodního registru (Registrar General of Shipping) interní pravidla týkající se způsobilosti pro použití maltského režimu daně z tonáže (dále jen „pravidla z roku 2012 týkající se interního postupu“) ([21]). K těmto pravidlům patří omezení týkající se časového pronájmu a podobných činností jako procentního podílu celkové tonáže flotily. Stejný interní postup povoluje výjimku po dobu až tří let:

> „V době rozhodnutí pro režim daně z tonáže nepřesahuje celková čistá tonáž pronajatých lodí zařazených do režimu daně z tonáže 80 % celkové čisté tonáže všech pronajatých lodí provozovaných způsobilým nájemcem a jakoukoli jinou organizací, která je součástí téže skupiny. Pronajatou lodí se rozumí loď převzatá na základě časového pronájmu nebo pronájmu na cestu nebo na základě smlouvy o lodní dopravě. Provozovanými loděmi se rozumějí vlastní lodě nebo lodě pronajaté bez posádky. Tento procentní podíl může dosáhnout 90 %, pokud každé pronajaté plavidlo pluje pod vlajkou Společenství nebo je zcela spravováno (posádka a technická správa) z území EU/EHP. Po vstupu do systému může nájemce procentní podíl pronajaté čisté tonáže z výše uvedeného maxima zvýšit, nedojde-li k tomuto překročení po dobu nejvýše tří po sobě následujících zdaňovacích období.“

2.1.2.3. Vedlejší příjmy

(19) V souvislosti s přepravou nákladu a cestujících obsahují pravidla z roku 2012 týkající se interního postupu určité informace ohledně toho, o kterých „vedlejších činnostech“ budou maltské orgány obvykle usuzovat, že se na ně vztahuje definice „činností námořní dopravy“. Uvádí se, že by obecně „pro režim daně z tonáže měly být způsobilé veškeré činnosti, které jsou významně spojeny se službou provozování plavidla nabízenou v rámci provozování způsobilých plavidel nebo které jsou její obvyklou součástí“. V tomto ohledu jsou uvedeny zejména tyto činnosti:

a) v souvislosti s přepravou cestujících po moři (výletní lodě) veškeré činnosti v oblasti ubytování, stravování, zábavy a maloobchodu na palubě způsobilého plavidla, jsou-li tyto služby poskytovány jako vedlejší činnosti k činnosti týkající se přepravy cestujících po moři touto lodí a jsou-li všechny spotřebovány nebo užity na palubě této lodi;

b) provozování kancelářských zařízení v souvislosti s činnostmi námořní dopravy, které podléhají dani z tonáže;

c) provozování míst prodeje jízdenek a terminálů pro cestující v souvislosti s činnostmi námořní dopravy, které podléhají dani z tonáže ([22]);

d) zajišťování výletů pro cestující na způsobilém plavidle provozovaném společností, mají-li tito cestující i nadále k dispozici kajutu pro cestující k výhradnímu užívání;

e) úroky či podobné výnosy z pracovního kapitálu, jsou-li tyto úroky/výnosy použity k financování licencované loďařské organizace nebo jejích činností námořní dopravy a/nebo k pořízení a údržbě lodi podléhající dani z tonáže.

(20) Podle Malty se činnost popsaná v 19. bodě odůvodnění písm. a), a zejména spotřeba nebo užití na palubě, vykládá v tom smyslu, že zahrnuje veškeré příjmy ze zboží a služeb prodaných *cestujícím, kteří mají dosud k dispozici kajutu na palubě*, pokud příjmy plavidla tvoří především příjmy pocházející z tradiční námořní dopravy.

2.1.3. *Výše daně z tonáže*

(21) Malta ukládá roční daň z tonáže ve formě jednorázové částky ([23]):

Tabulka 1

Plavidlo s čistou prostorností (NT)		Roční daň z tonáže
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR plus 40 centů za každou NT nad 2 500 NT
8 000	10 000	3 200 EUR plus 19 centů za každou NT nad 8 000 NT

([21]) Merchant Shipping Notice, Internal procedure, Transport Malta, ředitelství obchodní lodní dopravy, vydaná vedoucím lodního registru a rejstříku námořníků dne 6. ledna 2012.

([22]) K zahrnutým příjmům patří prodej jízdenek v souvislosti s námořní dopravou nebo kombinovanou dopravou, jejíž součástí je námořní doprava. Příslušnými náklady, na něž se daň z tonáže vztahuje, jsou náklady na provozování míst prodeje jízdenek a prodej jízdenek v terminálu.

([23]) Viz první dodatek část B zákona o obchodní lodní dopravě.

Plavidlo s čistou prostorností (NT)		Roční daň z tonáže
10 000	15 000	3 580 EUR plus 14 centů za každou NT nad 10 000 NT
15 000	20 000	4 280 EUR plus 12 centů za každou NT nad 15 000 NT
20 000	30 000	4 880 EUR plus 9 centů za každou NT nad 20 000 NT
30 000	50 000	5 780 EUR plus 7 centů za každou NT nad 30 000 NT
Více než 50 000		7 180 EUR plus 5 centů za každou NT nad 50 000 NT

(22) Základní sazba je upravena podle stáří plavidla. Základní sazba se vztahuje pouze na plavidla, jejichž stáří činí 10–15 let. Plavidla starší než 15 let podléhají příplatku v maximální výši 50 %. U plavidel, jejichž stáří činí 0–5 let, se uplatňuje snížení o 30 % a u plavidel starých 5–10 let snížení o 15 % ([24]).

(23) V prvním dodatku zákona o obchodní lodní dopravě se uvádí, že „ministr může za podmínek, které může považovat za vhodné, osvobodit jakoukoli loď nebo třídu lodí od placení veškerých poplatků nebo části poplatků, které jsou splatné podle těchto předpisů".

2.1.4. *Požadavek související s vlajkou*

(24) Podle čl. 85 A odst. 2 zákona o obchodní lodní dopravě může být plavidlo, které nepluje pod vlajkou Společenství, prohlášeno za „loď podléhající dani z tonáže", pokud ([25]):

a) licencovaná loďařská organizace vlastní, spravuje nebo provozuje nejméně 60 % své celkové tonáže pod vlajkou Společenství; nebo

b) procentní podíl celkové tonáže licencované loďařské organizace, která pluje pod vlajkou Společenství bezprostředně poté, co loďařská organizace začala plavidlo provozovat, není nižší než procentní podíl celkové tonáže loďařské organizace, která plula pod vlajkou Společenství k referenčnímu datu ([26]) nebo v případě správců plavidel jeden rok ode dne, kdy správce plavidla zahájil činnost (pokud k tomu došlo po referenčním datu); nebo

c) procentní podíl tonáže společnosti, která je příjemcem, pod vlajkou Společenství se ve tříletém období či kratším období, během něhož příjemce využívající daň z tonáže vykonával činnost, nesnížil.

(25) Nejsou-li požadavky stanovené v písmenu b) nebo c) splněny, může plavidlo, které nepluje pod vlajkou Společenství, přesto vstoupit do režimu daně z tonáže, pokud se příjemce zaváže zvýšit či přinejmenším zachovat podíl tonáže pod vlajkou jednoho z členských států, která byla pod těmito vlajkami provozována k referenčnímu datu.

2.1.5. *Opatření na ochranu účelové vázanosti*

(26) Obecná ustanovení proti zneužívání obsažená v maltských daňových právních předpisech, která stanoví, že se neberou v úvahu režimy zaměřené na umělé snižování výše daně, se vztahují i na režim daně z tonáže ([27]).

(27) Přechod mezi režimem daně z tonáže a obecným systémem daně z příjmu právnických osob za účelem optimalizace daňového výměru je omezen skutečností, že rozhodnutí o opuštění režimu daně z tonáže nelze zrušit ([28]).

([24]) Přesné snížení a navýšení je uvedeno v prvním dodatku části C zákona o obchodní lodní dopravě.
([25]) Malta objasnila, že se pojem „pod vlajkou Společenství" v maltských právních předpisech vztahuje na plavidla plující pod vlajkou států EU i EHP.
([26]) Jak je stanoveno v článcích 2 a 3 daňových předpisů, referenčními daty jsou 17. leden 2004 v případě loďařských organizací resp. 11. červen 2009 v případě správců lodí (v souladu s kapitolami 3 a 12 pokynů Společenství pro státní podporu v námořní dopravě (Úř. věst. C 13, 17.1.2004, s. 3), dále jen „pokyny pro námořní dopravu", a kapitolou 5 sdělení Komise, kterým se stanoví pokyny ke státní podpoře pro společnosti spravující lodě (Úř. věst. C 132, 11.6.2009, s. 6).
([27]) Článek 51 zákona o dani z příjmu.
([28]) Článek 6 daňových předpisů.

(28) Pro každý rok, v němž se uplatňuje daň z tonáže, musí být vedeny oddělené účty jasně rozlišující platby a příjmy dotčené loďařské organizace s ohledem na činnosti námořní dopravy a příjmy pocházející z jakékoli jiné činnosti ([29]).

2.1.6. *Osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně*

(29) Kapitálové zisky z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže a podobných činností jsou od daně osvobozeny ([30]). S ohledem na tuto výjimku neexistují žádná omezení.

2.1.7. *Osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně*

(30) V čl. 3 odst. 1 písm. a) daňových předpisů je stanoveno, že „s ohledem na příjmy není uložena ani splatná žádná další daň podle zákona o dani z příjmu, nakolik tyto příjmy pocházejí z činností licencované loďařské organizace v oblasti námořní dopravy“, pokud loďařská organizace řádně uhradila všechny příslušné poplatky a daně. Toto osvobození od daně se vztahuje na celý řetězec vlastnictví ([31]).

(31) Co se týká obecného systému daně z příjmu, zacházení s dividendami pro akcionáře je upraveno v článku 68 zákona o dani z příjmu, který stanoví:

„68. 1. a) Osoba, která není rezidentem na Maltě, nebo fyzická osoba, která je rezidentem na Maltě a která pobírá dividendy vyplacené ze zisku přiděleného na některý ze zdaňovaných účtů jiných než účet konečné daně, není povinna uvést tyto dividendy v přiznání k dani předloženém podle ustanovení zákonů o dani z příjmu.

b) S ohledem na příjem uvedený v písmenu a) není uložena žádná další daň podle tohoto zákona.

c) Dividendy vyplacené ze zisku přiděleného na účet konečné daně se do další daně nezapočítávají a nejsou součástí zdanitelného příjmu nelze uplatnit započtení nebo vrácení daně uhrazené přímo či nepřímo z tohoto zisku …“

(32) Praktickým účinkem článku 68 zákona o dani z příjmu je skutečnost, že zisky nepodléhají na úrovni akcionářů další dani, jsou-li vyplaceny jako dividendy. Je třeba uvést, že příjemci nemají povinnost vykázat tyto dividendy.

2.1.8. *Osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně*

(33) Organizace, které mají podíly na vlastním kapitálu loďařských organizací, a akcionáři nehradí daň z příjmu s ohledem na kapitálové zisky z převodu těchto podílů na vlastním kapitálu, pokud společnost, v níž je podíl na vlastním kapitálu držen, omezí své činnosti na činnosti námořní dopravy ([32]). Tato výjimka se vztahuje na celý řetězec vlastnictví ([33]).

(34) Zákon o dani z příjmu ukládá daň s ohledem na určité kapitálové zisky. Tyto jsou taxativně uvedeny v čl. 5 odst. 1 zákona o dani z příjmu a v zásadě zahrnují kapitálové zisky z transakcí s nemovitým majetkem, cennými papíry a spoluúčastí. Zdanitelné kapitálové zisky se sčítají s ostatními příjmy daňových poplatníků a vztahuje se na ně paušální sazba pro společnosti ve výši 35 %.

(35) V čl. 12 odst. 1 písm. c) bodu ii) zákona o dani z příjmu je stanoveno osvobození od daně v případě osob, které nejsou rezidenty na Maltě. Konkrétně výnosy nebo zisky plynoucí osobě, jež není rezidentem na Maltě, z převodu akcií nebo cenných papírů společnosti, která není realitní společností, jsou od daně osvobozeny za předpokladu, že skutečným vlastníkem výnosu je osoba, jež není rezidentem na Maltě, a tuto osobu nevlastní ani neovládá fyzická osoba nebo osoby, které mají obvyklý pobyt na Maltě.

([29]) Čl. 3 odst. 4 daňových předpisů.
([30]) Čl. 3 odst. 1 písm. b) daňových předpisů.
([31]) Čl. 3 odst. 1 písm. b) daňových předpisů.
([32]) Čl. 3 odst. 1 písm. c) daňových předpisů.
([33]) Čl. 3 odst. 3 daňových předpisů.

2.1.9. *Osvobození úroků nebo jiných příjmů vyplacených v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně*

(36) Zákon o obchodní lodní dopravě stanoví, že kromě vlastnictví, provozování, vedení a správy plavidla či plavidel zaregistrovaných na Maltě nebo pod vlajkou jiného státu a vykonávajících veškeré související vedlejší finanční, bezpečnostní a obchodní činnosti ([34]) se organizace považuje za loďařskou organizaci tehdy, je-li jejím hlavním předmětem podnikání (a za předpokladu, že získala licenci od generálního ředitele lodní dopravy) „získávání kapitálu prostřednictvím půjček, poskytování záruk nebo vydávání cenných papírů pro samotnou loďařskou organizaci nebo pro jiné loďařské organizace v rámci téže skupiny“ ([35]) nebo „pro vykonávání jiných činností v odvětví námořní dopravy, které může ministr na doporučení orgánu časem stanovit v předpisech jako způsobilé pro výše uvedený účel“ ([36]).

(37) V čl. 3 odst. 2 daňových předpisů je stanoveno, že daň podle zákona o dani z příjmu se nehradí s ohledem na úroky či jiné příjmy vyplacené v souvislosti s financováním činností licencovaných loďařských organizací podle čl. 84Z odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě nebo financováním lodi podléhající dani z tonáže. Podle zmíněného ustanovení se tato výjimka vztahuje pouze na licencované banky, úvěrové nebo finanční instituce, které mají sídlo na Maltě, a je přiznána pouze na výslovnou žádost, která je podána příslušným orgánům.

(38) Půjčky a záruky, které finanční instituce poskytnou majitelům lodí a provozovatelům, vedení nebo správcům lodí, mohou být proto osvobozeny od daně z příjmu podle zákona o dani z příjmu s ohledem na zisk plynoucí z příslušných činností ([37]).

(39) Maltské orgány potvrdily, že od přistoupení Malty k Evropské unii nebyla licence udělena žádné jiné organizaci než organizacím, které působí v oblasti vlastnictví, provozování (na základě pronájmu či jinak), vedení a správy lodi nebo lodí, a že žádná banka, úvěrová nebo finanční instituce ve smyslu čl. 84Z odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě tuto výhodu nevyužila.

2.1.10. *Osvobození od poplatku za dokumenty a převody*

(40) Zákon o poplatku za dokumenty a převody ([38]) se vztahuje na převody obchodovatelných cenných papírů, nemovitostí, aukční prodej a pojistky. Obchodovatelné cenné papíry jsou definovány jako „držba základního kapitálu společnosti a doklady reprezentující tutéž společnost“ ([39]).

(41) V daňových předpisech ([40]) je uvedeno, že se poplatek nehradí s ohledem na i) registraci lodi podléhající dani z tonáže podle zákona o obchodní lodní dopravě; ii) vydání nebo přidělení cenného papíru či podílu na vlastním kapitálu licencované loďařské společnosti; iii) koupi, převod, postoupení cenného papíru či podílu na vlastním kapitálu licencované loďařské společnosti; iv) prodej nebo převod lodi podléhající dani z tonáže; v) registraci, převod nebo vyplacení zástavy či splacení jiného závazku v souvislosti s lodí nebo loďařskou organizací; vi) postoupení práv a podílů nebo převzetí závazků s ohledem na jakoukoli loď.

(42) Zákon o poplatku za dokumenty a převody ([41]) ukládá poplatek za transakce s cennými papíry ve výši dvou eur za každých sto eur částky nebo hodnoty odměny nebo skutečné hodnoty obchodovatelného cenného papíru podle toho, která částka je vyšší.

(43) Poplatek se však nevztahuje na transakce týkající se cenných papírů společnosti, ve které drží více než polovinu kmenového akciového kapitálu, hlasovacích práv a práv na zisk osoby, které nejsou rezidenty na Maltě a které nevlastní ani neovládají přímo či nepřímo osoby, jež jsou rezidenty na Maltě, pokud má společnost většinu svých obchodních zájmů mimo Maltu ([42]).

(44) Od poplatků jsou obecně osvobozeny rovněž převody uskutečněné na vnitroskupinovém základě v rámci restrukturalizace skupiny ([43]). Existuje značný počet dalších výjimek, které jsou zaměřeny většinou na různé právnické osoby s významnými mezinárodními zájmy, avšak rovněž v jiných případech, jako jsou subjekty kolektivního investování.

([34]) Čl. 84Z odst. 1 písm. a) až c) zákona o obchodní lodní dopravě.
([35]) Čl. 84Z odst. 1 písm. d) zákona o obchodní lodní dopravě.
([36]) Čl. 84Z odst. 1 písm. e) zákona o obchodní lodní dopravě.
([37]) Čl. 84Z odst. 1 písm. d) zákona o obchodní lodní dopravě a čl. 3 odst. 2 daňových předpisů.
([38]) Zákon o poplatku za dokumenty a převody, kapitola 364, Vládní věstník Malty ze dne 25. listopadu 1992.
([39]) Článek 2 zákona o poplatku za dokumenty a převody.
([40]) Článek 5 daňových předpisů.
([41]) Čl. 42 odst. 1 zákona o poplatku za dokumenty a převody.
([42]) Čl. 47 odst. 3 a 4 zákona o poplatku za dokumenty a převody.
([43]) Čl. 42 1 odst. 1 písm. b) zákona o poplatku za dokumenty a převody.

3. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

(45) V rozhodnutí o zahájení řízení byly vysloveny pochybnosti ohledně slučitelnosti opatření popsaných v oddílech 2.1 až 2.8 s vnitřním trhem, a zejména s pokyny pro námořní dopravu ([44]).

(46) Co se týká opatření v souvislosti s daní z tonáže, Komise vyslovila tyto pochybnosti:

a) V pokynech pro námořní dopravu je uplatnění daně z tonáže omezeno na plavidla používaná pro účely námořní dopravy, která je definována jako „*přeprava zboží a osob po moři*“ ([45]). Zdá se však, že tato definice nebyla v zákoně o obchodní lodní dopravě zohledněna. Maltský režim mimoto přiznává ministru pravomoc odchýlit se od obecných požadavků stanovených v zákoně o obchodní lodní dopravě. Komise měla za to, že pro daň z tonáže by neměly být způsobilé zisky z lodí, které se nezabývají činnostmi námořní dopravy. Komise se v této souvislosti domnívala, že pro maltský režim daně z tonáže jsou (jak se zdá) způsobilá rybářská plavidla, pontony, čluny, jachty, výletní lodě a vrtné plošiny pro těžbu ropy.

b) Neexistence jednoznačných ustanovení týkajících se servisních/podpůrných plavidel, remorkérů a plovoucích bagrů vyvolávala na straně Komise další pochybnosti, zda je zajištěno dodržení pravidel stanovených v pokynech pro námořní dopravu.

c) Pokud jde o kapitálové zisky z prodeje lodí, Komise měla pochybnosti ohledně toho, zda jsou vyňaté transakce omezeny na lodě, které loďařské společnosti koupily či prodaly v době, kdy tyto lodě podléhaly dani z tonáže.

d) Komise se domnívala, že neexistence jednoznačných omezení týkajících se způsobilosti vedlejších činností může vést k poskytování neslučitelné podpory, zejména v případě prodeje určitého zboží na palubě výletních lodí.

e) Pokud jde o lodě zabývající se způsobilými činnostmi, Komise se domnívala, že by se daňové zvýhodnění nemělo vztahovat na všechny účastníky trhu, kteří s těmito plavidly nějak nakládají. Pronajímatelé lodí, kteří sami nevykonávají žádnou činnost námořní dopravy, by neměli mít na daň z tonáže nárok. Komise měla pochybnosti rovněž s ohledem na neomezenou způsobilost nájemců v případě časového pronájmu a podobných společností pro daň z tonáže.

f) Komise vyslovila pochybnosti, zda byla úroveň zdanění ve všech případech v souladu s tím, co Komise schválila v minulosti v případě jiných členských států.

g) Komise vyjádřila pochybnosti ohledně toho, zda jsou požadavky související s vlajkou a opatření na ochranu účelové vázanosti přiměřená.

h) Komise zpochybnila daňové zacházení s dividendami z podílů v loďařských společnostech.

i) Komise zpochybnila také slučitelnost osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně s vnitřním trhem.

j) Komise pochybovala o slučitelnosti výjimek podle zákona o poplatku za dokumenty a převody vztahujících se na plavidla s vnitřním trhem. Zdá se, že tyto výjimky mohou zvýhodňovat hospodářské subjekty, které nejsou nutně skutečnými loďařskými společnostmi (zejména akcionáře).

k) Komise se také domnívala, že osvobození zisku z prodeje lodí a z financování loďařských společností od daně z příjmu není v souladu s pokyny pro námořní dopravu.

4. PŘIPOMÍNKY A ZÁVAZKY MALTY

4.1. Úvod

(47) Malta zdůrazňuje, že daň z tonáže uplatňovala vždy s cílem zachovat spravedlivou soutěž a dodržet pokyny pro námořní dopravu.

([44]) Sdělení Komise K(2004) 43 – pokyny Společenství pro státní podporu v námořní dopravě (Úř. věst. C 13, 17.1.2004, s. 3).

([45]) Pokyny pro námořní dopravu výslovně odkazují na definici námořní dopravy obsaženou v nařízení Rady (EHS) č. 4055/86 ze dne 22. prosince 1986 o uplatňování zásady volného pohybu služeb v námořní dopravě mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi (Úř. věst. L 378, 31.12.1986, s. 1) a v nařízení Rady (EHS) č. 3577/92 ze dne 7. prosince 1992 o uplatňování zásady volného pohybu služeb v námořní dopravě v členských státech (námořní kabotáž) (Úř. věst. L 364, 12.12.1992, s. 7).

(48) V praxi byl maltský režim vždy omezen na plavidla, která Komise uznala jako způsobilá pro daň z tonáže (v zásadě plavidla zabývající se mezinárodní přepravou zboží a cestujících po moři). Pomocné služby, jako je financování a zprostředkování, daň z tonáže nevyužívají.

(49) Na konci prosince 2015 činila hrubá prostornost zaregistrovaná pod maltskou vlajkou 66,2 milionu RT (více než 3 000 plavidel). Flotila plující pod maltskou vlajkou představuje významnou součást činnosti Malty v oblasti námořní dopravy a má zásadní vliv na hospodářskou životaschopnost celého odvětví námořní dopravy, zejména vzhledem k postavení Malty jako malého ostrova na okraji Unie a multiplikačnímu efektu, který vytváří v maltském hospodářství.

(50) To je třeba porovnat s 462 plavidly v rámci maltského systému daně z tonáže s celkovou hrubou prostorností 10,4 milionu RT na konci roku 2015.

(51) Lodě, které využívají maltský režim daně z tonáže, plují pod maltskou vlajkou, s výjimkou dvou lodí plujících pod norskou vlajkou. Žádná z dotyčných lodí není provozována v rámci pronájmu lodi bez posádky třetím stranám nebo v rámci ujednání o časovém pronájmu/pronájmu na cestu.

(52) Lodě provozované komerčně v maltských teritoriálních vodách maltský režim daně z tonáže nevyužívají. Tyto lodě se zabývají především přístavními činnostmi, jako je doplňování paliva, převoz a okružní plavby pro turisty, a zaměstnávají mnoho maltských námořníků.

(53) Rozlišuje se mezi plavidly provozovanými komerčně při přepravě turistů/nákladu v maltských teritoriálních vodách a plavidly zabývajícími se mezinárodním obchodem. Pro maltský režim daně z tonáže jsou způsobilá pouze posledně uvedená plavidla.

4.2. **Režim daně z tonáže**

4.2.1. *Plavidla způsobilá pro daň z tonáže*

4.2.1.1. Obecné poznámky

(54) Podle prvního dodatku k zákonu o obchodní lodní dopravě se daň z tonáže odvádí s ohledem na veškerá plavidla zaregistrovaná na Maltě, včetně rybářských plavidel a rekreačních jachet.

(55) Malta však zdůrazňuje, že jako „lodě podléhající dani z tonáže“, které využívají režim daně z tonáže, nejsou způsobilé všechny typy plavidel. Tak je tomu například u rybářských plavidel a rekreačních jachet. Režim daně z tonáže nemůže využít rovněž licencovaná loďařská organizace, která vlastní, provozuje nebo spravuje tato plavidla, pokud jde o zisky, jež loďařské organizaci plynou z těchto plavidel.

(56) Plavidla, která se nezabývají činnostmi námořní dopravy, jako jsou rybářská plavidla a rekreační jachty, musí s ohledem na své zdanitelné příjmy odvádět na Maltě daň z příjmu, a to navíc k registračním poplatkům a ročním poplatkům založeným na tonáži, které se hradí podle zákona o obchodní lodní plavbě. Na posledně uvedené poplatky a daně se na Maltě odkazuje rovněž jako na „daň z tonáže“, hradit daň z tonáže v rámci režimu daně z tonáže namísto daně z příjmu podle zákona o dani z příjmu však musí pouze lodě, na něž Malta v minulosti odkazovala jako na „lodě podléhající dani z tonáže“.

(57) Daňové předpisy umožňují osvobození od daně z příjmu pouze s ohledem na příjmy pocházející z „činností námořní dopravy“. V pravidlech z roku 2012 týkajících se interního postupu je uvedena řada plavidel, která nejsou pro daň z tonáže v rámci osvobození od běžné daně z příjmu způsobilá, jelikož příjmy pocházející z těchto plavidel se nepokládají za příjmy z „činností námořní dopravy“. Osvobození od daně nemohou využít konkrétně rybářská plavidla, rekreační jachty, stálá zařízení na volném moři včetně vrtných plošin pro těžbu ropy, jež se nevyužívají k námořní dopravě, jiné než námořní remorkéry, plovoucí jeřáby bez vlastního pohonu a plavidla, jejichž hlavním účelem je provozování hazardních her a/nebo kasin. Pro osvobození od běžné daně z příjmu nejsou způsobilé rovněž mobilní plošiny a pontony. Všechna tato plavidla hradí registrační poplatek a roční poplatek podle své tonáže, na něž se odkazuje jako na „zdanění tonáže“ nebo „daň z tonáže“, nejsou však osvobozeny od běžné daně z příjmu.

(58) Malta uvedla, že v budoucnu se již registrační poplatek a roční poplatek hrazený rybářskými plavidly a podobnými plavidly, která nejsou způsobilá, nebude nazývat „daní z tonáže“, aby se předešlo nedorozumění.

(59) Pravomoc příslušného ministra schválit plavidla s čistou prostorností nižší než 1 000 NT neznamená, že dani z tonáže mohou podléhat plavidla, která se nezabývají činnostmi námořní dopravy. Tato pravomoc nevylučuje požadavek, že se plavidlo musí zabývat mezinárodní přepravou zboží nebo cestujících.

(60) V zájmu jasnosti bude znění čl. 85 A odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě přepracováno takto: „Ministr může se souhlasem ministra financí a s výhradou podmínek, jež se budou považovat za vhodné v souladu s těmito předpisy, prohlásit za loď podléhající dani z tonáže loď o jakékoli čisté prostornosti, která se zabývá činnostmi námořní dopravy“.

(61) Jako způsobilé pro daň z tonáže na Maltě (se současným osvobozením od běžné daně z příjmu) byly uznány pouze kategorie lodí uvedené v tabulce 2. V tabulce 2 je uvedeno rovněž složení flotily v roce 2015.

Tabulka 2

Typ plavidla	Celkový počet lodí podléhajících dani z tonáže Prosinec 2015
člun	7
loď pro hromadný náklad	113
plavidlo pro přepravu automobilů	5
plavidlo pro přepravu cementu	2
komerční jachta ([1])	29
kontejner	12
všeobecný náklad	120
cestující	24
typ ro-ro	5
podpůrné plavidlo ([2])	3
tanker	155
remorkér	2
CELKEM	**477**

([1]) Jachty o celkové délce 15 m, které nepřepravují náklad a více než 12 osob a které se nepoužívají pro rekreační účely. Tyto jachty se řídí kodexem pro komerční jachty, který vydalo ředitelství obchodní lodní dopravy maltského dopravního centra; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code

([2]) Podpůrná plavidla lze rozdělit na dva typy podle činností, které vykonávají: i) zásobovací plavidla, která se používají k přepravě zásob a vybavení pro zařízení na volném moři, a ii) přepravní plavidla používaná k přepravě posádky na a ze zařízení na volném moři, nebo kombinace obou kategorií.

(62) Malta potvrdila, že veškerá plavidla využívající osvobození od běžné daně z příjmu (dále jen „maltská flotila podléhající dani z tonáže“), plují pod vlajkou členského státu EU/EHP nebo jsou zaregistrována v členském státě EU/EHP ([46]) a že od roku 2004 nebyla součástí flotily podléhající dani z tonáže žádná loď, která nepluje pod vlajkou některého ze států EU/EHP.

(63) Co se týká tonáže, maltská flotila podléhající dani z tonáže měla na konci roku 2015 hrubou prostornost přibližně 10,4 milionu RT, což je méně než 20 % lodí registrovaných na Maltě.

([46]) Plavidla pronajímaná bez posádky jsou zaregistrovaná na Maltě, mohou však plout pod jinou vlajkou. Jedinými loděmi, které neplují pod maltskou vlajkou a které využívají daň z tonáže, jsou lodě plující pod vlajkami EU/EHP.

(64) Malta se zavázala, že plavidla, která jsou způsobilá pro režim daně z tonáže, budou i nadále omezena na plavidla zabývající se mezinárodní přepravou zboží nebo cestujících po moři a některými jinými činnostmi námořní dopravy, jež byly dříve schváleny Komisí v pokynech pro námořní dopravu jako způsobilé pro účely daně z tonáže na žádost ostatních členských států.

(65) Malta rovněž upřesní, že v rámci režimu budou moci daň z tonáže využít pouze skutečné loďařské organizace, konkrétně organizace, které převzaly rizika a povinnosti související i) s provozem lodi, která se zabývá námořní dopravou, jak je vymezena v pokynech pro námořní dopravu ([47]) (např. povinnosti související s technickou správou a posádkou), nebo ii) s provozováním námořní dopravy, jak je vymezena v pokynech pro námořní dopravu (včetně plavidel pronajatých s posádkou za určitých podmínek ([48])).

4.2.1.2. Uplatnění daně z tonáže na čluny

(66) Čluny, které se nezabývají „mezinárodní přepravou zboží“, nejsou pro maltský systém daně z tonáže způsobilé bez ohledu na to, zda mají vlastní pohon, nebo jsou poháněny jinak. Čluny, které jsou určeny a obvykle používány k plavbě na volném moři a které se zabývají rovněž mezinárodní námořní dopravou, mohou být způsobilé pro maltský režim daně z tonáže. To se jeví jako nezbytné s ohledem na náklad, který nelze přepravit konvenčními plavidly.

(67) Odvětví energetiky používá čluny k přepravě součástí, jako jsou kotvy, trubky a řetězy, jež nelze přepravit konvenčními plavidly. Čluny přepravují rovněž moduly pro nové plošiny pro vrty a těžbu a vrtné plošiny. Jiné čluny přepravují zařízení pro pokládku potrubí v hluboké vodě nebo vysokokapacitní jeřáby a lodní otočné sloupové jeřáby. Čluny bez vlastního pohonu se používají také k zásobování elektráren uhlím.

4.2.1.3. Uplatnění daně z tonáže na výletní lodě

(68) Výletní (osobní) lodě jsou způsobilé pro maltský režim daně z tonáže. Malta zdůraznila, že Kypr, Dánsko, Francie, Německo, Irsko, Itálie, Nizozemsko, Norsko a Spojené království považují výletní lodě za způsobilé, nejsou-li tyto lodě používány především k provozování hazardních her/kasin či pro podobné účely nesouvisející s námořní dopravou.

(69) Toto odvětví má pro námořní uskupení Unie velký přínos a pro značný počet členských států zajišťuje významnou přidanou hodnotu. V odvětví existuje agresivní mezinárodní hospodářská soutěž a toto odvětví zaměstnává vysoký počet kvalifikovaných a odborných pracovníků.

4.2.1.4. Uplatnění daně z tonáže na komerční jachty

(70) Komerční jachty používané v mezinárodní přepravě cestujících mohou být pro režim daně z tonáže způsobilé, pokud jsou zaregistrovány na Maltě jako komerční jachty. Musí se zabývat komerční přepravou až dvanácti cestujících ([49]) a musí splňovat soubor přísných bezpečnostních a provozních norem. Jachty certifikované jako komerční jachty se pokládají za rovnocenné malým osobním lodím, jelikož mohou plout v mezinárodních vodách. Maltský kodex pro komerční jachty ([50]) stanoví technické normy, které musí tyto komerční jachty splňovat, aby se považovaly za lodě podléhající dani z tonáže. Tyto normy jsou rovnocenné normám, které upravují stavbu a provozování obchodních lodí a které jsou obsaženy v mezinárodních úmluvách, jako je SOLAS a MARPOL ([51]). Ostatní kritéria způsobilosti vztahující se na komerční jachty jsou stejná jako u ostatních typů plavidel.

(71) Majitelé těchto komerčních jachet uzavírají se společnostmi spravujícími jachty dohody o správě třetími osobami. Daňové předpisy umožňují, aby v rámci režimu daně z tonáže byli způsobilí majitelé i správci. Doposud se nevyskytly případy, kdy režim využil majitel i správce komerční jachty zaregistrované podle zákona o obchodní lodní dopravě.

([47]) Oddíl 2 pokynů pro námořní dopravu.
([48]) Viz 100. až 101. bod odůvodnění.
([49]) Plavidlo přepravující více než dvanáct cestujících je v souladu s Mezinárodní úmluvou o bezpečnosti lidského života na moři (úmluva SOLAS) definováno jako osobní loď, a musí tudíž splňovat požadavky a normy stanovené v platných mezinárodních úmluvách.
([50]) Kodex pro komerční jachty, který vydalo ředitelství obchodní lodní dopravy maltského dopravního centra; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code
([51]) Kodex pro komerční jachty byl Mezinárodní námořní organizaci oznámen jako opatření rovnocenné mezinárodním úmluvám.

(72) Mezinárodní odvětví komerčního jachtingu je velmi konkurenční a jachty registrované v Unii/EHP čelí rostoucí hospodářské soutěži ze strany provozovatelů komerčních jachet usazených mimo EHP. Třetí země poskytují pobídky v oblasti daně z příjmu právnických osob za účelem registrace jachet v těchto zemích.

4.2.1.5. Uplatnění daně z tonáže na vlečné lodě a plovoucí bagry

(73) Pokud licencované loďařské organizaci plynou příjmy z vlečných lodí, jež jsou loděmi podléhajícími dani z tonáže, může tato organizace využít režim daně z tonáže pouze s ohledem na příjem, který pochází z „činností námořní dopravy“. Z režimu daně z tonáže jsou vyloučeny služby vlečných lodí v přístavech. Remorkéry jsou způsobilé pouze tehdy, je-li potvrzeno, že po většinu provozní doby jsou využity v mezinárodní přepravě zboží, přičemž je dodržena 50 % prahová hodnota stanovená v pokynech pro námořní dopravu ([52]).

(74) Pravidla z roku 2012 týkající se interního postupu vylučují z režimu daně z tonáže jiné než námořní remorkéry a objasňují, že tyto lodě nejsou jednoduše způsobilé pro režim daně z tonáže, nýbrž musí splňovat požadavky obsažené v daňových předpisech. Nové znění předpisů o zdanění obchodní lodní dopravy bude výslovně uvádět, že aby byly remorkéry a plovoucí bagry způsobilé, musí být zaregistrovány v registru EU/EHP. Ačkoliv to dříve nebylo jednoznačně stanoveno, posledně uvedený požadavek byl vždy dodržován.

(75) Malta se zavázala provést v příslušných předpisech přesné znění pokynů pro námořní dopravu, pokud jde o činnosti v oblasti vlečení a hloubení.

4.2.1.6. Uplatnění daně z tonáže na servisní lodě

(76) Malta objasnila, že se režim daně z tonáže vztahuje jen na několik málo servisních/podpůrných plavidel. Těmito plavidly jsou víceúčelová plavidla/plavidla pro kusový náklad ([53]).

(77) Malta tvrdí, že se na servisní/podpůrná plavidla vztahuje stejný provozní a regulační rámec jako na plavidla, která provozují námořní dopravu (ve smyslu pokynů pro námořní dopravu), pokud jde o:

a) technické požadavky, včetně všech příslušných mezinárodních nástrojů a předpisů upravujících konstrukci lodi, bezpečnost a ochranu životního prostředí, jakož i pravidla klasifikace;

b) obsazení posádkou: tyto lodě jsou obsazeny posádkou v souladu s mezinárodními právními předpisy, které se vztahují rovněž na obchodní lodě, zejména Mezinárodní úmluvou Mezinárodní námořní organizace o normách výcviku, kvalifikace a strážní služby námořníků (úmluva STCW) a Úmluvou Mezinárodní organizace práce o práci na moři; pro námořníky zaměstnané na palubách těchto plavidel platí stejné požadavky na výcvik a stejné pracovní a životní podmínky jako pro námořníky zaměstnané na palubě tradičních obchodních lodí;

c) právní prostředí: majitelé provozující tato plavidla podléhají stejným právním omezením, co se týká bezpečnosti, odpovědnosti v případě nehody nebo znečištění, a pravidlům hospodářské soutěže.

(78) Servisní lodě čelí hospodářské soutěži ze strany mezinárodních konkurentů, přičemž konkurenti mají prospěch z nižších mezd pro posádku, nižších daní, omezených programů údržby atd.

(79) Servisní lodě mimoto přispívají k splnění cílů pokynů pro námořní dopravu stejně jako ostatní (obchodní) lodě. Přispívají k rozvoji námořního uskupení a mají pozitivní dopad na zaměstnanost a námořní know-how v Unii.

(80) Malta se zavázala, že v souladu s pokyny pro námořní dopravu omezí způsobilá plavidla na plavidla zabývající se mezinárodní přepravou zboží nebo cestujících po moři.

(81) Malta uvedla, že Komise již uznala plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, výzkumné lodě a plovoucí jeřáby jako způsobilé pro daň z tonáže ([54]).

([52]) Oddíl 3.1 pokynů pro námořní dopravu.

([53]) Víceúčelová plavidla a plavidla pro kusový náklad se zabývají námořní dopravou, jak je vymezena v pokynech pro námořní dopravu. Plavidla pro kusový náklad přepravují zboží, které musí být naloženo jednotlivě, a nikoli do kontejnerů pro kombinovanou dopravu.

([54]) Viz např. 47. bod odůvodnění rozhodnutí Komise ze dne 27. dubna 2010 ve věci N 714/09, Nizozemsko – rozšíření režimu daně z tonáže na plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, výzkumné lodě a plovoucí jeřáby (Úř. věst. C 158, 18.6.2010, s. 2).

4.2.2. *Příjmy způsobilé pro daň z tonáže*

4.2.2.1. Způsobilost pomocných služeb poskytovaných v rámci námořní dopravy

(82) Pojem „vedlejší činnosti" uvedený v definici „činností námořní dopravy", která je obsažena v čl. 85 odst. 1 daňových předpisů, byl vždy vykládán v tom smyslu, že se vyžaduje existence úzké vazby mezi mezinárodní přepravou zboží a cestujících a vedlejší činností. To, zda se určitá činnost pokládá za vedlejší, se posuzuje v každém jednotlivém případě.

(83) Při určování, zda je určitá činnost vedlejší, se přihlíží ke komentáři k článku 8 vzorové úmluvy OECD o daních (dále jen „komentář"), včetně bodu 4.2 komentáře, v němž se uvádí, že v rámci mezinárodní přepravy představuje příjem z vedlejších činností příjem pocházející z činností, které „přispívají malým dílem k [činnosti lodí v oblasti mezinárodní přepravy] a jsou s touto činností natolik úzce spjaty, že by se neměly pokládat za samostatnou činnost nebo zdroj příjmu podniku".

(84) Malta zdůrazňuje, že osobní doprava obvykle zahrnuje řadu doplňkových služeb, jež jsou zahrnuty v ceně jízdenky. K těmto službám patří zajištění prostor určených na spaní a stravování a rovněž jiné služby, které cestující očekává během cesty, jako jsou služby při nalodění a vylodění. Cestující na velkých osobních lodích očekávají rovněž kino, spa, kadeřníka a podobné služby. Tyto služby a služby v souvislosti s místními výlety se považují za vedlejší činnosti k činnosti námořní dopravy, pokud příslušná služba představuje službu zakoupenou za obvyklých tržních podmínek. Malta rovněž zdůraznila, že právním požadavkem je uzavření obchodů na palubě výletních lodí v době, kdy se lodě nacházejí v přístavech.

(85) Hlavním zdrojem příjmů provozovatelů výletních lodí je prodej jízdenek a výnosy ze služeb na palubě jsou vedlejší, avšak klíčovou součástí udržitelnosti činnosti v oblasti přepravy cestujících. Ve zprávách odvětví se odhaduje, že většina příjmů výletních lodí (60 % či více) pochází z prodeje jízdenek.

(86) Pravidla z roku 2012 týkající se interního postupu z režimu daně z tonáže výslovně vylučují „plavidla, jejichž hlavním účelem je poskytování zboží nebo služeb, jež jsou obvykle poskytovány na pevnině (např. plovoucí hotel, supermarket nebo restaurace)", a plovoucí nebo cestovní kasina. Z celkem 26 výletních lodí, které využívají režim daně z tonáže, jich 17 neprovozuje služby kasina ani neprodává luxusní zboží.

(87) Malta se zavázala, že po vstupu nových předpisů o zdanění obchodní lodní dopravy v platnost bude výslovně vyloučena řada činností, jež mohou konkurovat společnostem na pevnině, a které proto nejsou pro režim daně z tonáže způsobilé. K těmto činnostem bude patřit palubní prodej zboží nebo služeb, jež obvykle nejsou cestujícím poskytovány, jako jsou automobily, domácí spotřebiče nebo hospodářská zvířata, nebo dovolené na lodi, kdy loď zůstává ukotvena a prvek námořní přepravy není přítomen.

(88) Malta přijala rovněž závazek týkající se omezení příjmů z vedlejších činností na nejvýše 50 % hrubého příjmu každé lodi. Ověření dodržování ze strany daňových orgánů se bude provádět na úrovni každé lodi ve skupině.

(89) K omezeným vedlejším činnostem, které mohou využívat daň z tonáže, bude patřit:

„a) přeprava cestujících nebo nákladu jinde než na palubě lodi podléhající dani z tonáže provozované licencovanou loďařskou organizací, pokud

i) pro celou cestu, která zahrnuje plavbu na lodi podléhající dani z tonáže, existuje jedna smlouva se zákazníkem, a

ii) přepravu na zbývajícím úseku cesty pořídí nebo zajistí licencovaná loďařská organizace, přičemž tato přeprava je pořizována jako mezi dvěma nezávislými podniky;

b) prodej a služby, jež obvykle nejsou zákazníkům námořních osobních lodí poskytovány, včetně:

i) prodeje alkoholických nápojů, parfémů a tabáku;

ii) směny částek v různých měnách, které jsou určeny na osobní výdaje;

iii) zdravotních a kosmetických služeb a služeb spa a wellness;

c) administrativní a pojišťovací služby, které přímo souvisejí s přepravou cestujících nebo nákladu, včetně v rámci jedné cestovní smlouvy, jež zahrnuje plavbu na lodi podléhající dani z tonáže;

d) zajišťování dovolené, která je zákazníkovi prodána v rámci jedné smlouvy, pokud

i) součástí dovolené je plavba na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská společnost, a zbývající část cesty se uskutečňuje po zemi („pozemní doprava“);

ii) pozemní dopravu pořídí nebo zajistí licencovaná loďařská organizace za obvyklých tržních podmínek;

e) nakládka a vykládka nákladu přepravovaného na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská organizace, a zajištění zařízení používaných výhradně pro tyto účely ze strany licencované loďařské organizace;

f) konsolidace nebo rozdělení nákladu přepravovaného na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská organizace, neprodleně před plavbou nebo po skončení plavby, pokud tato činnost nesouvisí s dopravou;

g) dočasné umístění nákladu přepravovaného na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská organizace, v přístavišti, není-li tato činnost součástí dlouhodobého skladování;

h) pronájem kontejnerů pro zboží, jež má být přepraveno na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská společnost, nebo poskytnutí těchto kontejnerů zákazníkům;

i) zajišťování výletů pro cestující na lodi podléhající dani z tonáže, kterou provozuje licencovaná loďařská organizace, mají-li tito cestující i nadále k dispozici kajutu pro cestující k výhradnímu užíváni.“

(90) Zahrnuty budou rovněž tyto vedlejší příjmy z omezených činností:

a) reklama a marketing, pokud odpovídají prodeji reklamních ploch na palubě lodí podléhajících dani z tonáže, a

b) služby sázení nebo hazardních her, jež jsou obvykle nabízeny zákazníkům námořních osobních lodí v rámci zábavy na palubě, a prodej luxusního zboží, jež obvykle není cestujícím nabízeno, cestujícím na námořních lodích, pokud obrat z těchto činností představuje méně než 25 % hrubých příjmů lodi podléhající dani z tonáže.

(91) Podle pravidel z roku 2012 týkajících se interního postupu zahrnují vedlejší činnosti, jež nejsou specifické pro loď a jež v současnosti podléhají dani z tonáže na Maltě, i) provozování míst prodeje jízdenek a terminálů pro cestující v souvislosti s činnostmi námořní dopravy, které podléhají dani z tonáže; ii) úroky nebo výnosy z pracovního kapitálu, je-li úrok/výnos použit k financování licencované loďařské organizace nebo jejích činností námořní dopravy, iii) a/nebo pořízení a údržbu lodě podléhající dani z tonáže. Tyto činnosti budou v budoucích právních předpisech i nadále způsobilé pro daň z tonáže, a to pod nadpisem „Ostatní vedlejší činnosti uznané jako způsobilé pro účely daně z tonáže Evropskou komisí“, pokud to nepovede k celkovým hrubým příjmům z vedlejších činností (specifických pro loď i ostatních) přesahujícím 50 % příjmů společnosti, která je příjemcem, podléhajících dani z tonáže.

(92) Z přezkumu zahrnujícího období 2004–2016, který provedl vedoucí lodního registru a rejstříku námořníků, vyplynulo, že všechny subjekty, které využívaly režim daně z tonáže, dodržely s ohledem na vedlejší činnosti 50 % strop týkající se hrubých příjmů. Zvláštní pozornost byla věnována výletním lodím, a to vzhledem k významu těchto příjmů. Kontroly, které byly provedeny u jednotlivých plavidel společností využívajících daň z tonáže, prokázaly, že příjmy z vedlejších činností byly podstatně nižší než 50 % prahová hodnota. Malta následně potvrdila, že s ohledem na vedlejší příjmy byla 50 % prahová hodnota od května 2004 dodržena. Malta zdůraznila, že pro daň z tonáže nebyly nikdy způsobilé zisky případných subdodavatelů.

4.2.2.2. Uplatnění daně z tonáže na subjekty pronajímající způsobilá plavidla bez posádky

(93) Malta tvrdí, že na rozdíl od finančních pronajímatelů se majitelé lodí, kteří pronajímají svá plavidla bez posádky, nenacházejí mimo odvětví lodní dopravy a nesou určitou odpovědnost za svá plavidla.

(94) Pokud se loď zabývá výhradně způsobilými činnostmi a je provozována majitelem lodi, podléhá dani z tonáže veškerý příjem z lodi. Malta se v této souvislosti domnívá, že by se stejná zásada měla použít i v případě, je-li příslušný příjem rozdělen mezi majitele lodi a provozovatele, pokud jsou splněny nezbytné podmínky (včetně uhrazení daně z tonáže každou stranou). Malta tvrdí, že příliš striktní přístup k této záležitosti může vést k tomu, že by majitelé lodí přeregistrovali své lodě pod vlajky třetích zemí, a k vyšším sazbám nájemného za lodě pro loďařské společnosti v Unii.

(95) Loděmi, které byly pronajaty bez posádky a které byly v minulosti schváleny v rámci režimu daně z tonáže, nebyly lodě pronajaté bez posádky třetím stranám, jak prokazuje přehled pro období 2004–2016, jenž byl předložen útvarům Komise.

(96) Lodě pronajaté bez posádky tvoří přibližně 10 % lodí spadajících do maltského režimu daně z tonáže. Pronájmy se uskutečnily v rámci skupiny ([55]).

(97) Aby bylo zajištěno, že v budoucnu nebude *de jure* možné, aby režim daně z tonáže využívali pouzí pronajímatelé lodi (včetně těch, kteří pronajímají malé jachty fyzickým osobám ([56])), přijala Malta závazek, že způsobilost transakcí souvisejících s pronájmem lodí bez posádky omezí na:

a) vnitroskupinové transakce ([57]);

b) transakce skutečných loďařských společností se třetími stranami kvůli krátkodobé nadbytečné kapacitě, pokud doba pronájmu nepřesáhne tři roky a pokud je čistá tonáž pronajatá třetím stranám v rámci pronájmu bez posádky nižší než 50 % celkové tonáže společnosti/skupiny podléhající dani z tonáže; pojem „krátkodobá nadbytečná kapacita“ se vztahuje výhradně na lodě pořízené licencovanou loďařskou organizací pro účely provádění vlastních činností námořní dopravy a nezahrnuje lodě pořízené výslovně za účelem pronájmu bez posádky.

4.2.2.3. Uplatnění daně z tonáže na dopravní služby poskytované loděmi pronajatými od jiných společností i s posádkou (časový pronájem/pronájem na cestu)

(98) Malta potvrdila, že od roku 2004 se žádný příjemce využívající daň z tonáže na Maltě nezabýval časovým pronájmem nebo podobnými činnostmi.

(99) Malta však zdůraznila, že povaha námořní dopravy vyžaduje možnost flexibilního a rychlého rozhodování ze strany majitelů lodí s cílem přizpůsobit se vývoji na trhu. Malta zdůraznila, že pokyny pro námořní dopravu nestanoví žádné omezení maximální tonáže, kterou může organizace pronajmout s posádkou, aby měla nárok na podporu, která je přípustná podle pokynů pro námořní dopravu.

(100) Flotila pronajatá na čas podléhá obecným požadavkům souvisejícím s vlajkou, které jsou stanoveny v maltských právních předpisech. Požadavek související s vlajkou se vztahuje na celou flotilu podléhající dani z tonáže ([58]). Veškeré lodě pronajaté na čas/cestu, které byly od roku 2004 schváleny v rámci maltského režimu daně z tonáže, pluly pod vlajkou některého ze států EHP.

(101) Malta objasnila, že bude požadovat, aby noví účastníci měli nejméně 25 % své flotily podléhající dani z tonáže pod vlajkami států EHP, a to v souladu s přístupem, který Komise schválila ve věci francouzské daně z tonáže ([59]).

4.2.3. *Uplatňování pravidla souvisejícího s vlajkou*

(102) Daňové předpisy teprve od roku 2010 umožňují, aby dani z tonáže podléhala i plavidla registrovaná mimo EHP/EU, s výhradou podmínek popsaných v 27. bodě odůvodnění. Naprostá většina maltské flotily podléhající dani z tonáže (90 %) je proto pod vlajkou některého z členských států EHP/EU.

([55]) Skupina je definována jako dvě či více loďařských společností, které vlastní a ovládají, přímo či nepřímo, z více než 50 % stejné osoby, jakož i ve všech případech kontroly (nezávisle na podílu vlastnictví), jak je stanoveno v článku 1 sedmé směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983 založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (Úř. věst. L 193, 18.7.1983, s. 1) a IFRS 10 „Konsolidovaná účetní závěrka“.

([56]) Malé jachty, které neodpovídají definici uvedené v pozn. pod čarou č. 49.

([57]) Viz pozn. pod čarou č. 55.

([58]) S výjimkou lodí pronajatých bez posádky.

([59]) Rozhodnutí Komise (EU) 2015/667 ze dne 4. února 2015 o státní podpoře SA.14551 (2013/C) poskytnuté Francií v důsledku změny podmínek podpor pro nájemce v případech časového pronájmu v rámci režimu zdanění podle tonáže (Úř. věst. L 110, 29.4.2015, s. 15), 46. bod odůvodnění.

(103) Malta se zavázala, že bude vyžadovat, aby nový účastník měl ve flotile podléhající dani z tonáže, kterou provozuje, nejméně 25 % podíl plavidel plujících pod vlajkou některého ze států EHP ([60]), který bude muset v souladu s oddílem 3.1 pokynů pro námořní dopravu zachovat nebo zvýšit. Podle tohoto závazku nesmí podíl plavidel ve flotile příjemců podléhajících dani z tonáže, která plují pod vlajkou některého ze států EHP, v průměru klesnout po dobu tří let. Výjimka z této povinnosti bude přiznána pouze tehdy, je-li 60 % flotily podléhající dani z tonáže ([61]), kterou provozuje společnost, která je příjemcem, pod vlajkou některého ze států EHP. Kontrola se bude provádět vždy, je-li do flotily podléhající dani z tonáže zařazeno nebo z ní vyřazeno určité plavidlo.

(104) Malta předložila rovněž závazek týkající se toho, že se veškeré strategické a obchodní řízení musí uskutečňovat v EHP.

(105) Plavidla, která nejsou obchodně a strategicky řízena z EHP, budou v rámci režimu daně z tonáže schválena pouze tehdy, pokud plují pod vlajkou některého ze států EHP, s výjimkou plavidel pronajatých bez posádky třetím stranám, pod podmínkou, že jsou dodržena určitá omezení ([62]).

4.2.4. *Sazby daně z tonáže*

(106) Malta zdůraznila, že její režim daně z tonáže je založen na podobné zásadě jako kyperský režim daně z tonáže, který Komise schválila v roce 2010. Malta ukládá roční daň z tonáže ve formě jednorázové částky podle tonáže plavidla.

(107) Sazby daně z tonáže splatné na Maltě se liší podle čisté tonáže plavidla a jeho stáří. V tabulce 3 je uvedeno srovnání výše daně z tonáže splatné na Maltě ve vztahu ke kyperskému a polskému režimu daně z tonáže, jež Komise schválila.

(108) Malta zdůrazňuje, že pokud by se vzala v úvahu změna splatné daně stanovené výhradně podle tonáže plavidla ([63]), byla by odhadovaná roční daň z tonáže splatná na Maltě velmi podobná dani hrazené na Kypru a v Polsku:

Tabulka 3

Čistá prostornost	Malta	Kypr	Polsko
2 500	1 000	830	711
8 000	3 200	2 537	2 046
10 000	3 580	3 158	2 531
15 000	4 280	4 161	3 225
20 000	4 880	5 165	3 918
25 000	5 330	6 169	4 473
30 000	5 780	6 808	4 820
40 000	6 480	8 086	5 513
50 000	7 180	8 816	6 207
60 000	7 680	9 546	6 900

(109) Malta rovněž zdůrazňuje, že výpočet daně z tonáže uvedený v tabulce 3 pro Polsko předpokládá, že plavidla budou v provozu 365 dnů v roce. Plavidla v rámci polského režimu daně z tonáže, která nejsou v provozu po celý rok, mají nárok na poměrné snížení. Na Kypru je v případě vyřazení plavidla z provozu po dobu nejméně tří měsíců výše daně z tonáže splatné s ohledem na toto plavidlo snížena o 25 %.

([60]) Včetně pronajatých plavidel (s posádkou, nebo bez posádky), avšak s vyloučením plavidel pronajatých bez posádky třetím stranám.
([61]) Včetně pronajatých plavidel (s posádkou, nebo bez posádky), avšak s vyloučením plavidel pronajatých bez posádky třetím stranám.
([62]) Viz závazek č. 4 v příloze tohoto rozhodnutí.
([63]) Základní sazba daně, která se vztahuje na lodě v nejběžnější kategorii stáří plavidel (10–15 let).

(110) Malta umožňuje snížení základní sazby daně z tonáže v případě, činí-li stáří plavidla méně než 10 let. Malta současně splatnou daň z tonáže zvyšuje, je-li plavidlo starší 15 let. Toto pravidlo má majitele lodí a provozovatele vybízet k registraci novějších (a tedy účinnějších a pro životní prostředí šetrnějších) plavidel a odrazovat je od registrace starších plavidel. Jelikož novější plavidla jsou obvykle s větší pravděpodobností bezpečnější, účinnější a šetrnější k životnímu prostředí než starší plavidla, má se za to, že takovéto pravidlo podporuje první cíl uvedený v oddíle 2.2 pokynů pro námořní dopravu, tj. „zdokonalit bezpečnou, účinnou, spolehlivou a pro životní prostředí šetrnou námořní dopravu". Přispívá rovněž k cílům týkajícím se snížení emisí skleníkových plynů do roku 2020, které přijala EU.

(111) Malta uvedla, že při posuzování celkové sazby je třeba zohlednit zvýšení sazby daně z tonáže v případě starších plavidel. Vzhledem k snížením uplatňovaným v Polsku a na Kypru v souvislosti s dobou, kdy plavidla nejsou provozována, jsou však sazby i se snížením uplatňovaným na Maltě každopádně srovnatelné. Za účelem náležitého srovnání Malta uvedla, že pokud by bylo v Polsku plavidlo v provozu 75 % doby, vypadalo by srovnání mezi Maltou a Polskem tak, jak je uvedeno v tabulce 4:

Tabulka 4

Čistá prostornost	Polsko	Malta (stáří plavidla 0–5 let)	Malta (stáří plavidla 5–10 let)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) Co se týká pravomoci ministra „[…] osvobodit za podmínek, které může považovat za vhodné, jakoukoli loď nebo třídu lodí od placení veškerých poplatků splatných podle těchto předpisů nebo jejich části", Malta objasnila, že se toto pravidlo vztahuje pouze na roční a registrační poplatky, jež se rovněž nazývají daní z tonáže, a cílem je pouze zajištění flexibility v humanitárních situacích a v případě dobročinných akcí. Toto pravidlo nebylo nikdy použito.

(113) Co se týká snížení kvůli daně z tonáže uhrazené v jiném státě, Malta objasnila, že příslušné pravidlo má zamezit dvojímu zdanění. Subjekt, který s ohledem na určité plavidlo odvedl daň z tonáže v jiné zemi, by neměl mít povinnost uhradit daň z tonáže znovu v plné výši na Maltě. Systém osvobození od dvojího zdanění tonáže, který Malta zavedla, se zakládá na obvyklé metodě započtu, která se používá i v rámci daní z příjmů. Malta odkázala na dřívější prohlášení Komise týkající se záležitosti, jež je v souladu s tímto přístupem ([64]).

(114) Osvobození od dvojího zdanění je omezeno na nižší částku z částky skutečné daně z tonáže splatné s ohledem na plavidlo mimo Maltu, nebo 75 % maltské daně z tonáže, která by byla splatná před přiznáním započtu. Osvobození je přiznáno pouze s ohledem na daň z tonáže uhrazenou pro stejné plavidlo stejnou licencovanou loďařskou organizací v jiném členském státě.

([64]) Sdělení Komise, „Na cestě k vnitřnímu trhu bez daňových překážek", KOM(2001) 582 v konečném znění, 23. října 2001, a sdělení Komise „Koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu", KOM(2006) 823 v konečném znění, 19. prosince 2006.

4.2.5. *Opatření na ochranu účelové vázanosti*

(115) Malta trvá na tom, že opatření na ochranu účelové vázanosti obsažená v daňových předpisech účinně odrazují od zneužívání a zabraňují přelévání výhod na nezpůsobilé činností.

(116) Daňové předpisy ukládají licencované loďařské organizaci povinnost vést oddělené účty, které odlišují příjmy a výnosy z činností námořní dopravy od ostatních zdrojů příjmů. Licencovaná loďařská organizace musí rovněž vypracovat finanční výkazy, jež jsou v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které schválila Unie, a předložit je ke kontrole autorizovanému účetnímu znalci.

(117) Nesplnění povinnosti týkající se vedení oddělených účtů povede automaticky k tomu, že loďařská organizace nebude způsobilá pro jakékoli osvobození od daně.

(118) Licencovaná loďařská organizace se musí zaregistrovat na ministerstvu financí, chce-li využít systém daně z tonáže.

(119) Licencovaná loďařská organizace, která využívá výhod systému daně z tonáže, musí předložit roční přiznání k dani z příjmu, které jednoznačně prokazuje rozdělení mezi způsobilý a nezpůsobilý příjem. Pokud do oblasti působnosti systému daně z tonáže spadá veškerý příjem licencované loďařské organizace, může tato organizace předložit místo daňového přiznání prohlášení, jež musí učinit kvalifikovaná osoba, která není závislá na licencované loďařské organizaci, což může být autorizovaný účetní znalec a auditor nebo osoba, která má plnou moc. V případě nepravdivých prohlášení nebo hrubé nedbalosti v souvislosti s těmito povinnostmi existuje řada sankcí.

(120) Ztráty z činností podléhajících dani z příjmů nelze započítat proti daňové povinnosti v rámci režimu daně z tonáže.

(121) Loďařská organizace nemůže rozhodnout o vstupu do maltského systému daně z tonáže nebo o výstupu z něj podle toho, zda má zdanitelný zisk nebo ztráty. Pokud se licencovaná loďařská organizace nerozhodne jinak, spadá do oblasti působnosti režimu daně z tonáže. Jestliže se organizace rozhodne pro neúčast, nelze toto rozhodnutí zrušit ([65]).

(122) Maltská loďařská organizace nemůže mít část svých lodí v rámci režimu daně z tonáže a část v rámci režimu daně z příjmu ([66]).

(123) Článek 51 zákona o dani z příjmu obsahuje dalekosáhlá ustanovení proti zneužívání, která mají zabránit umělým opatřením a režimům usilujícím o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Toto obecné pravidlo proti zneužívání dodržuje doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování ([67]). Opatření proti zneužívání podporují přísné sankce, které jsou uloženy v případě porušení. V těchto případech je tudíž kromě platby neuhrazené daně uložen úrok se sazbou ve výši 0,54 % měsíčně (tj. 6,48 % ročně) spolu s dalším penále ve výši až 1,5 % měsíčně (tj. 18 % ročně) z částky neuhrazené daně.

(124) Pravidla týkající se odčitatelnosti výdajů, která jsou obsažena v zákoně o dani z příjmu, vyžadují existenci přímé souvislosti mezi výdaji a příslušnými příjmy. Ustanovení čl. 14 odst. 1 zákona o dani z příjmu umožňuje výdaje odečíst pouze tehdy, pokud „vznikly zcela a výhradně při vytváření příjmů“. Proto nelze uplatnit odpočty výdajů, které vznikly při vytváření vyňatých zisků (včetně zisků podléhajících dani z tonáže), od ostatních druhů zdanitelných příjmů.

(125) Všechny licencované loďařské organizace musí uchovávat náležité a dostatečné záznamy o příjmech a výdajích, aby bylo možno snadno zjistit příslušný příjem a přípustné odpočty.

([65]) Článek 6 daňových předpisů.
([66]) Článek 6 daňových předpisů.
([67]) Úř. věst. L 338, 12.12.2012, s. 41.

(126) Malta se zavázala, že bude od příjemců využívajících daň z tonáže požadovat, aby pro všechny kontrolovatelné parametry, jako je typ plavidla, činnosti vykonávané s plavidlem, čistá prostornost, dny užívání, vlajka, druhy činností a dodržení stropu podpory, předložili povinná každoroční roční prohlášení o souladu.

4.3. **Daňové zacházení s dividendami souvisejícími s podíly v loďařských společnostech**

(127) Malta objasnila fungování obecného maltského daňového systému. V rámci tohoto systému nepodléhají dividendy, které maltské společnosti vyplatí akcionářům, povinnosti tyto dividendy vykázat ([68]) a odvést z nich daň ([69]). Tento systém platí bez výjimky pro všechna odvětví.

4.4. **Osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně**

(128) Malta odkazuje na příslušné maltské právní předpisy, podle nichž musí být dotyčná loď lodí podléhající dani z tonáže, aby mohla využít osvobození od daně ([70]).

(129) Malta rovněž objasnila, že v minulosti bylo osvobození od daně využito pouze v případě prodeje lodí a transakcí souvisejících s loděmi podléhajícími dani z tonáže, které byly loďařskými společnostmi zakoupeny nebo prodány v době, kdy podléhaly dani z tonáže. Na Maltě je mimoto rozhodnutí o opuštění režimu daně z tonáže nezrušitelné.

4.5. **Osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně**

(130) Malta uvedla, že k zajištění konkurenceschopnosti a přitažlivosti evropských registrů v porovnání s registry třetích zemí by majitelé lodí (tj. akcionáři) měli mít možnost požívat výnosů z prováděných činností námořní dopravy.

(131) Podle čl. 12 odst. 1 písm. c) bodu ii) zákona o dani z příjmu jsou výnosy nebo zisky plynoucí osobě, jež není rezidentem na Maltě, z převodu akcií nebo cenných papírů společnosti, která není realitní společností, osvobozeny od daně, pokud je skutečným vlastníkem výnosu osoba, jež není rezidentem na Maltě, a tuto osobu nevlastní ani neovládá fyzická osoba nebo osoby, které mají obvyklý pobyt na Maltě. Mimoto se uplatňuje částečné osvobození podle ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. u) bodu 1 zákona o dani z příjmu, podle něhož jsou od daně osvobozeny veškeré příjmy nebo výnosy, které společnost registrovaná na Maltě získá z účasti nebo převodu této účasti.

(132) Dohody o zamezení dvojímu zdanění, které Malta uzavřela v souladu s čl. 13 odst. 5 vzorové dohody OECD o daních, udělují právo na zdanění těchto kapitálových zisků zemi, jejímž rezidentem dotyčná osoba je. Malta má smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se všemi členskými státy EHP.

(133) Jedinou transakcí související s převodem akcií, jež se týkala maltského akcionáře, od přistoupení Malty k Unii byla transakce, která se uskutečnila v roce 2006. Tato transakce souvisela s převodem podílů v […]. Výhoda plynoucí z příslušného osvobození od daně byla podstatně nižší než prahová hodnota *de minimis* ([71]) a zahrnovala maximální (teoretickou) výši podpory, která byla vzhledem k prodejní ceně nižší než 1 400 EUR, a to i se započtením výhody plynoucí ze souvisejícího osvobození od poplatku, co se týká transakce s loděmi. Akcionář neobdržel v příslušném období žádnou další podporu a nevyužíval ani daň z tonáže ([72]).

(134) Veškeré transakce s podíly, jež se jinak uskutečnily od roku 2004, by využily osvobození kapitálových zisků od daně v případě nerezidentů, jak je stanoveno v čl. 12 odst. 1 písm. c) bodu ii) zákona o dani z příjmu.

(135) Malta se zavázala, že stávající odvětvové osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně v případě maltských rezidentů zruší.

([68]) Čl. 68 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu.
([69]) Čl. 68 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu.
([70]) Čl. 3 odst. 1 písm. b) a odst. 4 daňových předpisů.
([71]) Nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis* (Úř. věst. L 352, 24.12.2013, s. 1).
([72]) Loďařské společnosti, které působí pouze v maltských teritoriálních vodách, nemohou daň z tonáže využít, viz 52. bod odůvodnění.

4.6. **Osvobození úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně**

(136) V čl. 3 odst. 2 daňových předpisů je stanoveno, že „daň podle tohoto zákona [zákona o dani z příjmu] se nehradí s ohledem na úroky či jiné příjmy, které byly vyplaceny v souvislosti s financováním činností […] licencované loďařské organizace nebo financováním lodě podléhající dani z tonáže […]“. Tato výjimka není přiznána automaticky, nýbrž na žádost. Malta potvrdila, že žádnému podniku nebyla tato výjimka udělena. Maltské orgány potvrdily, že tato výjimka nebyla od přistoupení Malty k Evropské unii udělena a že „žádná společnost tuto výhodu nevyužila“.

(137) Malta se zavázala ustanovení čl. 3 odst. 2 daňových předpisů zrušit.

4.7. **Neuložení poplatku s ohledem na transakce s loděmi**

(138) Malta uvedla, že ustanovení obsažená v daňových předpisech, podle nichž se poplatek neúčtuje s ohledem na určité transakce s loděmi ([73]), jsou pouze informativní. Loďařské společnosti nezvýhodňují, jelikož tyto transakce s loděmi nejsou podle zákona o poplatku za dokumenty a převody zpoplatněny, poněvadž poplatek se obvykle účtuje pouze v případě převodů obchodovatelných cenných papírů, nemovitostí, aukčního prodeje a pojistek.

4.8. **Osvobození od poplatku za dokumenty a převody**

(139) Malta objasnila, že podobně jako v případě kapitálových zisků z prodeje podílů nemělo osvobození od poplatků ([74]) stanovené v článku 5 daňových předpisů v období od roku 2004 významný dopad, a to vzhledem ke struktuře akcionářů společností podléhajících dani z tonáže a obecným výjimkám podle zákona o poplatku za dokumenty a převody.

(140) Podle čl. 47 odst. 3 písm. d) a odst. 4 zákona o poplatku za dokumenty a převody se poplatek nevztahuje na transakce týkající se cenných papírů společnosti, ve které drží více než polovinu kmenového akciového kapitálu, hlasovacích práv a práv na zisk osoby, které nejsou rezidenty na Maltě a které nevlastní ani neovládají přímo či nepřímo osoby, jež jsou rezidenty na Maltě, pokud má společnost většinu svých obchodních zájmů mimo Maltu. Převody v rámci skupiny v souvislosti s restrukturalizací skupiny, mezi společnostmi, které většinově vlastní a ovládají stejní akcionáři, využívají výjimku podle čl. 42 odst. 1 písm. b) zmíněného zákona.

(141) Malta potvrdila, že od roku 2004 se uskutečnila pouze jedna transakce, na niž se nevztahovalo obecné osvobození od poplatku zmíněné v 140. bodě odůvodnění a která se týkala podílů ve vlastnictví maltského akcionáře. Tato transakce nepřesáhla (pokud jde o daňové zvýhodnění) prahovou hodnotu *de minimis*, a to ani po připočtení výhody plynoucí z osvobození kapitálových zisků od daně ([75]).

(142) Malta se zavázala, že výjimku stanovenou v článku 5 daňových předpisů s ohledem na maltské rezidenty zruší.

4.9. **Vstup závazků v platnost**

(143) Malta se zavázala, že nová pravidla, která zajistí, aby opatření uvedená v tomto rozhodnutí byla slučitelná s vnitřním trhem, vstoupí v platnost do tří měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí. Malta se zavázala, že ode dne přijetí tohoto rozhodnutí do doby vstupu závazků v platnost bude režim daně z tonáže a ostatní opatření, která jsou předmětem tohoto rozhodnutí, i nadále spravovat způsobem, který nevede k vyplacení neslučitelné podpory, jež by poté bylo nutno získat od příjemců zpět.

([73]) Článek 5 daňových předpisů stanoví, že se poplatek nehradí za registraci nebo převod lodí podléhajících dani z tonáže; postoupení práv k lodím a registraci zástav či jiných závazků, viz rovněž 40. bod odůvodnění a následující body odůvodnění.

([74]) Výjimka se vztahuje zejména na poplatek za registraci lodí podléhajících dani z tonáže a zástav a na převod podílů, viz 41. bod odůvodnění.

([75]) Viz 133. bod odůvodnění.

4.10. **Legitimní očekávání, právní jistota, status existující podpory**

(144) Malta uvedla, že by se režim měl pokládat za existující podporu a že na straně Malty a loďařských organizací existují v tomto ohledu legitimní očekávání.

(145) Maltský režim daně z tonáže a související opatření byla zavedena v roce 1973. Malta v této souvislosti předložila příslušné části zákona o obchodní lodní dopravě z roku 1973 v původním znění ([76]), a zejména články 85 a 86, v nichž jsou vymezeny vyňaté lodě a příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmu.

(146) Malta uvedla, že tato opatření podpory byla předmětem kontroly před přistoupením. Otázky hospodářské soutěže související s dopravou, včetně daně z tonáže, byly během přístupových jednání výslovně zahrnuty v kapitole týkající se dopravy. Malta zdůrazňuje, že její režim daně z tonáže Komise v té době neoznačila za problematický. S odkazem na příslušnou korespondenci Malta tvrdí, že informace, které s ohledem na tento režim poskytla, považovala Komise za uspokojivé. Malta odkazuje konkrétně na schůzku na konferenci o přistoupení Malty k EU, která se konala dne 26. října 2001, na níž bylo podle jejích záznamů dohodnuto doporučit předběžné uzavření jednání o kapitole týkající se dopravy. Malta tvrdí, že stejně jako loďařské organizace, které režim daně z tonáže využívaly, měla vždy za to a domnívala se, že režim je zcela v souladu s pokyny pro námořní dopravu.

(147) Příslušné maltské právní předpisy, zákon o obchodní lodní dopravě a daňové předpisy, byly Komisi oznámeny před 31. srpnem 2004, jak se vyžadovalo v aktu o přistoupení ([77]). Režim daně z tonáže byl Komisi oznámen v dokumentu CONF-M 51/00 ze dne 19. října 2000, který byl doplněn dokumentem CONF-M 65/01 ze dne 18. září 2001.

(148) Ode dne přistoupení do 1. května 2007 se příslušné právní předpisy nezměnily. Vnitrostátní předpisy byly pozměněny teprve v roce 2010 za účelem provedení zásad zavedených sdělením Komise, kterým se stanoví pokyny ke státní podpoře pro společnosti spravující lodě (dále jen „pokyny ke správě lodí“) ([78]), ve vnitrostátním právu.

(149) Malta Komisi připomenula, že režim daně z tonáže nebyl zmíněn mezi režimy, které je nutné upravit do doby, kdy měla skončit platnost tříletého období, které bylo ve smlouvě o přistoupení stanoveno pro změnu existujících opatření podpory, a režim se tudíž považoval za existující podporu. Ve svém dopise ze dne 24. dubna 2007 zmínila Komise pouze dvě opatření podpory: závazek veřejné služby – Gozo Channel Co Ltd a závazek veřejné služby – Sea Malta Co Ltd.

5. **PŘIPOMÍNKY TŘETÍCH STRAN**

(150) Jak bylo uvedeno v 3. bodě odůvodnění, připomínky byly obdrženy od šesti zúčastněných stran a od zaměstnance v německém odvětví lodní dopravy, který si přál zůstat v anonymitě. Tyto připomínky jsou shrnuty v 151. až 177. bodě odůvodnění.

5.1. **Plavidla způsobilá pro daň z tonáže**

(151) Svaz provozovatelů námořních plavidel Evropského společenství (dále jen „ECSA“) souhlasil s původním hodnocením Komise, že by pro daň z tonáže neměla být způsobilá rybářská plavidla, vrtné plošiny pro těžbu ropy a rekreační jachty používané k nekomerčním účelům.

5.2. **Uplatnění daně z tonáže na čluny**

(152) Malta International Shipping Council zdůraznila, že čluny bez vlastního pohonu přepravují náklad, zatímco vlečná loď zajišťuje, aby se náklad dostal do místa určení. Jedná se proto o jedinou operaci a pro daň z tonáže musí být způsobilé obě lodě.

([76]) Ve znění zákona XXIV z roku 1986 a s doplněním článku 85 A, který příslušného ministra zmocňuje k schválení lodí s čistou prostorností nižší než 1 000 NT jako „vyňatých“ lodí.

([77]) Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (dále jen „akt o přistoupení“) (Úř. věst. L 236, 23.9.2003, s. 33).

([78]) Úř. věst. C 132, 11.6.2009, s. 6.

5.3. **Uplatnění daně z tonáže na výletní lodě**

(153) Malta International Shipping Council zdůraznila, že provozování výletních lodí odpovídá přepravě cestujících.

(154) Svaz ECSA uvedl, že hlavním účelem výletních lodí je námořní doprava, i když se využívají k rekreačním účelům. Svaz ECSA rovněž zdůraznil, že výletní lodě podléhají stejné kontrole a regulaci jako ostatní velké námořní lodě a že jejich námořníci musí splňovat stejné požadavky na osvědčení. Tyto lodě podléhají také stejným požadavkům souvisejícím s vlajkou a státní přístavní inspekci a stejným mezinárodním úmluvám jako všechna ostatní plavidla uskutečňující mezinárodní cesty. Odvětví výletních plateb významně přispívá k dosažení cílů stanovených v pokynech pro námořní dopravu. Odvětví výletních plateb čelí konkurenčním tlakům ze strany zemí mimo Unii. Pokud smluvní strana Dohody o EHP nebo členský stát ukládá daně (či jiné náklady), jež ostatní země neukládají, může členský stát předpokládat, že plavidla budou přeregistrována pod vlajku jiného státu, ve kterém jsou celkové náklady nižší.

5.4. **Uplatnění daně z tonáže na komerční jachty**

(155) Malta International Shipping Council, maltská obchodní, podnikatelská a průmyslová komora a rovněž Super Yachts Industry Network – Malta zdůraznily, že komerční jachty působí v oblasti přepravy cestujících, kde existuje značná mezinárodní hospodářská soutěž s offshorovými centry, a to s cílem přilákat zakládání podílnických společností a registraci komerčních jachet.

5.5. **Uplatnění daně z tonáže na servisní lodě**

(156) Svaz ECSA trval na tom, že by neměl být stanoven definitivní a exkluzivní seznam způsobilých typů plavidel. Svaz uvedl, že mezi činnostmi v oblasti „obsluhy“ a „přepravy“ neexistuje žádný skutečný rozdíl, jelikož všechny tyto činnosti představují komerční činnosti námořní dopravy. Svaz uvítal, že Komise uznala způsobilost některých servisních lodí (např. plavidel pro pokládku kabelů) pro státní podporu.

5.6. **Příjmy způsobilé pro daň z tonáže**

5.6.1. *Zdanění kapitálových zisků z prodeje lodí podléhajících dani z tonáže*

(157) Svaz ECSA uvedl, že by zisky z nákupu a prodeje aktiv souvisejících s běžnými činnostmi provozovatele lodi měly být z režimu daně z tonáže vyloučeny pouze tehdy, nevykonává-li společnost kromě nákupu a prodeje aktiv souvisejících s námořní dopravou žádné jiné činnosti. V tomto případě nelze samotnou společnost považovat za společnost poskytující služby v oblasti námořní dopravy.

(158) Svaz ECSA rovněž tvrdil, že by se na kapitálové zisky z prodeje lodí měla daň z tonáže vztahovat i v případě lodí, které byly pořízeny před vstupem do režimu daně z tonáže, přičemž by režimy daně z tonáže měly obsahovat náležitá a spravedlivá přechodná opatření s přihlédnutím k případným daňovým pohledávkám vzniklým v období před uplatňováním daně z tonáže.

5.6.2. *Uplatňování daně z tonáže na pomocné služby poskytované v rámci námořní dopravy*

(159) Podle svazu ECSA by měly být vedlejší činnosti běžnou součástí služby námořní dopravy, kterou loďařská organizace nabízí. Svaz tvrdí, že pro účely použití pokynů pro námořní dopravu není nutné „vedlejší činnosti“ definovat, nýbrž že by podrobný výklad měl být ponechán na členských státech, a to pod dohledem Komise.

(160) Svaz ECSA je s Komisí zajedno v tom, že by se služby, které finanční instituce nabízejí loďařským společnostem, jež podléhají dani z tonáže, jako jsou půjčky a záruky, neměly pokládat za způsobilé „vedlejší činnosti“.

(161) Je-li jedinou činností společnosti provozování způsobilých lodí, měl by celý zisk z činnosti týkající se provozování lodi spadat do opatření na ochranu účelové vázanosti, jestliže se obchodní činnosti shodují se zvyklostmi a praxí v odvětví.

(162) Svaz ECSA poznamenal, že mnoho společností účtuje své služby paušálně a že by jim obecný přístup umožnil vyhnout se požadavku na provedení doplňkových výpočtů za účelem rozdělení zisku. Svaz ECSA zdůraznil, že obecný přístup podporuje i vzorová úmluva OECD o daních.

(163) Svaz ECSA uvedl, že zvlášť účtované služby jsou nezbytným a běžným prvkem hospodářské činnosti u většiny služeb v oblasti námořní osobní dopravy. Bez těchto služeb by byla činnost námořní dopravy pro zákazníky neatraktivní a pro loďařské společnosti by nebyla rentabilní, proto by tyto služby měly být způsobilé pro daň z tonáže.

(164) Co se týká výletních plaveb, dopravní balíček zahrnuje rovněž mnoho služeb, které jsou nabízeny během cesty a které cestující očekává. Podle svazu ECSA to zahrnuje komunikační služby, bary, směnárnu, výlety na pobřeží, nákupy, zdravotní a kosmetické služby a zábavní služby. V některých případech, jako jsou výlety na pobřeží, představují tyto vedlejší činnosti službu, kterou pořizuje provozovatel okružních plaveb, a obvykle je do „balíčku" zahrnují místní obchodní zástupci, kteří je prodávají provozovateli okružních plaveb, a proto by tyto služby měly být zahrnuty jako způsobilá činnost.

(165) Svaz ECSA uznává zásadu týkající se zamezení nekalé hospodářské soutěži s domácími podniky na pobřeží a podotýká, že by využívání plavidel především jako plovoucích supermarketů, kasin nebo hotelů nemělo být přípustné.

(166) Malta International Shipping Council uvedla podobné výhrady týkající se okružních plaveb a balíčků pro cestující.

5.6.3. *Uplatnění daně z tonáže na subjekty pronajímající způsobilá plavidla bez posádky*

(167) Svaz ECSA tvrdil, že by členské státy měly rozhodnout, zda je třeba zavést omezení, přičemž by měly přihlédnout například ke způsobu organizace vnitrostátního odvětví lodní dopravy a námořního uskupení.

(168) Norské sdružení vlastníků lodi uvedlo, že pro loďařské společnosti představuje pronájem lodi bez posádky běžné opatření. Pouze malý procentní podíl celkové tonáže loďařských společností se však obvykle pronajímá bez posádky. Existuje několik málo společností, které vlastní pouze lodě, jež jsou pronajímány bez posádky. Není-li příjem z pronájmu lodi bez posádky zcela osvobozen od daně, nebudou majitelé lodí se sídlem v EHP schopni stanovit konkurenceschopné sazby za pronájem. Společnosti poskytující služby ropnému a plynárenskému průmyslu, které působí na zahraničních šelfech, obvykle vlastnictví lodi a provozní činnosti oddělují, aby byly ve státě, v němž působí, konkurenceschopné. Pronájem lodi bez posádky je často jedinou možností, jak vstoupit na chráněné zahraniční trhy. Je-li nájemcem společnost působící v ropném průmyslu, má nájemce často vlastní posádku a vlastní organizaci poskytující služby v oblasti technické správy lodi, které chce využít. Existují rovněž území, na nichž se riziko související s náklady na posádku a její dostupností, náklady na opravy lodí a včasným přístupem k opravám a jiným nezbytnostem pro provozování lodi považuje za nepřijatelné, a proto se upřednostňují ujednání o pronájmu lodi bez posádky.

(169) Norské sdružení vlastníků lodi tvrdí, že možnost, aby společnosti podléhající dani z tonáže pronajímaly lodě bez posádky, nepovede k zvýšení státní podpory poskytované odvětví lodní dopravy ([79]). Příjmy z námořní dopravy osvobozené od daně jsou pouze rozděleny mezi společnost vlastnící loď, která loď pronajímá, a společnost, která loď provozuje (v případě společnosti provozující loď je příjem osvobozený od daně snížen o nájemné za pronájem lodi bez posádky, zatímco pro společnost vlastnící loď to představuje příjem osvobozený od daně).

(170) Malta International Shipping Council uvedla, že vlastnictví lodi a její provozování je nutno posuzovat jako celek. Činnosti v oblasti vlastnictví a provozování lodi může vykonávat stejná organizace. Jindy se na stejnou činnost zaměřují různé subjekty. Tyto různé subjekty hradí náklady a mají povinnosti, včetně těch, které spočívají v kontrole, zda je provoz bezpečný a efektivní. Malta International Shipping Council zdůraznila, že maltské právní předpisy a mezinárodní právo ukládají majiteli lodi značné povinnosti a odpovědnost i v případě pronájmu lodi bez posádky. Zabývá-li se tudíž loď pronajatá bez posádky mezinárodní přepravou zboží a cestujících, měl by se režim daně z tonáže vztahovat na majitele i nájemce.

([79]) V porovnání se scénářem, kdy stejná organizace loď vlastní i ji provozuje.

5.6.4. *Uplatnění daně z tonáže na pronájem lodí s posádkou (časový pronájem/pronájem na cestu)*

(171) Svaz ECSA zdůraznil, že činnost v oblasti pronájmu vytváří přímá a nepřímá pracovní místa pro mnoho pracovníků v odvětví lodní dopravy v celé Evropě a že pružný přístup přispívá k zachování ústředí loďařských společností v EU.

(172) Co se týká některých rozhodnutí Komise, v nichž se od nájemců v případě časového pronájmu vyžadoval minimální podíl vlastní činnosti námořní dopravy, aby bylo možno daň z tonáže využít, svaz ECSA se domníval, že by se tento požadavek měl zmírnit.

(173) Podle Norského sdružení vlastníků lodi je z obchodních důvodů většina loďařských společností zastoupena v řadě námořních center po celém světě, a pokud by mezinárodní loďařská organizace uplatňovala strategii k zvýšení podílu plavidel v její flotile, která jsou pronajata na čas, může tak učinit bez ohledu na případná omezení stanovená v evropských režimech daně z tonáže. Učiní tak jednoduše prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem mimo EHP.

5.7. **Pravidlo související s vlajkou**

(174) Svaz ECSA se domníval, že pokyny pro námořní dopravu obsahují v zásadě pragmatickou míru flexibility, pokud jde o používání vlajek členských států, a tento požadavek by se neměl dále zpřísňovat.

5.8. **Pravidla na ochranu účelové vázanosti**

(175) Svaz ECSA zdůraznil, že režimy daně z tonáže musí stanovit jednoznačnou definici způsobilých činností.

(176) Provozovatel lodi může do opatření na ochranu účelové vázanosti zahrnout činnost spočívající ve službách „nákupu“ od jiných podniků, nikoli však zisky z výkonu jiných činností. Tato zásada tržního odstupu se obvykle využívá ve správě daní a je známa jako požadavek na stanovování převodních cen. Například: pokud provozovatel lodi poskytuje v rámci balíčku pozemní služby, jako je silniční doprava nebo ubytování v hotelu, měla by do daně z tonáže spadat jakákoli přirážka, kterou účtuje ke službám nad rámec nákladů za obvyklých tržních podmínek. Jsou-li tudíž služby poskytovány třetí stranou za tržní sazby, spadá veškerý zisk provozovatele do opatření na ochranu účelové vázanosti. Jsou-li však služby poskytovány v rámci skupiny provozovatele lodi, budou podléhat stanovování převodních cen a zisky z činnosti v oblasti silniční dopravy nebo hotelů budou z režimu daně z tonáže vyloučeny – pro daň z tonáže bude způsobilá pouze vypočítaná přirážka k těmto službám v rámci skupiny.

5.9. **Osvobození zisků z financování loďařských společností od daně**

(177) Svaz ECSA souhlasil s Komisí v tom, že by se služby, které finanční instituce nabízejí loďařským společnostem spadajícím do režimu daně z tonáže, jako jsou půjčky a záruky, neměly pokládat za „způsobilé“ nebo „vedlejší činnosti“.

6. VYJÁDŘENÍ MALTY K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN

(178) Malta se domnívá, že z většiny obdržených podání jednoznačně vyplývá obecná spokojenost s uplatňováním pokynů pro námořní dopravu na Maltě. Malta poznamenala, že zúčastněné strany nevznesly námitky a stávající opatření podpořily.

7. POSOUZENÍ PODPORY

7.1. **Existence podpory**

(179) V čl. 107 odst. 1 SFEU je stanoveno, že „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“.

(180) Aby se tudíž opatření podpory pokládalo za podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí být kumulativně splněny tyto podmínky: i) musí být financováno státem ze státních prostředků a musí být přičitatelné státu; ii) musí poskytovat příjemci selektivní výhodu tím, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby; iii) musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž a iv) může ovlivnit obchod mezi členskými státy.

(181) Níže Komise posoudí, zda i) režim daně z tonáže, ii) osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodů lodí od daně, iii) osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně, iv) osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně, v) osvobození úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně, vi) osvobození od některých poplatků za dokumenty a převody (na něž se dále odkazuje společně jako na „vnitrostátní opatření“) splňují kritéria uvedená v 180. bodě odůvodnění, a představují tudíž státní podporu.

Státní prostředky, přičitatelnost a zvýhodnění

(182) Komise podotýká, že se vnitrostátní opatření týkají osvobození od obvyklých daní a poplatků, jež mají být běžně odváděny maltskému státu. Režim daně z tonáže přiznává snížení daně v porovnání s daní z příjmu, jež se obvykle odvádí z příjmů právnických osob podle zákona o dani z příjmu. Osvobození dividend a kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech a kapitálových zisků souvisejících s prodejem nebo převodem lodí a úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně spočívá ve výjimkách (ve vztahu k zákonu o dani z příjmu) udělených podle zákona o obchodní lodní dopravě a daňových předpisů. Obdobně je osvobození od určitých poplatků za dokumenty a převody stanovené v zákoně o poplatku za dokumenty a převody uděleno podle zákona o obchodní lodní dopravě a daňových předpisů. Rovněž osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra představuje osvobození od obvyklých daní a poplatků, jež mají být běžně odváděny maltskému státu.

(183) Komise podotýká, že se ztráta daňových příjmů pro stát rovná spotřebě státních prostředků ve formě daňových výdajů. Tím, že Malta povoluje snížení daní a poplatků či osvobození od daní a poplatků podle zákona o obchodní lodní dopravě, se vzdává příjmů, které představují státní prostředky. Snížení daní a osvobození od daní a osvobození od poplatků je tudíž poskytnuto ze státních prostředků. Tato opatření byla zavedena ve formě předpisu přijatého státem (zákona o obchodní lodní dopravě, což je akt přijatý parlamentem, a daňových předpisů, jež Malta považuje za sekundární právní předpisy k provedení zákona o obchodní lodní dopravě). Jelikož tato daňová opatření proto provedly maltské orgány, lze opatření přičíst státu.

(184) Aby opatření představovalo státní podporu, musí příjemcům poskytovat finanční výhodu. Komise podotýká, že vnitrostátní opatření spočívají v osvobození od daní a poplatků, jež poskytuje příjemcům výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

(185) Komise proto vyvozuje závěr, že

i) daň z tonáže v rámci režimu z tonáže;

ii) osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra;

iii) osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně;

iv) osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně;

v) osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně;

vi) osvobození úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně;

vii) osvobození od určitých poplatků za dokumenty a převody

jsou poskytnuty ze státních prostředků a lze je přičíst státu a že příjemce zvýhodňují.

(186) Níže jsou pro každé opatření jednotlivě posouzeny další prvky nezbytné k tomu, aby opatření představovalo státní podporu, a to selektivní povaha opatření; možnost narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu.

7.1.1. *Režim daně z tonáže*

Selektivní výhoda

(187) Aby opatření představovalo státní podporu, musí být selektivní, jelikož v souladu s čl. 107 odst. 1 SFEU zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby. Pokud jde o výklad podmínky týkající se selektivity, podle ustálené judikatury lze opatření považovat za selektivní, pokud je „určeno k částečnému osvobození podniků od peněžitých nákladů vyplývajících z běžného použití obecného systému povinných příspěvků stanovených zákonem“ ([80]). Opatření se proto považuje za selektivní, pokud se odchyluje od běžného použití obecného daňového rámce.

(188) Pro účely tohoto posouzení vypracoval Soudní dvůr analýzu sestávající ze tří kroků ([81]). Za prvé je nutno určit referenční systém. Za druhé je třeba rozhodnout, zda dané opatření představuje odchylku od tohoto systému, jelikož rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou vzhledem k cílům systému ve srovnatelné faktické a právní situaci. Posouzení, zda existuje takováto odchylka, je hlavním prvkem této části analýzy a umožňuje vyvodit závěr, zda je opatření *prima facie* selektivní. Jestliže dotyčné opatření odchylku od referenčního systému nepředstavuje, selektivní není. Jestliže však odchylku představuje (a je proto *prima facie* selektivní), je třeba v třetím kroku analýzy zjistit, zda je odchylka odůvodněna povahou nebo obecnou strukturou (referenčního) systému ([82]). Je-li *prima facie* selektivní opatření odůvodněno povahou a obecnou strukturou systému, nebude se považovat za selektivní, a nebude tudíž spadat do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU ([83]).

(189) Podniky na Maltě podléhají podle zákona o dani z příjmu dani ve výši 35 % ([84]). Loďařské organizace, které se rozhodly pro režim daně z tonáže, jsou od daně podle zákona o dani z příjmu osvobozeny, co se týká příjmů z činností námořní dopravy, a místo toho hradí jednorázovou částku. Komise podotýká, že režim daně z tonáže popsaný v oddíle 2.1 nebo srovnatelný režim není dostupný pro všechna odvětví či podniky, a je tudíž *prima facie* selektivní. Daň z tonáže umožňuje příjemcům dosáhnout úspor u nákladů na daně. Tato odchylka není odůvodněna povahou obecného systému, nýbrž byla zavedena s konkrétním cílem zvýhodnit a podpořit určité činnosti.

(190) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vyvozuje Komise závěr, že režim daně z tonáže poskytuje selektivní hospodářskou výhodu.

Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

(191) Má se za to, že opatření provedené státem narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, jestliže může posílit soutěžní postavení příjemce ve vztahu k ostatním podnikům, s nimiž soutěží ([85]). Z praktického hlediska se proto narušení hospodářské soutěže ve smyslu článku 107 SFEU předpokládá tehdy, poskytne-li stát finanční výhodu určitému podniku v liberalizovaném odvětví, v němž existuje nebo může existovat hospodářská soutěž ([86]). Jestliže finanční podpora poskytnutá státem posiluje postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství, je třeba mít za to, že tento obchod je podporou ovlivněn ([87]).

([80]) Věc Italská republika v. Komise Evropských společenství, 173/73, Recueil 1974, s. 709, bod 3.
([81]) Viz např. rozsudek ze dne 18. prosince 2008 ve věci Government of Gibraltar v. Komise, T-211/04 a T-215/04, Sb. rozh. 2008, s. II-3745, body 143–144.
([82]) Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011 ve věci Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, bod 62; rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001 ve věci Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, bod 42.
([83]) Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011 ve spojených věcech Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 49 a následující body; rozsudek Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004 ve věci GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, bod 60 a následující body.
([84]) Čl. 56 odst. 6 zákona o dani z příjmu.
([85]) Věc Philip Morris, 730/79, Recueil 1980, s. 267, bod 11; spojené věci Alzetta, T-298/07, T-312/97 atd., Recueil 2000, s. II-2325, bod 80.
([86]) Spojené věci Alzetta, T-298/07, T-312/97 atd., Recueil 2000, s. II-2325, body 141–147.
([87]) Věc Friulia Venezia Giulia, T-288/97, Recueil 2001, s. II-1619, bod 41.

(192) Činnosti námořní dopravy jsou v zásadě vykonávány na celosvětovém trhu. Trhy námořní kabotáže a námořní dopravy jsou mimoto zcela liberalizovány ([88]). Služby, které poskytují loďařské společnosti využívající režim daně z tonáže, jsou tudíž otevřené hospodářské soutěži v rámci členských států, mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Režim proto může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy.

Závěr

(193) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má Komise za to, že daň z tonáže představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.1.2. *Osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra*

(194) Stávající právní předpisy neomezují náležitě uplatňování rozhodovací pravomoci ministra, pokud jde o osvobození lodí od placení poplatků podle daňových předpisů, jak bylo projednáno v 23. a 112. bodě odůvodnění. Právní předpisy nejsou vypracovány dostatečně přesně, aby snížení omezily na jiné než hospodářské činnosti s humanitárním nebo dobročinným účelem.

(195) Na opatření, která je možno provést dle uvážení ministra, se vztahují stejné úvahy, jako jsou úvahy uvedené v 187. bodě odůvodnění a následujících bodech odůvodnění s ohledem na selektivní výhodu a v 191. bodě odůvodnění a následujících bodech odůvodnění, pokud jde o narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu.

Závěr

(196) Komise proto vyvozuje závěr, že možnost osvobodit další plavidla dle uvážení ministra představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

7.1.3. *Osvobození kapitálových zisků z prodeje lodí od daně*

(197) V čl. 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu je uložena daňová zátěž s ohledem na kapitálové zisky z převodu kapitálových aktiv. V čl. 3 odst. 1 daňových předpisů je stanoveno osvobození kapitálových zisků z prodeje a převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně.

Selektivní výhoda

(198) Jak je uvedeno v 187. bodě odůvodnění, opatření se považuje za selektivní, pokud se odchyluje od běžného použití obecného daňového rámce. V čl. 3 odst. 1 daňových předpisů je stanoveno osvobození kapitálových zisků z prodeje lodí od daně, zatímco obecný daňový rámec v čl. 5 odst. 1 zákona o dani z příjmu ukládá daňovou zátěž s ohledem na kapitálové zisky z převodu kapitálových aktiv, která v zásadě činí 35 %. Loďařské organizace, které se rozhodly pro režim daně z tonáže, jsou od daně podle zákona o dani z příjmu osvobozeny, co se týká kapitálových zisků z prodeje lodí podléhajících dani z tonáže. Komise podotýká, že tato výjimka není dostupná pro všechna odvětví či podniky, a je tudíž *prima facie* selektivní. Osvobození od daně umožňuje příjemcům dosáhnout úspor u nákladů na daně. Tato odchylka není odůvodněna povahou obecného systému, nýbrž byla zavedena s konkrétním cílem zvýhodnit a podpořit určité činnosti.

(199) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má Komise za to, že osvobození kapitálových zisků z prodeje lodí od daně představuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

(200) Jak je uvedeno v 191. bodě odůvodnění, jestliže finanční podpora poskytnutá státem posiluje postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství, je třeba mít za to, že tento obchod je podporou ovlivněn ([89]).

([88]) Od 1. ledna 1993: nařízení (EHS) č. 3577/92; nařízení (EHS) č. 4055/86.
([89]) Věc Friulia Venezia Giulia, T-288/97, Recueil 2001, s. II-1619, bod 41.

(201) Jak je podrobněji uvedeno v 192. bodě odůvodnění, činnosti námořní dopravy jsou v zásadě vykonávány na celosvětovém trhu. Služby poskytované loďařskými společnostmi, které využívají osvobození kapitálových zisků od daně, jsou tudíž otevřené hospodářské soutěži mezi členskými státy. Opatření proto může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy.

Závěr

(202) S ohledem na výše uvedené skutečnosti se Komise domnívá, že osvobození kapitálových zisků z prodeje lodí od daně představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.1.4. *Osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně*

Selektivní výhoda

(203) Referenční systém je třeba vymezit jako obecný systém zdanění dividend. V článku 68 zákona o dani z příjmu je stanoveno, že na Maltě nepodléhá dani z příjmu z dividend žádná osoba, ať už rezident či nerezident. Článek 68 rovněž stanoví, že v daňovém přiznání není nutné uvést příjem z dividend. Maltské orgány potvrdily, že obecná sazba daně u dividend, které získá jakýkoli akcionář na Maltě, je v zásadě nulová. Co se týká akcionářů loďařských organizací, v čl. 3 odst. 1 písm. a) daňových předpisů je stanoveno, že „s ohledem na příjem […] z činností licencované loďařské organizace v oblasti námořní dopravy není uložena ani splatná žádná další daň podle zákona o dani z příjmu“, pokud loďařská organizace řádně uhradila všechny příslušné poplatky a daně. Daň z dividend proto neodvádějí akcionáři jiné než loďařské společnosti ani akcionáři loďařské organizace, kteří obdrželi dividendy od určité společnosti. Osvobození dividend souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně proto představuje obecné opatření, které není selektivní.

Závěr

(204) Na základě výše uvedeného posouzení není osvobození dividend od daně selektivní, a nepředstavuje tudíž státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.1.5. *Osvobození úroků nebo jiných příjmů vyplacených v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně*

Selektivní výhoda

(205) Komise podotýká, že ustanovení čl. 84Z odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě uvádí řadu činností ([90]), na jejichž základě se určitá organizace považuje za loďařskou organizaci. V čl. 3 odst. 2 zákona o obchodní lodní dopravě je stanoveno, že finanční instituce nehradí daň podle zákona o dani z příjmu s ohledem na úroky či jiné příjmy v souvislosti s financováním činností licencovaných loďařských organizací podle čl. 84Z odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě nebo financováním lodi podléhající dani z tonáže.

(206) Jak je uvedeno v 187. bodě odůvodnění, opatření se považuje za selektivní, pokud se odchyluje od běžného použití obecného daňového rámce. Podle čl. 3 odst. 2 daňových předpisů jsou úroky či jiné příjmy vyplacené v souvislosti s financováním činností licencovaných loďařských organizací podle čl. 84Z odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě nebo financováním lodi podléhající dani z tonáže osvobozeny od daně, přičemž obecný daňový rámec v čl. 4 odst. 1 zákona o dani z příjmu ukládá s ohledem na úrokové příjmy z financování činností, jako je poskytování půjček a vydávání záruk, daňovou zátěž ve formě paušální sazby ve výši 35 %. Finanční instituce jsou tudíž od daně z příjmu osvobozeny, co se týká příjmů pocházejících z financování obecně vymezených činností licencovaných loďařských organizací a z financování lodí podléhajících dani z tonáže.

(207) Komise podotýká, že tato výjimka není pro finanční instituce dostupná, pokud jde o financování jiných společností, než jsou licencované loďařské organizace. Osvobození je proto *prima facie* selektivní, jelikož zvýhodňuje finanční instituce, které financují odvětví lodní dopravy. Osvobození od daně umožňuje příjemcům dosáhnout úspor u nákladů na daně.

([90]) Viz 9. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.

(208) Komise se nedomnívá, že povaha obecného systému maltské daně z příjmu zahrnuje cíl, který by mohl dotyčnou odchylku odůvodnit, nýbrž že opatření je zavedeno s konkrétním cílem zvýhodnit a podpořit určité činnosti.

(209) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má Komise za to, že osvobození úroků nebo jiných příjmů vyplacených v souvislosti s financováním činností licencovaných loďařských organizací nebo financováním lodí podléhajících dani z tonáže od daně představuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

(210) Finanční služby jsou v zásadě poskytovány na evropském trhu, na němž spolu finanční instituce soutěží. Služby poskytované finančními institucemi, které jsou osvobozeny od daně, jsou tudíž otevřené hospodářské soutěži mezi členskými státy.

(211) Jestliže finanční podpora poskytnutá státem posiluje postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství, je třeba mít za to, že tento obchod je podporou ovlivněn ([91]). Toto opatření proto může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy.

Závěr

(212) Z výše uvedených důvodů vyvozuje Komise závěr, že osvobození úroků nebo jiných příjmů vyplacených v souvislosti s financováním námořní dopravy nebo financováním lodí podléhajících dani z tonáže od daně představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.1.6. *Osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně*

Selektivní výhoda

(213) Jak je uvedeno v 187. bodě odůvodnění, opatření se považuje za selektivní, pokud se odchyluje od běžného použití obecného daňového rámce. Kapitálové zisky z podílů v případě rezidentů Malty podléhají podle zákona o dani z příjmu obvykle dani z příjmu ve výši 35 % ([92]). Daňové předpisy však obsahují daňovou výjimku ve prospěch kapitálových zisků souvisejících s podíly v loďařských společnostech ([93]). Komise podotýká, že tato výjimka není dostupná pro všechna odvětví či podniky, a je tudíž *prima facie* selektivní. Výjimka představuje odchylku od obecného daňového systému, jelikož se maltští rezidenti s výnosy nebo zisky pocházejícími z převodu loďařských společností nacházejí vzhledem k cíli daňového systému, tj. zdanění výnosů nebo zisku z převodu akcí či cenných papírů, ve srovnatelné právní a faktické situaci jako maltští rezidenti s výnosy nebo zisky z převodu jakýchkoli jiných společností.

(214) Malta nepředložila žádné tvrzení ohledně možného odůvodnění opatření logikou daňového systému. Komise se nedomnívá, povaha a obecná struktura maltské daně z příjmu zahrnuje cíl, který by mohl dotyčnou odchylku odůvodnit, a vyvozuje tudíž závěr, že osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně ve prospěch maltských rezidentů je selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

(215) Jak je uvedeno v 191. bodě odůvodnění, jestliže finanční podpora poskytnutá státem posiluje postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Společenství, je třeba mít za to, že tento obchod je podporou ovlivněn.

([91]) Věc Friulia Venezia Giulia, T-288/97, Recueil 2001, s. II-1619, bod 41.

([92]) Čl. 5 odst. 1 písm. a) bod ii) zákona o dani z příjmu. Ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. c) bodu ii) zákona o dani z příjmu, podle něhož jsou od daně z příjmu osvobozeny výnosy nebo zisky plynoucí osobě, která není rezidentem na Maltě, z převodu akcií nebo cenných papírů určité společnosti, není na druhou stranu v tomto posouzení selektivity podstatné, jelikož není součástí obecného pravidla pro rezidenty Malty.

([93]) Čl. 3 odst. 1 písm. c) předpisů o zdanění obchodní lodní dopravy.

(216) V daném případě jsou maltští rezidenti, kteří drží podíly v loďařských společnostech, vystaveni hospodářské soutěži a obchodu mezi členskými státy. Investiční činnosti jsou vykonávány na celosvětovém trhu. Jak je podrobněji uvedeno v 192. bodě odůvodnění, činnosti námořní dopravy jsou v zásadě vykonávány na celosvětovém trhu. Předmětné daňové opatření proto ovlivňuje obchod v Unii a může narušit hospodářskou soutěž mezi členskými státy.

Závěr

(217) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se Komise domnívá, že osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.1.7. *Osvobození od poplatku za dokumenty a převody*

Selektivita

(218) Zákon o poplatku za dokumenty a převody ukládá poplatek za převod mimo jiné obchodovatelných cenných papírů ([94]). Jak je uvedeno v 41. bodě odůvodnění, článek 5 daňových předpisů stanoví výjimky, pokud jde o transakce související s obchodovatelnými cennými papíry, které se týkají loďařských organizací.

(219) Jak je uvedeno v 187. bodě odůvodnění, opatření se považuje za selektivní, pokud se odchyluje od běžného použití obecného daňového rámce. Článek 5 daňových předpisů představuje odchylku od obecného systému, jelikož se subjekty uskutečňující transakce s cennými papíry v souvislosti s námořní dopravou nacházejí ve srovnatelné právní a faktické situaci jako subjekty, které tyto transakce uskutečňují v souvislosti s jakýmkoli jiným odvětvím.

(220) Komise podotýká, že tato výjimka není pro ostatní odvětví dostupná. Výjimka je proto *prima facie* selektivní, jelikož zvýhodňuje transakce v odvětví lodní dopravy. Výjimka umožňuje příjemcům dosáhnout úspor u nákladů na daně.

(221) Malta nepředložila žádné tvrzení ohledně možného odůvodnění opatření logikou systému. Komise se nedomnívá, že povaha a obecná struktura maltského systému poplatků zahrnuje cíl, který by mohl dotyčnou odchylku odůvodnit.

(222) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má Komise za to, že osvobození od poplatku za dokumenty a převody poskytuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu

(223) Má se za to, že opatření provedené státem narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud může posílit soutěžní postavení příjemce v porovnání s ostatními podniky.

(224) Jak je zmíněno v 192. bodě odůvodnění, námořní doprava představuje liberalizované odvětví s hospodářskou soutěží jak v rámci EU, tak na celosvětové úrovni. Toto opatření proto může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy.

Závěr

(225) Opatření tudíž představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

7.2. **Slučitelnost podpory**

Právní základ pro posouzení

(226) Podle ustanovení čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU mohou být podpory, které mají usnadnit rozvoj určitých činností, považovány za slučitelné s vnitřním trhem, pokud nemění podmínky obchodu v takové míře, jež by byla v rozporu se společným zájmem, a toto ustanovení tudíž poskytuje možný základ pro výjimku z obecného zákazu státní podpory. Komise má za to, že ustanovení čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU představuje vhodný právní základ vztahující se na maltský režim daně z tonáže.

([94]) Viz 40. bod odůvodnění. Pro toto posouzení selektivity není na druhou stranu podstatné, že není uložen poplatek s ohledem na transakce s cennými papíry společnosti, v níž více než polovinu kmenového akciového kapitálu, hlasovacích práv a práv na zisk drží osoby, které nejsou rezidenty na Maltě, jelikož to není součástí obecného pravidla.

(227) V souladu s ustálenou judikaturou disponuje Komise při použití čl. 107 odst. 3 SFEU širokou posuzovací pravomocí, jejíž výkon zahrnuje komplexní hodnocení hospodářské a sociální povahy, která musejí být prováděna v kontextu Společenství. Komise se přijetím pravidel chování a oznámením (cestou jejich zveřejnění), že tato pravidla uplatní na případy, jež jsou jimi dotčeny, sama omezuje ve výkonu uvedené posuzovací pravomoci a od těchto pravidel se nemůže odchýlit, jinak se vystaví případné sankci za porušení takových obecných právních zásad, jako jsou zásady rovného zacházení a ochrany legitimního očekávání. V konkrétní oblasti státních podpor je tudíž Komise vázána rámcem a sděleními, jež přijme, pokud se neodchylují od norem Smlouvy ([95]). V souladu s ustálenou judikaturou použije Komise v daném případě pokyny pro námořní dopravu. Pokyny pro námořní dopravu stanoví podmínky, za nichž se režim na podporu odvětví námořní dopravy v určitém členském státě považuje za slučitelný s vnitřním trhem.

(228) Oddíl 2.2 pokynů pro námořní dopravu stanoví konkrétní cíle v námořním zájmu Společenství, které mohou režimy podporovat, jako je zejména:

— zdokonalení bezpečné, účinné, spolehlivé a pro životní prostředí šetrné námořní dopravy,

— podpora registrování nebo znovuregistrování lodí pod vlajky členských států,

— přispění ke sjednocení námořního uskupení ustanoveného v členských státech při současném udržování celkově konkurenceschopného loďstva na světových trzích,

— udržování a zdokonalování námořního know-how a ochrana a podpora zaměstnanosti evropských námořníků.

7.2.1. *Režim daně z tonáže*

7.2.1.1. Plavidla způsobilá pro daň z tonáže

(229) Podle oddílu 2 pokynů pro námořní dopravu se tyto pokyny vztahují na „námořní dopravu“. Aby vnitrostátní opatření podpory splňovala pokyny pro námořní dopravu, musí být omezena na lodě používané pro účely námořní dopravy, jak je vymezena odkazem na nařízení (EHS) č. 4055/86 a nařízení (EHS) č. 3577/92 ([96]).

(230) V nařízení (EHS) č. 4055/86 je „námořní doprava“ definována jako přeprava osob nebo zboží po moři mezi kterýmkoliv přístavem členského státu a kterýmkoli přístavem nebo platformou mimo pobřeží jiného členského státu nebo jako doprava s třetími zeměmi.

(231) V nařízení (EHS) č. 3577/92 je „námořní doprava“ definována jako přeprava cestujících nebo zboží po moři mezi přístavy na pevnině nebo hlavním území téhož členského státu bez zastávek v ostrovních přístavech (*pevninská kabotáž*) nebo přeprava cestujících nebo zboží po moři mezi jakýmkoli přístavem členského státu a zařízeními nebo konstrukcemi umístěnými na kontinentálním šelfu daného členského státu (*služby pobřežního zásobování*) nebo přeprava cestujících nebo zboží po moři mezi přístavy na pevnině a na jednom nebo více ostrovech téhož členského státu nebo přístavy na ostrovech téhož členského státu (*ostrovní kabotáž*).

(232) Komise také rozhodla, že určité činnosti, které sice nespadají do definice námořní dopravy, nebo do ní spadají pouze částečně, mohou podléhat obdobně jako námořní doprava ustanovením oddílu 3.1 pokynů pro námořní dopravu. Tak je tomu v případě záchranných plavidel a plavidel poskytujících námořní pomoc ([97]) a plavidel pro pokládku kabelů, plavidel pro pokládku potrubí, plovoucích jeřábů a výzkumných lodí ([98]), jelikož vyžadují podobně kvalifikované pracovníky a jsou podobně vystaveny mezinárodní hospodářské soutěži.

([95]) Viz mimo jiné věc Holland Malt v. Komise, C-464/09 P, EU:C:2010:733, body 46–47.
([96]) Viz pozn. pod čarou č. 45.
([97]) Rozhodnutí Komise ze dne 13. dubna 2015 ve věci SA.38085 (2013/N) týkající se prodloužení platnosti italského režimu daně z tonáže (včetně jeho uplatňování na plavidla poskytující záchranu na moři a námořní pomoc na volném moři), 54. bod odůvodnění (Úř. věst. C 406, 4.11.2016, s. 1).
([98]) Viz zejména rozhodnutí Komise 2009/380/ES ze dne 13. ledna 2009 o státní podpoře C 22/07 (ex N 43/07) ohledně rozšíření režimu, kterým se osvobozují námořní dopravní společnosti od placení daně z příjmu a příspěvků na sociální zabezpečení námořníků v Dánsku, na hloubení pomocí plovoucích bagrů a pokládku kabelů, 65.–72. bod odůvodnění (Úř. věst. L 119, 15.5.2009, s. 23); rozhodnutí Komise ze dne 27. dubna 2010 ve věci N 714/2009, *Intégration des transports de la pose de câbles, pose de canalisations, navires de grues et navires de recherche sous le régime de la „tonnage tax“*, 44. bod odůvodnění (Úř. věst. C 158, 18.6.2010, s. 1); rozhodnutí Komise ze dne 27. dubna 2010 ve věci SA. N 714/2009, Nizozemsko – rozšíření režimu daně z tonáže na plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, výzkumné lodě a plovoucí jeřáby, 37. až 46. bod odůvodnění (Úř. věst. C 158, 18.6.2010, s. 2).

(233) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise předpokládala, že rybářská plavidla, pontony, čluny, jachty, výletní lodě a vrtné plošiny pro těžbu ropy podléhají maltské dani z tonáže, měla však pochybnosti, zda je to vzhledem k definici námořní dopravy odůvodněné ([99]).

(234) Malta objasnila, že ačkoliv všechna plavidla registrovaná na Maltě hradí poplatek nazývaný „daň z tonáže“, podle daňových předpisů jsou od běžné daně z příjmu osvobozeny pouze lodě zabývající se „činnostmi námořní dopravy“, které se považují za „lodě podléhající dani z tonáže“.

(235) Komise měla pochybnosti o slučitelnosti definice způsobilých činností námořní dopravy, jelikož ta zahrnovala činnosti „*stanovené případně jinak*“ ([100]).

(236) Podle Malty byla důvodem pro vložení slovního obratu „*nebo stanovené případně jinak*“ snaha poskytnout příslušnému orgánu náležitou legislativní flexibilitu v případě, že do definice „činností námořní dopravy“ bude možné zahrnout určité nové a vznikající činnosti (např. kvůli vývoji odvětví nebo právních předpisů na úrovni Unie). Malta potvrdila, že nebyly vydány žádné předpisy, pravidla, rozhodnutí nebo pokyny, které by usilovaly o rozšíření definice činností námořní dopravy.

(237) Komise mimoto bere na vědomí, že na základě vysvětlení, které Malta poskytla, nevylučuje ustanovení obsažené v čl. 85 A odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě, které příslušného ministra zmocňuje k schválení plavidel s nižší minimální čistou prostorností, než je stanovená prahová hodnota ve výši 1 000 NT, v rámci režimu daně z tonáže ([101]), požadavek, aby se plavidlo zabývalo mezinárodní přepravou zboží nebo cestujících. Komise však rovněž podotýká, že se pravomoc ministra schválit v rámci režimu daně z tonáže plavidla s nižší minimální čistou prostorností, než je stanovená prahová hodnota ve výši 1 000 NT, nezakládá na objektivních kritériích. Komise proto vítá skutečnost, že Malta přijala závazek uvedený v bodě 18 přílohy.

(238) Komise vyvozuje závěr, že znění maltských právních předpisů ponechává (jak se zdá) prostor pro to, aby byly rozhodnutím ministra do režimu daně z tonáže zahrnuty i činnosti, které do definice námořní dopravy nespadají. Tento aspekt maltského režimu daně z tonáže proto není slučitelný s pokyny pro námořní dopravu.

Způsobilost člunů bez vlastního pohonu

(239) V rozhodnutí o zahájení řízení zpochybnila Komise způsobilost člunů bez vlastního pohonu kvůli skutečnosti, že samy nevykonávají dopravní činnosti, nýbrž jsou závislé na jiných plavidlech, která je vlečou ([102]).

(240) Po vyslechnutí připomínek maltských orgánů a třetích stran zastává Komise i nadále názor, že se čluny bez vlastního pohonu nezabývají námořní dopravou, jelikož samy nevykonávají dopravní činnosti, nýbrž jsou závislé na jiných plavidlech, která je vlečou. Plavidlo zajišťující pohon lze popsat jako plavidlo zabývající se námořní dopravou, činnost člunu však nikoli.

(241) Komise vyvozuje závěr, že uznání člunů pro účely daně z tonáže přesahuje definici námořní dopravy. Tento aspekt maltského režimu daně z tonáže proto není slučitelný s pokyny pro námořní dopravu.

Způsobilost výletních lodí a komerčních jachet

(242) Co se týká komerčních jachet, v rozhodnutí o zahájení řízení ([103]) se Komise domnívala, že se využívají většinou k místním cestám (často rekreačním cestám), a pochybovala, nakolik se na tyto lodě může vztahovat režim daně z tonáže.

([99]) Viz 50. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([100]) Viz 6. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení a 10. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.
([101]) Viz 7. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení a 11. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.
([102]) Viz 50. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([103]) Viz 50. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

(243) Způsobilost komerčních jachet a výletních lodí je nutno posoudit na základě sdělení Komise o výkladu nařízení Rady (EHS) č. 3577/92 ([104]). Oddíl 3.3 tohoto sdělení potvrzuje, že výletní plavby spadají do oblasti působnosti nařízení (EHS) č. 3577/92 a nařízení (EHS) č. 4055/86 jakožto činnosti představující námořní dopravu. Výletní lodě skutečně přepravují cestující po moři mezi přístavy, a provádějí tudíž činnosti námořní dopravy. Komise se proto domnívá, že výletní lodě jsou způsobilé pro daň z tonáže za předpokladu, že většinu jejich příjmů tvoří příjmy z hlavní činnosti námořní dopravy. Omezení týkající se pomocných služeb souvisejících s činnostmi námořní dopravy jsou projednána v 266. až 274. bodě odůvodnění.

(244) Dopravní služby poskytované komerčními jachtami spadají do definice námořní dopravy, pokud zahrnují přepravu zboží a/nebo osob po moři mezi přístavy, jakož i mezi přístavem a zařízeními nebo konstrukcemi umístěnými na moři. Komise se proto domnívá, že komerční jachty provozující námořní dopravu za úplatu jsou pro daň z tonáže způsobilé.

Způsobilost vlečných lodí a plovoucích bagrů

(245) V rozhodnutí o zahájení řízení vyslovila Komise pochybnosti ohledně toho, zda byly vlečné lodě a plovoucí bagry schváleny v rámci maltského režimu daně z tonáže v souladu s přísnými podmínkami, které jsou stanoveny v pokynech pro námořní dopravu ([105]).

(246) V pokynech pro námořní dopravu je uvedeno, že „daňová opatření pro společnosti (jako např. daň z tonáže) lze uplatnit na plovoucí bagry, jejichž činnost představuje ‚námořní dopravu' ve více než 50 % ročního provozního času, přičemž tato daňová opatření lze použít pouze s ohledem na tuto dopravní činnost". V případě hloubení je námořní doprava v oddíle 3.1 pokynů pro námořní dopravu definována jako „přeprava vytěženého materiálu na otevřeném moři", přičemž „těžba a hloubení jako takové" jsou vyloučeny. V souladu s rozhodovací praxí Komise ([106]) zahrnuje způsobilá část činností plovoucího bagru plavbu mezi přístavem a místem těžby, plavbu mezi jednotlivými místy těžby, plavbu mezi místem těžby a místem vykládky vytěženého materiálu, plavbu mezi místem vykládky a přístavem. Naopak hloubení a plavba během hloubení se za činnost námořní dopravy nepovažují.

(247) Co se týká remorkérů, v pokynech pro námořní dopravu je jednoznačně uvedeno, že „vlečení, které je prováděno mimo jiné v přístavech, nebo které pomáhá lodím s vlastním pohonem dosáhnout přístavu, ‚námořní dopravu' nepředstavuje". V pokynech pro námořní dopravu se mimoto předpokládá, že vlečení spadá do jejich oblasti působnosti pouze tehdy, jestliže více než 50 % vlečné činnosti účinně uskutečněné při vlečení v průběhu daného roku představuje námořní dopravu (to zahrnuje mimo jiné vlečení člunů mezi přístavy nebo mezi přístavem a zařízeními nebo konstrukcemi umístěnými na moři, jež nemohou kvůli technické poruše plout samy).

(248) Malta nemá výslovné formální právní předpisy, pokud jde o požadavek, aby vlečení a tažení představovalo 50 % námořní dopravy, jak je objasněno v 246. a 247. bodě odůvodnění. Podle Komise se zdá, že maltské právní předpisy ponechávají prostor pro uplatnění daně z tonáže na příjmy pocházející z plovoucích bagrů a remorkérů bez jakéhokoli omezení. Komise se proto domnívá, že vnitrostátní opatření, která jsou na Maltě v současnosti platná s ohledem na vlečení a hloubení, nejsou v souladu s podmínkami stanovenými v pokynech pro námořní dopravu.

Způsobilost servisních a podpůrných plavidel a jiných plavidel

(249) V rozhodnutí o zahájení řízení se Komise dotázala, co se rozumí servisními/podpůrnými plavidly, na něž se vztahuje maltský režim daně z tonáže, a na jakém základě ([107]).

(250) Komise zastávala původně názor, že maltský režim může povolovat zařazení široké škály servisních/podpůrných plavidel do režimu daně z tonáže.

([104]) Sdělení ze dne 22. dubna 2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Viz 51. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([106]) Viz zejména rozhodnutí 2009/380/ES, 79.–80. bod odůvodnění.
([107]) Viz 51. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

(251) Komise se dotázala, zda režim využívají plavidla pro opravu kabelů, plavidla poskytující podporu při potápění, plavidla pro stimulaci ropných vrtů, lodivodská plavidla, průzkumné lodě, plavidla pro hydrogeologický průzkum a konstrukční plavidla poskytující služby na moři a mobilní plošiny, a uvedla, že nemá k dispozici dostatečné informace, aby mohla rozhodnout, zda může být přípustnost těchto plavidel/konstrukcí v souladu s pokyny pro námořní dopravu. Malta objasnila, že tato plavidla dani z tonáže nepodléhají.

(252) Komise uznává, že se ustanovení pokynů pro námořní dopravu mohou vztahovat i na určité podobné činnosti, ačkoliv tyto nespadají do striktní definice námořní dopravy. Tak je tomu v případě provozování plavidel, která se specializují na obsluhu činností na volném moři nebo na provádění činností v oblasti montáže a údržby (např. plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, výzkumná plavidla a plovoucí jeřáby) ([108]), nebo plavidel poskytujících záchranu na moři nebo námořní pomoc na volném moři, pokud vyžadují podobně kvalifikované pracovníky a jsou podobně vystavena mezinárodní hospodářské soutěži ([109]).

(253) Malta objasnila, že se v budoucnu vynasnaží uplatňovat daň z tonáže na plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, plovoucí jeřáby a výzkumná plavidla v souladu s praxí Komise popsanou v 252. bodě odůvodnění. Malta se zavázala, že toto výslovně zohlední ve svých právních předpisech ([110]). Na základě těchto budoucích právních předpisů se bude daň z tonáže vztahovat na plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, plovoucí jeřáby a výzkumná plavidla způsobem, který je slučitelný s pokyny pro námořní dopravu uplatňovanými analogicky.

(254) Co se týká stávajícího uplatňování maltského režimu daně z tonáže na „servisní/podpůrná“ plavidla, Malta prokázala, že se činnosti zahrnuté v tomto pojmu týkají přepravy zboží a/nebo osob po moři mezi přístavy nebo mezi přístavem a zařízeními nebo konstrukcemi umístěnými na moři, a představují tudíž námořní dopravu ([111]). Tato plavidla proto spadají do oblasti působnosti pokynů pro námořní dopravu.

Způsobilost rybářských plavidel

(255) V rozhodnutí o zahájení řízení ([112]) měla Komise pochybnosti ohledně toho, zda jsou do režimu daně z tonáže zahrnuta rybářská plavidla.

(256) Komise se domnívá, že hlavním účelem rybářských plavidel není přeprava zboží a osob po moři mezi přístavy nebo mezi přístavem a zařízeními nebo konstrukcemi umístěnými na moři, jak se vyžaduje v pokynech pro námořní dopravu. Rybářská plavidla mimoto nemají zvláštní znaky některých servisních lodí, jež by Komisi umožnily uznat jejich zařazení do režimu daně z tonáže při analogickém použití pokynů pro námořní dopravu ([113]).

(257) Komise se proto domnívá, že zařazení rybářských plavidel do režimu daně z tonáže není slučitelné s vnitřním trhem.

Způsobilost vrtných plošin pro těžbu ropy

(258) Komise znovu opakuje své stanovisko uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení ve věci týkající se belgické daně z tonáže ([114]), konkrétně to, že pokyny pro námořní dopravu nezahrnují využívání přírodních zdrojů na moři.

([108]) Viz 254. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.

([109]) Při posuzování, zda daň z tonáže může využít nový typ plavidel, Komise zvažuje, zda existuje riziko, že společnosti provozující příslušné servisní lodě přemístí své činnosti na volném moři mimo EU, aby našly příznivější daňové podmínky a následně účelově přeregistrovaly svá plavidla pod vlajky třetích zemí. Komise může uvážit analogické použití pokynů pro námořní dopravu na společnosti provozující servisní lodě, jsou-li splněny níže uvedené podmínky. Tyto společnosti musí působit na světovém trhu a čelit podobným problémům, pokud jde o globální hospodářskou soutěž a přemístění činností na volném moři, jako společnosti v odvětví námořní dopravy v EU. Činnosti příslušných servisních lodí musí podléhat stejnému právnímu prostředí v oblasti ochrany při práci, technických požadavků a bezpečnosti jako námořní doprava EU. Činnosti musí vyžadovat kvalifikované a vyškolené námořníky s podobnou kvalifikací, jakou mají námořníci pracující na palubách tradičních plavidel zabývajících se námořní dopravou. Námořníci na palubě servisních lodí by se měli řídit stejným pracovním právem a sociálním rámcem jako ostatní námořníci. Servisními plavidly musí být námořní plavidla a tato plavidla musí být podrobena stejným technickým a bezpečnostním kontrolám jako plavidla vyhrazená pro námořní dopravu.

([110]) Viz bod 2 přílohy tohoto rozhodnutí.

([111]) Viz zejména oddíl 4.2.1.6 a pozn. 2 tabulky 2 tohoto rozhodnutí.

([112]) Viz 50. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

([113]) Viz 252. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.

([114]) Rozhodnutí Komise ze dne 19. března 2003, 65.–72. bod odůvodnění (Úř. věst. C 145, 21.6.2003, s. 4).

(259) Komise proto vyvozuje závěr, že zařazení vrtných plošin pro těžbu ropy do režimu daně z tonáže není v souladu s pokyny pro námořní dopravu.

7.2.1.2. Příjem z plavidel podléhajících dani z tonáže, který je předmětem daně z tonáže

Příjmy z pronájmu lodi bez posádky

(260) V rozhodnutí o zahájení řízení zpochybnila Komise ([115]) neexistenci právních omezení, pokud jde o příjmy z pronájmu lodi bez posádky.

(261) Komise se domnívá, že pronájem lodi bez posádky sice představuje legitimní hospodářskou činnost, zpravidla by však neměl být způsobilý pro daňové zvýhodnění. V předchozích rozhodnutích ([116]) Komise usuzovala, že by se nemělo mít za to, že pouzí pronajímatelé lodí poskytují služby námořní dopravy, a ti by tudíž neměli režim daně z tonáže využívat.

(262) Komise má za to, že by se výše uvedená zásada měla vztahovat nejen na smlouvy o pronájmu lodi bez posádky uzavřené s loďařskými společnostmi, nýbrž také s konečnými uživateli v odvětví rekreačních plavidel. Zacházení s pronájmem lodi bez posádky by se nemělo lišit v závislosti na kategorii nájemce, jelikož klíčovým požadavkem v pokynech pro námořní dopravu je to, že příjemce poskytuje služby námořní dopravy, jak jsou vymezeny v příslušných nařízeních Rady.

(263) Pokud však jde o smlouvy *v rámci skupiny*, situace je jiná. Transakce týkající se pronájmu lodi bez posádky v rámci skupiny mohou být slučitelné s vnitřním trhem podle pokynů pro námořní dopravu, jelikož příjemce jako skupina vykonává činnost námořní dopravy, avšak prostřednictvím vnitroskupinové struktury pronájmu. To, zda příjemce využívající daň z tonáže, chce mít: i) jeden právní subjekt, který provozuje námořní dopravu i vlastní plavidlo, nebo ii) dva právní subjekty, z nichž jeden provozuje námořní dopravu a druhý plavidlo vlastní a pronajímá je prvnímu subjektu (např. z důvodu financování), by pro účely pokynů pro námořní dopravu nemělo mít v zásadě žádný význam. Komise v této souvislosti uvádí, že transakce týkající se pronájmu lodi bez posádky v rámci skupiny byly bezpodmínečně schváleny v rozhodnutí Komise o irské dani z tonáže ([117]). Komise podotýká, že pronájem lodi bez posádky v rámci skupiny je v souladu s pokyny pro námořní dopravu, jelikož je zaručen cíl týkající se „udržování a zdokonalování námořního know-how a ochrany a podpory zaměstnanosti evropských námořníků" a „přispění ke sjednocení námořního uskupení ustanoveného v členských státech při současném udržování konkurenceschopného loďstva na světových trzích".

(264) Kromě vnitroskupinových transakcí může Komise připustit určitou flexibilitu ve prospěch skutečných loďařských společností a podobných společností ([118]), pokud jsou splněny všechny níže uvedené podmínky ([119]):

a) činnosti v oblasti pronájmu lodi bez posádky musí souviset s dočasnou nadbytečnou kapacitou po dobu nejvýše tří let;

b) činnosti v oblasti pronájmu lodi bez posádky musí být omezeny na dobu nejvýše tří let;

c) dočasná nadbytečná kapacita musí souviset s vlastními službami námořní dopravy prováděnými loďařskou organizací, která je příjemcem, tj. nadměrná kapacita, která byla výslovně pořízena (koupena nebo pronajata) za účelem pronájmu, není pro daň z tonáže způsobilá, a

([115]) Viz 58. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([116]) Viz zejména rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu" (Úř. věst. L 114, 16.4.2014, s. 1); rozhodnutí Komise ze dne 20. prosince 2011 ve věci týkající se finské daně z tonáže, N448/2010, 32. bod odůvodnění (Úř. věst. C 220, 25.7.2012, s. 1); rozhodnutí Komise ze dne 1. dubna 2015 ve věci týkající se chorvatské daně z tonáže, SA. 37912, 86. bod odůvodnění a následující body odůvodnění (Úř. věst. C 142, 22.4.2016, s. 6).
([117]) Rozhodnutí Komise ze dne 11. prosince 2002 ve věci N 504/02 (Úř. věst. C 15, 22.1.2002, s. 5), 17. až 24. bod odůvodnění.
([118]) Např. společnosti provozující plavidla pro pokládku kabelů, plavidla pro pokládku potrubí, plovoucí jeřáby a výzkumné lodě a plavidla poskytující záchranu na moři a námořní pomoc na volném moři.
([119]) Viz mimo jiné rozhodnutí Komise ve věci finské daně z tonáže, 32. bod odůvodnění; ve věci irské daně z tonáže, 28. bod odůvodnění a chorvatské daně z tonáže, 86. bod odůvodnění a pozn. pod čarou č. 23.

d) poměr kapacity pronajaté bez posádky nesmí ve flotile loďařské organizace v rámci režimu daně z tonáže přesáhnout maximální procentní podíl, jenž může dosáhnout nejvýše 50 %. Komise má za to, že je-li bez posádky pronajato více než 50 % flotily příjemce podléhajícího dani z tonáže, nebude se tato činnost považovat za „vedlejší činnost“. Nižší maximální prahová hodnota by na druhou stranu nebyla vhodná, jelikož by mohla diskriminovat malé provozovatele.

(265) Jelikož platné právní předpisy na Maltě nevylučují z režimu daně z tonáže pouhé pronajímatele lodí, nejsou tyto právní předpisy slučitelné s pokyny pro námořní dopravu.

Výletní lodě a vedlejší příjmy

(266) V rozhodnutí o zahájení řízení ([120]) Komise uvedla, že provozovatelé výletních lodí nabízejí služby kasina, spa, zábavní a jiné služby. Komise měla podezření, že tyto služby mohou představovat hlavní činnost a zdroj zisku výletních lodí. Komise proto měla pochybnosti, do jaké míry lze výletní lodě zahrnout do režimu daně z tonáže.

(267) V rozhodnutí o zahájení řízení ([121]) Komise rovněž uvedla, že maltské právní předpisy neposkytují přesné vodítko ohledně toho, které druhy činností mohou být do režimu daně z tonáže zahrnuty jako vedlejší činnosti. Je však zapotřebí jednoznačné omezení, aby bylo zajištěno, že příjemci využívající daň z tonáže jsou skutečnými poskytovateli služeb námořní dopravy.

(268) Ve věci kyperské daně z tonáže ([122]) se Komise domnívala, že v souvislosti s přepravou cestujících po moři jsou způsobilé rovněž „veškeré činnosti v oblasti ubytování, stravování, zábavy a maloobchodu na palubě způsobilého plavidla“, „pokud jsou tyto služby poskytovány jako vedlejší činnosti k činnosti týkající se přepravy cestujících po moři touto lodí a jsou všechny spotřebovány nebo užity na palubě této lodi“. Ve věci daně z tonáže ve Spojeném království ([123]) považovala Komise za způsobilé rovněž „nabízené služby nebo možnosti, jež jsou poskytovány navíc k hlavním činnostem, jsou však součástí celkového balíčku nabízeného zákazníkům, není-li pravděpodobné, že by byly ziskové, pokud by se použily běžné daňové předpisy“. Ve věci belgické daně z tonáže ([124]) Komise zakázala, aby daň z tonáže využívaly příjmy z prodeje výrobků, které nejsou určeny ke spotřebě na palubě, jako je luxusní zboží ([125]), a z hazardních her a kasin, jakož i příjmy z výletů na pevninu ([126]).

(269) Komise odkazuje také na své rozhodnutí ve věci finské daně z tonáže ([127]) a litevské daně z tonáže ([128]), v nichž připustila, že se daň z tonáže může vztahovat na činnosti v přístavním terminálu, jako je nástup/výstup cestujících a nakládka/vykládka nákladu, a rovněž na administrativní a pojišťovací činnosti, jež jsou úzce spojeny s přepravou cestujících nebo zboží. Ve svém rozhodnutí ve věci belgické daně z tonáže mimoto Komise připustila, že příjmy z krátkodobých investic provozního kapitálu vyplývají z běžného finančního řízení, a mohou proto podléhat dani z tonáže, pokud tyto příjmy souvisejí s běžným pracovním kapitálem loďařské organizace ve spojení s výkonem způsobilých činností ([129]).

(270) Vzhledem k výše uvedené rozhodovací praxi Komise uznává, že by bylo kontraproduktivní stanovit konečný seznam služeb, na něž se může vztahovat daň z tonáže jako na pomocné služby, a domnívá se, že jsou zapotřebí určitá omezení, aby bylo zajištěno, že příjemci využívající daň z tonáže jsou skutečnými poskytovateli služeb námořní dopravy. Zásadou je to, že by příjmy ze způsobilých lodí měly tvořit především hlavní příjmy z námořní dopravy.

([120]) Viz 50. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([121]) Viz 63. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([122]) Rozhodnutí Komise ze dne 24. března 2010 ve věci SA. 30338, 26. bod odůvodnění (Úř. věst. C 144, 3.6.2010, s. 28).
([123]) Rozhodnutí Komise ze dne 12. července 2000 ve věci SA. 15810 (Úř. věst. C 258, 9.9.2000, s. 3).
([124]) Rozhodnutí Komise 2005/417/ES ze dne 30. června 2004 o sérii daňových opatření, která hodlá provést Belgie ve prospěch námořní dopravy (Úř. věst. L 150, 10.6.2005, s. 1), 47. bod odůvodnění.
([125]) S výjimkou alkoholu, tabáku a parfémů.
([126]) Nakoupené služby.
([127]) Viz pozn. pod čarou č. 116, 9. a 31. bod odůvodnění.
([128]) Rozhodnutí Komise ze dne 24. dubna 2017 ve věci SA. 45764. 9. bod odůvodnění (Úř. věst. C 219, 7.7.2017, s. 4).
([129]) Viz pozn. pod čarou č. 114, 139. až 141. bod odůvodnění.

(271) Hlavními příjmy jsou příjmy z prodeje jízdenek nebo poplatky za přepravu nákladu a v případě osobní dopravy příjmy z pronájmu kajut v rámci cesty po moři a z prodeje potravin a nápojů určených k okamžité spotřebě na palubě. Vedlejšími příjmy jsou ostatní druhy příjmů pocházejících ze služeb, které jsou často poskytovány na palubě (zejména v osobní dopravě) a které nemohou příliš ohrozit hospodářskou soutěž s poskytovateli těchto služeb na pevnině, kteří jsou zdaněni podle obecných daňových předpisů. K příkladům pomocných služeb patří pronájem reklamních billboardů na palubě; prodej zboží a poskytování služeb, jež jsou obvykle nabízeny na osobních lodích, včetně služeb spa, kadeřníka, hazardních her a jiných zábavních služeb; pronájem prostor na lodi provozovatelům obchodů a poskytovatelům služeb; zprostředkování při zajišťování místních výletů atd. Komise má za to, že by hlavní příjmy měly vždy tvořit více než 50 % celkových (hlavních a vedlejších) hrubých příjmů.

(272) Stejně tak by mělo být omezeno narušení hospodářské soutěže se službami poskytovanými na pevnině. To mimo jiné vyžaduje, aby byly služby poskytované na pevnině, jako jsou místní výlety nebo silniční doprava, které jsou zahrnuty v celkovém balíčku služeb, nakupovány od společností, jež nejsou ve spojení, nebo za cenu za obvyklých tržních podmínek od subjektů v téže skupině, které podléhají běžné dani z příjmu.

(273) Obdobně by se daň z tonáže neměla vztahovat na uzavírání smluv, které nejsou v odvětví námořní dopravy běžné, jako je pořizování automobilů, hospodářských zvířat, nemovitostí. Tyto příjmy naprosto nesouvisejí s námořní dopravou, a tudíž by neměly být pro daň z tonáže způsobilé, a to jako hlavní ani vedlejší příjmy.

(274) Jelikož maltský režim daně z tonáže neobsahuje jednoznačná ustanovení o rozsahu vedlejších činností a o tom, nakolik mohou využívat daň z tonáže, nezaručuje, aby byly vedlejší příjmy s ohledem na daň z tonáže uznány pouze u skutečných loďařských společností. Tento aspekt maltského režimu daně z tonáže proto není slučitelný s pokyny pro námořní dopravu.

7.2.1.3. Výše daně z tonáže

(275) V oddíle 3.1 předposledním odstavci pokynů pro námořní dopravu je stanoveno, že v zájmu udržení spravedlivé rovnováhy sazeb daně z tonáže bude Komise schvalovat pouze režimy, které povedou k daňovému zatížení za stejnou tonáž odpovídajícímu již schváleným režimům.

(276) Komise podotýká, že se způsob výpočtu sazby maltské daně z tonáže liší od způsobu, který uplatňuje většina členských států. Většina členských států stanoví pro jednotlivé kategorie lodí tzv. „hypotetický zisk“ podle jejich tonáže a na něj se poté uplatňuje vnitrostátní daň z příjmu právnických osob. Komise uznává možnost použití různých metodik výpočtu daně z tonáže za předpokladu, že konečná daňová zátěž u dané lodi není nižší než zátěž, kterou Komise dosud schválila.

(277) Sazby daně z tonáže platné na Maltě v porovnání se sazbami platnými v ostatních členských státech (v eurech) jsou uvedeny v 106. až 114. bodě odůvodnění. Komise poznamenává, že se konečná výše daně u maltských společností rovná průměrné sazbě uplatňované v ostatních zemích Unie.

(278) Maltský režim zahrnuje snížení sazby pro lodě mladší deseti let. Malta tvrdila, že to vybízí k používání účinnějších lodí, které jsou šetrnější k životnímu prostředí, v souladu s cíli uvedenými v oddíle 2.2 pokynů pro námořní dopravu. Pro lodě starší patnácti let stanoví maltský režim daně z tonáže vyšší sazby.

(279) Údaje, které Malta poskytla za účelem srovnání se sazbami daně z tonáže, jež se uplatňují v ostatních členských státech, zahrnují pouze obvyklou sazbu stanovenou v zákoně o obchodní lodní dopravě, které není upravena podle stáří plavidla, což k přímému srovnání nepostačuje, jelikož údaje poskytnuté Maltou předpokládají rovněž vyšší počet dnů nečinnosti a oprav k popisu sazeb v ostatních členských státech. V případě nejnižší sazby u nové lodi, která je splatná na Maltě, však snížené sazby stále přesahují sazby stanovené Polskem pro jakékoli plavidlo používané 359 dnů v roce (98 %) nebo kratší dobu.

(280) Komise podotýká, že snížení na 75 % a možnost snížení/osvobození dle uvážení ministra, jak je uvedeno v 71. až 73. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, nesouvisí s daní z tonáže v rámci režimu, nýbrž (nesprávně) s pojmem „daň z tonáže“, která je splatná při registraci plavidla. V budoucnu toto objasní závazek Malty týkající se změny právních předpisů v oblasti daně z tonáže, aby se zabránilo nejednoznačnému používání pojmu „daň z tonáže“.

(281) Na základě informací, jež maltské orgány poskytly s ohledem na platné sazby daně z tonáže, a výpočtů, které provedla Komise, se zdá, že sazby daně z tonáže nejsou na Maltě nižší než sazby, jež Komise dosud schválila. Komise proto vyvozuje závěr, že sazba daně z tonáže na Maltě je v souladu s ustanoveními oddílu 3.1 pokynů pro námořní dopravu.

7.2.1.4. Požadavek související s vlajkou

(282) V rozhodnutí o zahájení řízení měla Komise za to, že požadavky související s vlajkou stanovené v maltských právních předpisech jsou mírnější, než se vyžaduje v pokynech pro námořní dopravu ([130]).

(283) Podle oddílu 3.1 pokynů pro námořní dopravu mohou majitelé lodí, kteří registrují některé své lodě mimo EHP, využít režim daně z tonáže platný v EHP, pokud podíl tonáže jejich flotily pod vlajkami států EHP činí více než 60 %. Je-li podíl tonáže flotily pod vlajkami států EHP nižší než 60 %, mohou zaregistrovat mimo EHP další lodě tehdy, pokud i) se podíl tonáže jejich flotily pod vlajkami států EHP nesnížil od 17. ledna 2004 nebo pokud se ii) celkový podíl všech plavidel pod vlajkami států EHP, která podléhají dani v dotčeném členském státě, nesnížil v posledních třech letech.

(284) Maltský režim daně z tonáže však nezajišťuje splnění podmínek uvedených v 283. bodě odůvodnění. Příjemce zejména může maltský režim daně z tonáže využít i tehdy, pokud nesnížil procentní podíl své flotily pod vlajkami EHP, která podléhá dani z tonáže, v období tří let ([131]). Příjemce může mimoto maltský režim daně z tonáže využít i tehdy, pokud se jednoduše zaváže, že zvýší či zachová procentní podíl své flotily pod vlajkami EHP podléhající dani z tonáže ([132]). Komise se proto domnívá, že režim daně z tonáže neposkytuje dostatečné záruky, aby bylo zajištěno, že společnosti podléhající dani z tonáže, které mají ve své flotile i plavidla, jež neplují pod vlajkou některého ze států EHP, podíl tonáže EHP v rámci flotily zvýší nebo zachovají, a že tudíž podíl tonáže pod vlajkami EHP zůstane na uspokojivé úrovni. V tomto ohledu není režim daně z tonáže v souladu s pokyny pro námořní dopravu, a není tudíž slučitelný s vnitřním trhem ([133]).

7.2.1.5. Časový pronájem/pronájem na cestu

(285) V rozhodnutí o zahájení řízení ([134]) vyslovila Komise pochybnosti ohledně do značné míry neomezené způsobilosti nájemců v případě časového pronájmu a podobných společností, které mohou využívat daň z tonáže. Komise se domnívala, že to není v souladu s cíli pokynů pro námořní dopravu.

(286) Pokyny pro námořní dopravu, jak je Komise vyložila ve svých předchozích rozhodnutích, umožňují nájemcům v případě pronájmu na cestu/čas a podobným komerčním provozovatelům lodí využívat daň z tonáže za určitých podmínek. Komise má za to, že tyto společnosti mohou daň z tonáže využívat pouze tehdy, pokud přispívají k cíli stanovenému v pokynech pro námořní dopravu, zejména podpoře registrování lodí pod vlajky států EH nebo udržení know-how EU, či kombinaci obou těchto cílů. Tak je tomu například tehdy, pokud kromě plavidel pronajatých na čas/cestu, jež vybaví a obsadí posádkou jiné společnosti, má příjemce využívající daň z tonáže ve své flotile také plavidla, pro něž sám zajišťuje posádku a technickou správu, a pokud tato plavidla představují

([130]) Viz 76. až 79. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([131]) Viz 24. bod odůvodnění písm. c) tohoto rozhodnutí.
([132]) Viz 25. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.
([133]) Skutečnost, že v praxi mohou být požadavky splněny, představuje záležitost, která je důležitá pro povinnost týkající se navrácení podpory (viz oddíl 7.3 tohoto rozhodnutí).
([134]) Viz 58. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

nejméně 20 % celkové flotily podléhající dani z tonáže ([135]). Jinou možností je, že podíl plavidel, která jsou pronajata na čas/cestu a neplují pod vlajkou některého ze států EHP, nepřesáhne 75 % flotily příjemce, která podléhá dani z tonáže ([136]). Další možností je, že členské státy vyžadují, aby nejméně 25 % celé flotily příjemce plulo pod vlajkami EHP ([137]). Ve všech zmíněných případech má příjemce využívající daň z tonáže povinnost zachovat/zvýšit podíl tonáže pod vlajkami EHP ve své vlastní flotile (vlastní plavidla nebo plavidla pronajatá bez posádky).

(287) Maltský režim neukládá žádný z požadavků uvedených v 286. bodě odůvodnění. Komise proto vyvozuje závěr, že právní rámec vztahující se na komerční provozovatele poskytující dopravní služby s loděmi, které plně vybaví a obsadí posádkou jiné společnosti, není v souladu s pokyny pro námořní dopravu.

7.2.1.6. Opatření na ochranu účelové vázanosti

(288) V oddíle 3.1 pokynů pro námořní dopravu se vyžaduje, aby bylo vyloučeno přelévání výhod mezi způsobilými a nezpůsobilými činnostmi. Daňové předpisy ukládají licencované loďařské organizaci povinnost vést oddělené účty, které odlišují příjmy a výnosy z činností námořní dopravy od ostatních zdrojů příjmů.

(289) Pravidla týkající se odčitatelnosti výdajů, která jsou obsažena v zákoně o dani z příjmu, vyžadují existenci přímé souvislosti mezi výdaji a příslušnými příjmy. Ustanovení čl. 14 odst. 1 zákona o dani z příjmu umožňuje výdaje odečíst pouze tehdy, pokud *„vznikly zcela a výhradně při vytváření příjmů“*. Proto nelze uplatnit odpočty výdajů, které vznikly při vytváření osvobozených zisků (včetně zisků podléhajících dani z tonáže), od ostatních druhů zdanitelných příjmů.

(290) Licencovaná loďařská organizace, jež využívá výhod systému daně z tonáže, musí předložit roční přiznání k dani z příjmu, které jednoznačně prokazuje rozdělení mezi způsobilým a nezpůsobilým příjmem. Ztráty z činností podléhajících dani z příjmů nelze započítat proti daňové povinnosti v rámci režimu daně z tonáže.

(291) Licencovaná loďařská organizace musí vypracovat finanční výkazy, jež jsou v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které schválila Unie, a předložit je ke kontrole autorizovanému účetnímu znalci.

(292) Loďařská organizace nemůže rozhodnout o vstupu do maltského systému daně z tonáže nebo o výstupu z něj podle toho, zda má zdanitelný zisk nebo ztráty. Pokud se licencovaná loďařská organizace nerozhodne jinak, spadá do oblasti působnosti režimu daně z tonáže. Jestliže se organizace rozhodne pro neúčast, nelze toto rozhodnutí zrušit ([138]). Maltská loďařská organizace nebo skupina nemůže proto mít část svých lodí v rámci režimu daně z tonáže a část v rámci režimu daně z příjmu.

(293) Článek 51 zákona o dani z příjmu obsahuje dalekosáhlá ustanovení proti zneužívání, která mají zabránit umělým opatřením a režimům usilujícím o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Toto obecné pravidlo proti zneužívání dodržuje doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování.

(294) Opatření proti zneužívání podporují sankce, které jsou uloženy v případě porušení. V těchto případech je tudíž kromě platby neuhrazené daně uložen úrok se sazbou ve výši 0,54 % měsíčně (tj. 6,48 % ročně) spolu s dalším penále ve výši až 1,5 % měsíčně (tj. 18 % ročně) z částky neuhrazené daně.

(295) Komise hodnotí kladně rovněž to, že se závazky Malty zabývají obavami uvedenými v rozhodnutí o zahájení řízení, pokud jde o příliš široký rozsah způsobilých činností ([139]) a organizací.

([135]) Rozhodnutí Komise ve věci litevské daně z tonáže, 36. bod odůvodnění.
([136]) Rozhodnutí Komise ze dne 13. května 2003 ve věci francouzské daně z tonáže, N737/2002, 35. bod odůvodnění (Úř. věst. C 38, 12.2.2004, s. 4); rozhodnutí Komise ve věci litevské daně z tonáže, 37. bod odůvodnění.
([137]) Rozhodnutí (EU) 2015/667, 42. bod odůvodnění.
([138]) Článek 6 daňových předpisů.
([139]) Viz 85. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

(296) Komise vyvozuje závěr, že maltská opatření na ochranu účelové vázanosti jsou důkladná a jsou v souladu s požadavky pokynů pro námořní dopravu a že její pochybnosti, které byly v tomto ohledu zmíněny, jsou tudíž rozptýleny.

7.2.1.7. Osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně

(297) Jak je uvedeno v oddíle 7.1.3, osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně představuje podporu.

(298) V čl. 3 odst. 1 písm. b) daňových předpisů je stanoveno osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně ([140]). Komise uznává osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu způsobilých lodí, které byly pořízeny nebo prodány v době, kdy se na ně v souladu s předpisy vztahoval režim daně z tonáže, od daně ([141]). Pokud jde o lodě, které byly pořízeny před vstupem příjemce do režimu daně z tonáže, tato výjimka by byla přijatelná pouze tehdy, jestliže nebyl překročen strop podpory stanovený v oddíle 11 pokynů pro námořní dopravu. Při výpočtu stropu podpory je nutno zohlednit kapitálové zisky z prodeje nadměrně odepsaných plavidel (k němuž došlo před vstupem do režimu daně z tonáže). To znamená, že v případě lodí pořízených před vstupem do režimu daně z tonáže musí být při vstupu do režimu daně z tonáže vypořádány skryté daňové povinnosti vyplývající z nadměrného odpisu, pokud nemohou být urovnány v rámci stropu podpory během desetiletého období. Takovéto skryté daňové povinnosti bude obvykle nutné stanovit jako rozdíl mezi tržní hodnotou a daňovou hodnotou plavidla v době vstupu do systému daně z tonáže.

(299) Vzhledem k současnému příliš obecnému znění článku 85 A zákona o obchodní lodní dopravě, jenž umožňuje prohlásit za loď podléhající dani z tonáže (která poté může využívat daň z tonáže) jakékoli plavidlo bez ohledu na činnosti, jež vykonává, a kvůli neexistenci pravidel zabývajících se možným nadměrným odpisem plavidla pořízeného před vstupem do režimu daně z tonáže se Komise domnívá, že maltské právní předpisy neomezují náležitě osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně, a to jak z hlediska částek, tak z hlediska příjemců. Obecná výjimka, jaká je stanovena v maltském režimu, nesplňuje požadavky na slučitelnost.

(300) Komise vyvozuje závěr, že osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od zisku není ve stávajícím znění slučitelné s pravidly vnitřního trhu, jelikož se výjimka vztahuje na plavidla, která byla odepsána podle pravidel týkajících se daně z příjmu před převedením do režimu daně z tonáže. Tato výjimka proto představuje protiprávní a neslučitelnou podporu. Příslušné ustanovení je tudíž třeba pozměnit.

7.2.1.8. Závěr

(301) Na základě výše uvedených skutečností vyvozuje Komise závěr, že následující aspekty maltského režimu daně z tonáže nejsou slučitelné s pokyny pro námořní dopravu: způsobilost činností „*stanovených případně jinak*“, způsobilost členů bez vlastního pohonu, podmínky způsobilosti vlečných lodí a plovoucích bagrů, způsobilost rybářských plavidel a vrtných plošin pro těžbu ropy, osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně a neexistence záruk ohledně pronájmu lodi bez posádky, vedlejších příjmů, vazby vlajky EHP a časového pronájmu/pronájmu na cestu. Z těchto důvodů není maltský režim daně z tonáže slučitelný s pokyny pro námořní dopravu.

(302) Tyto neslučitelné aspekty však lze v budoucnu napravit provedením závazků, které Malta přijala a které jsou uvedeny v příloze, zejména v bodech 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 a 22. Po provedení závazků uvedených v příloze v tříměsíční lhůtě bude tudíž maltský režim daně z tonáže slučitelný, a to ode dne úplného provedení těchto závazků.

([140]) Viz 14. bod odůvodnění.
([141]) Viz např. rozhodnutí Komise ve věci finské daně z tonáže, 38. bod odůvodnění; ve věci chorvatské daně z tonáže, 50. až 53., 113. bod odůvodnění, a ve věci italské daně z tonáže, 28. až 33., 64. až 66. bod odůvodnění.

7.2.2. *Osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně*

(303) Jak je uvedeno v oddíle 7.1.3, osvobození kapitálových zisků souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně, které se vztahuje na maltské rezidenty, představuje podporu.

(304) Nákup a prodej podílů v loďařských společnostech je součástí investiční činnosti (která podle pokynů pro námořní dopravu není pro daň z tonáže způsobilá ([142])), a nikoli činnosti námořní dopravy. V pokynech pro námořní dopravu je jednoznačně uvedeno, že by členské státy měly „*zachovat běžné úrovně daní […] pro […] osobní odměnu akcionářů a ředitelů*“. Toto pravidlo je nezbytné, aby se slučitelná podpora zaměřila na činnost, která potřebuje podpořit, a aby bylo pokud možno omezeno narušení hospodářské soutěže v ostatních odvětvích. V opačném případě by nárok na osvobození od daně měli i akcionáři společností, kterým je poskytována slučitelná podpora (a stejně tak i případní akcionáři těchto akcionářů). To by však výši podpory, která byla původně schválena pro určitou společnost v daném odvětví, znásobilo na nepředvídatelně vysoké úrovně, takže by touto podporou mohlo být nakonec „kontaminováno“ mnoho hospodářských odvětví (podle činností akcionářů, kteří jsou příjemci podpory). Takovýto výsledek by byl v rozporu s účinností pravidel státní podpory a rovněž se zásadou zákazu státních podpor, jež vyžaduje, aby se jakákoli výjimka (slučitelná podpora) uplatňovala restriktivně a aby byla náležitě zacílená.

(305) Komise vyvozuje závěr, že osvobození kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech od daně ve prospěch maltských rezidentů není slučitelné s pravidly vnitřního trhu. Tato výjimka proto představuje protiprávní a neslučitelnou podporu, kterou je třeba zrušit. Komise hodnotí kladně skutečnost, že se maltské orgány v bodě 16 závazků v příloze zavázaly tuto výjimku zrušit.

7.2.3. *Osvobození úroků nebo jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně*

(306) Jak je uvedeno v 212. bodě odůvodnění, ustanovení čl. 3 odst. 2 daňových předpisů představuje podporu pro finanční instituce.

(307) Oblast působnosti pokynů pro námořní dopravu, a tudíž výhoda plynoucí z daně z tonáže, je omezena na „přepravu zboží a osob po moři“. To nezahrnuje finanční instituce poskytující půjčky, vydávající záruky nebo cenné papíry v souvislosti s vlastnictvím, vedením, správou nebo provozováním lodí, jak je přípustné podle čl. 3 odst. 2 daňových předpisů.

(308) Pro předmětnou výjimku jako takovou nejsou v pokynech pro námořní dopravu uvedeny žádné důvody slučitelnosti. Malta neuvedla jiné důvody slučitelnosti na základě čl. 107 odst. 2 nebo 3 SFEU. Komise se nedomnívá, že by předmětnou výjimku bylo možno pokládat za slučitelnou na základě jiného důvodu slučitelnosti stanoveného ve Smlouvě.

(309) Komise vyvozuje závěr, že stávající podmínky režimu týkající se finančních institucí nejsou slučitelné s pokyny pro námořní dopravu, a představují tudíž protiprávní a neslučitelnou podporu, kterou je třeba zrušit. Komise hodnotí kladně skutečnost, že se maltské orgány v bodě 3 závazků v příloze zavázaly tuto výjimku zrušit.

7.2.4. *Osvobození od určitých poplatků za dokumenty a převody*

(310) Ačkoliv by osvobození od poplatků za dokumenty a převody bylo možno schválit v případě, že by přímým příjemcem byla skutečná loďařská společnost, avšak pouze tehdy, není-li překročen strop podpory stanovený v oddíle 11 pokynů pro námořní dopravu, stávající výjimka by mohla zvýhodnit společnosti, jež nepůsobí v oblasti námořní dopravy. Mimoto neexistuje žádný mechanismus pro dodržení oddílu 11 pokynů pro námořní dopravu.

(311) Malta neuplatnila žádný důvod slučitelnosti a s ohledem na opatření v jeho současné podobě nevidí ani Komise žádný takovýto důvod.

([142]) Oddíl 3.1 pokynů pro námořní dopravu.

(312) Komise vyvozuje závěr, že osvobození od určitých poplatků za dokumenty a převody, pokud jde o transakce v souvislosti s obchodovatelnými cennými papíry, které se týkají loďařských organizací, ve prospěch maltských rezidentů není slučitelné s pravidly vnitřního trhu. Tato výjimka proto představuje protiprávní a neslučitelnou podporu, kterou je třeba zrušit. Komise hodnotí kladně skutečnost, že se maltské orgány v bodě 17 závazků v příloze zavázaly tuto výjimku zrušit.

7.2.5. *Osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra*

(313) Stávající právní předpisy neomezují náležitě uplatňování rozhodovací pravomoci ministra, pokud jde o osvobození lodí od placení poplatků podle daňových předpisů, na dobročinné a humanitární účely, jak zamýšlely maltské orgány.

(314) Malta neuplatnila žádný důvod slučitelnosti a s ohledem na opatření v jeho současné podobě nevidí ani Komise žádný takovýto důvod.

(315) Komise vyvozuje závěr, že možnost vyjmout plavidla dle uvážení ministra není slučitelná s pravidly vnitřního trhu. Tato možnost týkající se vynětí představuje tudíž protiprávní a neslučitelnou podporu, kterou je třeba zrušit. Komise hodnotí kladně skutečnost, že se v bodě 19 závazků v příloze maltské orgány zavázaly vydat pokyny s cílem zajistit, aby byla rozhodovací pravomoc ministra uplatněna pouze v případě humanitárních a dobročinných akcí, které nezahrnují nabízení zboží a služeb na trhu.

7.2.6. *Strop podpory*

(316) Co se týká stropu podpory, v oddíle 11 druhém odstavci pokynů pro námořní dopravu je stanovena maximální výše podpory, aby se zabránilo kumulaci podpory ve výši, která není přiměřená cílům společného zájmu Společenství a která by mohla vést k soupeření členských států v poskytování dotací. Celková podpora ([143]) ve prospěch loďařských společností nesmí poskytovat výhodu větší, než je výhoda, kterou představuje snížení daně a nákladů na sociální zabezpečení námořníků na nulu a snížení daně z příjmů právnických osob pocházejících z činností námořní dopravy na úroveň uvedenou v oddíle 3.1 předposledním odstavci pokynů pro námořní dopravu.

(317) Malta poskytla věrohodné informace ohledně toho, že strop byl v minulosti vždy dodržen, a zavázala se zajistit dodržování stropu i v budoucnu. To doplňuje závazek týkající se toho, že od příjemců využívajících daň z tonáže se bude vyžadovat, aby s ohledem na strop podpory předkládali povinné každoroční prohlášení o souladu. Malta se mimoto v bodě 12 závazků v příloze zavázala zavést formální ustanovení o kontrole stropu podpory.

7.3. **Navrácení podpory**

7.3.1. *Hodnocení podpory jako nové/existující podpory, legitimní očekávání a právní jistota*

(318) V článku 22 a příloze IV (oddíle 3) aktu o přistoupení ([144]) je stanoveno, že se podpory v odvětví dopravy považují za existující podpory ve smyslu čl. 88 odst. 1 Smlouvy do konce třetího roku po dni přistoupení, za předpokladu, že byly do čtyř měsíců ode dne přistoupení sděleny Komisi.

([143]) S výjimkou podpory na vzdělávání, podpory na restrukturalizaci, podpory související se závazky veřejné služby a podpory na zahájení činnosti pro nové služby pobřežní plavby.

([144]) Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (dále jen „akt o přistoupení") (Úř. věst. L 236, 23.9.2003, s. 33). Co se týká tvrzení Malty, že režim daně z tonáže a související opatření byla zavedena v roce 1973, postačuje uvést, že se bod 1 písm. a) oddílu 3 přílohy IV aktu o přistoupení na podpory v odvětví dopravy nevztahuje.

(319) Ke dni přistoupení Malta Komisi sdělila, že maltský režim daně z tonáže je v souladu s tehdy platnými pravidly a poskytuje záruky týkající se splnění požadavku souvisejícího s vlajkou, nepředložila však Komisi podrobné údaje o režimu v souladu s ustanoveními smlouvy o přistoupení, aby bylo možno zjistit, zda se jedná o existující podporu. Jednání mezi Komisí a maltskými orgány v souvislosti s dopravními záležitostmi se uskutečnila dne 19. října 2000 a 18. září 2001 a stručná diskuse o dani z tonáže je zaznamenána v zápisu a stanovisku maltských orgánů k jednání ([145]). Na schůzce během konference o přistoupení Malty k EU, která se konala dne 26. října 2001, bylo dohodnuto doporučit předběžné uzavření jednání o kapitole týkající se dopravy, která výslovně zahrnovala státní podporu v odvětví dopravy.

(320) Komise se domnívá, že se Malta a příjemci nemohou dovolávat legitimních očekávání ani právní jistoty, pokud jde o opatření podpory, která jsou předmětem tohoto rozhodnutí. Podle ustálené judikatury nemohou existovat legitimní očekávání ohledně zákonnosti podpory, pokud nebyla podpora poskytnuta podle postupu stanoveného v článku 108 SFEU, jelikož s řádnou péčí postupující hospodářský subjekt by měl být obvykle schopen se ujistit, zda byl tento postup dodržen ([146]). V daném případě je zřejmé, že oznamovací postup podle článku 108 a postup stanovený v aktu o přistoupení nebyly dodrženy, žádná legitimní očekávání tudíž neexistují. Jednání, která Malta citovala ([147]), mimoto nevedla k závěru, že Komise poskytla konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění, že se režim daně z tonáže bude pokládat za existující podporu.

(321) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nepředstavují opatření v daném případě existující podporu, která spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ([148]). Malta a příjemci se nemohou dovolávat legitimních očekávání ani právní jistoty, pokud jde o opatření podpory, která jsou předmětem tohoto rozhodnutí.

7.3.2. *Režim daně z tonáže*

7.3.2.1. Způsobilé typy plavidel

(322) V pravidlech z roku 2012 týkajících se interního postupu jsou uvedena rybářská plavidla, rekreační jachty, stálá zařízení na volném moři včetně vrtných plošin pro těžbu ropy, mobilní plošiny, jiné než námořní remorkéry, plovoucí jeřáby bez vlastního pohonu, pontony, plavidla, jejichž hlavním účelem je provozování hazardních her a/nebo kasin, a podobná plavidla jako nezpůsobilá pro osvobození od daně z příjmu a zacházení jako s „loděmi podléhajícími dani z tonáže“, jelikož se nezabývají „činnostmi námořní dopravy“ ([149]).

(323) Seznam lodí podléhajících dani z tonáže, který Malta poskytla, a související vysvětlení prokazují, že takto jsou pravidla uplatňována i v praxi, a Malta potvrdila, že žádná takováto plavidla v příslušném období daň z tonáže nevyužívala. Pravidla z roku 2012 týkající se interního postupu objasňují, které typy plavidel se nepovažují za plavidla vykonávající činnosti námořní dopravy ve smyslu zákona o obchodní lodní dopravě. Minulá praxe od roku 2004 se od těchto pravidel neodchylovala. Komise tudíž vyvozuje závěr, že rybářská plavidla, rekreační jachty, stálá zařízení na volném moři včetně vrtných plošin pro těžbu ropy, mobilní plošiny, jiné než námořní remorkéry, plovoucí jeřáby bez vlastního pohonu, pontony, plavidla, jejichž hlavním účelem je provozování hazardních her a/nebo kasin, režim daně z tonáže v praxi nevyužívala, ačkoliv teoreticky byl pro ně dostupný.

(324) Co se týká možnosti stanovené článku 85 zákona o obchodní lodní dopravě, že činnosti námořní dopravy „*mohou být stanoveny jinak*“, Malta potvrdila, že nebyly vydány žádné předpisy, pravidla, rozhodnutí nebo pokyny, které by usilovaly o rozšíření definice činností námořní dopravy. Komise proto vyvozuje závěr, že se definice činností námořní dopravy nevztahovala na jiné činnosti než mezinárodní přepravu zboží nebo cestujících po moři.

([145]) Maltské přístupové dokumenty CONF-M 51/00 a CONF-M 65/01.
([146]) Viz věc Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, bod 25 a citovaná judikatura.
([147]) Viz 319. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.
([148]) Nařízení Komise (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9, které nahradilo nařízení Rady č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1).
([149]) Viz 10. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí.

(325) Komise tudíž dospěla k závěru, že ačkoliv byla oblast působnosti režimu nepřijatelně široká, nezpůsobilým plavidlům nebyla vyplacena žádná podpora, navrácení podpory proto není nutné.

Vlečné lodě a plovoucí bagry

(326) Ačkoliv Malta nezavedla výslovné požadavky týkající se hloubení a vlečení, maltské orgány potvrdily, že v období od roku 2004 do roku 2016 přiznaly status lodi podléhající dani z tonáže pouze takovým plavidlům, pro něž bylo potvrzeno, že jsou po většinu doby provozu využita v mezinárodní přepravě zboží v souladu s parametry stanovenými v pokynech pro námořní přepravu. Z uplatňování daně z tonáže byly vyloučeny zejména remorkéry provozované v přístavech a daň z tonáže je omezena na plavidla zabývající se mezinárodní námořní dopravou.

(327) Po posouzení informací, které Malta předložila, bere Komise na vědomí, že pro daň z tonáže byla v případě vlečení schválena pouze plavidla plující pod vlajkami EHP a že požadavky pokynů byly při uplatňování daně z tonáže na tato plavidla v dotčeném období fakticky dodrženy.

(328) Komise proto vyvozuje závěr, že navrácení podpory není nutné.

7.3.2.2. Příjmy podléhající dani z tonáže

Vedlejší činnosti

(329) Co se týká vedlejších činností výletních lodí, Komise na základě informací, které Malta poskytla, za prvé uvádí, že zisky případných subdodavatelů nebyly v rámci režimu daně z tonáže způsobilé, a za druhé že služby, které jsou obvykle poskytovány zákazníkům na palubě lodí, a rovněž služby v souvislosti s výlety na pevninu využívaly daň z tonáže pouze tehdy, pokud je loďařská organizace pořídila za obvyklých tržních podmínek. Komise se proto ujistila, že výklad činností námořní dopravy, jak jej uplatňuje Malta, zajistil, že fakticky byl dodržen rozsah činností, které Komise v minulosti schválila jako vedlejší příjmy způsobilé pro daň z tonáže.

(330) Komise rovněž uvádí, že Malta v praxi jednala s každým majitelem/provozovatelem výletních lodí, který chtěl vstoupit do maltského režimu daně z tonáže, individuálně s cílem pochopit před vstupem do režimu daně z tonáže rozsah jeho činnosti. To poskytlo mechanismus, jehož prostřednictvím byly maltské orgány schopny zajistit, že majitelé a provozovatelé těchto lodí využívají výhody režimu daně z tonáže jen v náležitých případech. Ačkoliv nebyl zaveden formální požadavek, který by zajišťoval, že vedlejší příjmy tvoří méně než 50 % příjmů plavidla podléhajících dani z tonáže, maltské orgány prokázaly, že většinu příjmů jednotlivých plavidel pocházejících z námořní činnosti tvořily hlavní příjmy z námořní činnosti. Komise proto vyvozuje závěr, že navrácení podpory není nutné.

Časový pronájem/pronájem na cestu a pronájem bez posádky

(331) Na základě vysvětlení, které bylo obdrženo od Malty, Komise uvádí, že se maltské loďařské organizace, které využívaly daň z tonáže, nezabývaly činnostmi v souvislosti s časovým pronájmem, a že maltská flotila podléhající dani z tonáže pluje převážně (konkrétně 90 %) pod vlajkami EHP.

(332) Loděmi, které byly pronajaty bez posádky a které byly v minulosti schváleny v rámci režimu daně z tonáže, nebyly lodě pronajaté bez posádky třetím stranám, jak prokazuje přehled pro období 2004–2016, jenž Malta předložila útvarům Komise.

(333) Komise proto vyvozuje závěr, že s ohledem na časový pronájem/pronájem na cestu a pronájem bez posádky není navrácení podpory nutné.

7.3.2.3. Vazba vlajky

(334) Co se týká minulého období, Malta poskytla pro jednotlivé příjemce údaje o podílu maltských plavidel a plavidel plujících pod vlajkami EHP. Podíl plavidel pod vlajkami EHP u jednotlivých příjemců zdaleka přesahuje 60 % podíl vyžadovaný v pokynech pro námořní dopravu.

7.3.2.4. Osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhajících dani z tonáže od daně

(335) Příslušná ustanovení vyžadují změnu, jelikož osvobození od daně není omezeno na výnosy z prodeje nebo převodu lodí, jež byly pořízeny a prodány v době zařazení do režimu daně z tonáže. Bez ohledu na příliš obecný rozsah osvobození od daně Malta věrohodně prokázala, že v minulosti bylo osvobození od daně využito pouze v případě prodeje lodí a transakcí souvisejících s loděmi podléhajícími dani, které loďařské společnosti pořídily nebo prodaly v době, kdy tyto lodě podléhaly dani z tonáže. Komise se proto domnívá, že navrácení podpory není nutné.

7.3.2.5. Závěr

(336) Jelikož v praxi nebyly v rámci maltského režimu daně z tonáže nezpůsobilým příjemcům vyplaceny žádné částky, Komise dospěla k závěru, že v tomto ohledu není navrácení podpory nutné.

7.3.3. *Úroky nebo jiné příjmy vyplacené v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže*

(337) Vzhledem k vysvětlení, které Malta poskytla ([150]), má Komise za to, že žádná finanční instituce neměla v praxi prospěch z osvobození úroků a jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně. Jelikož v rámci tohoto opatření nebyla příjemcům vyplacena žádná podpora, není navrácení nutné.

7.3.4. *Osvobození od poplatku za dokumenty a převody a osvobození kapitálových zisků souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně*

(338) Podle pravidel obecného daňového systému by byly od daně osvobozeny kapitálové zisky z převodu podílů v případě všech nerezidentů Malty. Podle ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. u) bodu 1 zákona o dani z příjmu jsou od daně osvobozeny veškeré příjmy, které společnost registrovaná na Maltě získá z účasti nebo převodu této účasti.

(339) V souvislosti s poplatky za dokumenty a převody je v případě, je-li polovina kmenového akciového kapitálu ovládána nerezidenty, transakce od poplatku osvobozena v rámci obecného systému. Osvobození od poplatku existuje mimoto rovněž v případě vnitroskupinových převodů.

(340) Malta přijala opatření k sestavení reprezentativního vzorku akcionářů loďařských společností s cílem určit typickou vlastnickou strukturu. Malta tento vzorek sestavila tak, aby zohledňoval složení maltské flotily podléhající dani z tonáže. Po určení vhodného souboru společností k přesnému zohlednění flotily prověřila Malta individuálně vlastnictví podílů v těchto společnostech v daném období. Malta zjistila, že všechny tyto společnosti vlastnili v období od roku 2004 do roku 2016 výhradně nerezidenti. Malta mimoto provedla zvláštní průzkum týkající se transakcí akcionářů v daném období ve snaze určit transakce týkající se maltského rezidenta. Výsledkem průzkumu bylo to, že zjištěna byla pouze jedna transakce týkající se maltského rezidenta. Tato transakce se týkala skupiny, v níž byli všichni ostatní akcionáři nerezidenti. Velikost zjištěné transakce znamenala, že i kdyby se neuplatnily obecné výjimky na základě zahraničního vlastnictví, byla by společná hodnota kapitálového zisku a poplatku za dokumenty a převody podstatně nižší než prahová hodnota *de minimis*.

(341) Strukturovaný reprezentativní vzorek sestavený Maltou ve spojení s průzkumem transakcí, dostupnými výjimkami v rámci obecného daňového systému a prahovou hodnotou *de minimis* naznačuje, že navrácení podpory nebude pravděpodobně rozsáhlé. Nelze však vyloučit, že v rámci těchto dvou opatření byla vyplacena podpora, pokud se nepoužije žádná z výše uvedených výjimek a vyplacená částka přesáhne prahovou hodnotu *de minimis*. V těchto případech by měla být vyplacená podpora získána zpět.

(342) Co se týká metodiky pro navrácení podpory, částka, kterou je třeba získat zpět, by měla zahrnovat poplatek nebo daň, které by měly být uhrazeny, pokud by se použilo obecně platné pravidlo. K určení potenciálních příjemců musí maltské orgány nejprve stanovit vlastnickou strukturu loďařských společností. Jako druhý krok musí maltské orgány ověřit, zda se transakce vedoucí k vzniku poplatku za dokumenty a převody a zdanění kapitálových zisků v souvislosti s podíly v loďařských společnostech týkaly maltského rezidenta.

([150]) Viz 136. bod odůvodnění.

7.3.5. *Osvobození od plazení poplatků dle uvážení ministra*

(343) Pravomoc ministra popsaná v 23. a 313. bodě odůvodnění tohoto rozhodnutí nebyla nikdy využita, a navrácení podpory není proto nutné.

7.4. **Závazky**

(344) Komise vítá závazky Malty uvedené v příloze tohoto rozhodnutí.

7.5. **Jazyk**

(345) Malta se vzdala svého práva na přijetí tohoto rozhodnutí v maltštině. Závazné je proto anglické znění.

8. **ZÁVĚR**

(346) Komise konstatuje, že režim daně z tonáže představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Kromě uplatnění daně z tonáže ve vztahu k příjmům z provozu plavidel je podpora obsažena v osvobození kapitálových zisků souvisejících s podíly v loďařských společnostech od daně, které se vztahuje na maltské rezidenty; osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně, které se vztahuje na maltské rezidenty; osvobození od poplatku za dokumenty a převody týkající se podílů, které se vztahuje na maltské rezidenty; osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra a osvobození finančních institucí od daně z úroků a jiných příjmů v souvislosti s financováním loďařských společností a lodí podléhajících dani z tonáže.

(347) Komise konstatuje, že osvobození dividend z podílů v loďařských společnostech od daně nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, jelikož neposkytuje selektivní výhodu.

(348) Komise uvádí, že s vnitřním trhem nejsou slučitelná níže uvedená opatření státní podpory:

a) režim daně z tonáže s ohledem na tyto aspekty: způsobilost činností, které „*mohou být stanoveny jinak*“, způsobilost členů bez vlastního pohonu, podmínky způsobilosti vlečných lodí a plovoucích bagrů, způsobilost rybářských plavidel a vrtných plošin pro těžbu ropy, osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí podléhající dani z tonáže od daně a neexistence záruk, pokud jde o pronájem lodi bez posádky, vedlejší příjmy, vazbu vlajky s EHP a časový pronájem/pronájem na cestu;

b) osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně, které se vztahuje na maltské rezidenty;

c) osvobození úroků nebo jiných příjmů finančních institucí v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně z příjmu;

d) osvobození od poplatku za dokumenty a převody v případě převodu podílů v loďařských organizacích, které se vztahuje na maltské rezidenty;

e) osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra.

(349) Komise konstatuje, že neslučitelná opatření státní podpory uvedená v 348. bodě odůvodnění musí být zrušena. Provedení závazků uvedených v příloze tohoto rozhodnutí ze strany Malty však zajistí, aby byl maltský režim daně z tonáže slučitelný, a to ode dne úplného provedení těchto závazků.

(350) Komise uvádí, že režim daně z tonáže tak, jak je maltskými orgány spravován v praxi, nevedl k vyplacení podpory nezpůsobilým příjemcům. K vyplácení podpory nedošlo mimoto ani s ohledem na osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra a osvobození úrokových příjmů nebo jiných příjmů finančních institucí v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně z příjmu.

(351) Komise konstatuje, že neslučitelná státní podpora, která byla vyplacena s ohledem na osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně, jež se vztahuje na maltské rezidenty, a s ohledem na osvobození od poplatků za dokumenty a převody v případě převodu podílů v loďařských organizacích, jež se vztahuje na maltské rezidenty, musí být navrácena v rozsahu, v němž přesahuje prahovou hodnotu *de minimis*,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Podpora poskytnutá v rámci režimu daně z tonáže představuje ode dne 1. května 2004 novou podporu ve smyslu smlouvy o přistoupení.

Článek 2

Podpora poskytnutá v rámci režimu daně z tonáže je slučitelná s vnitřním trhem s výhradou dodržení požadavků stanovených v příloze.

Článek 3

1. Níže uvedené prvky maltského režimu daně z tonáže nejsou slučitelné s vnitřním trhem:

a) způsobilost příjmů pocházejících z provozu člunů bez vlastního pohonu, vrtných plošin pro těžbu ropy a rybářských plavidel pro daň z tonáže;

b) způsobilost příjmů pocházejících z vlečných lodí a plovoucích bagrů a z pronájmu lodi bez posádky pro daň z tonáže bez omezení;

c) způsobilost plavidel v rámci časového pronájmu/pronájmu na cestu pro daň z tonáže bez omezení;

d) způsobilost příjmů z vedlejších činností pro daň z tonáže bez omezení v tom smyslu, že většina příjmů příjemce podléhajících dani z tonáže pochází z hlavních činností námořní dopravy, a nezavedení mechanismů, které zajišťují, aby byly služby na pevnině poskytovány za obvyklých tržních podmínek;

e) způsobilost společností působících v oblasti námořní dopravy pro daň z tonáže, aniž by se požadovalo, že loďařské organizace podléhající dani z tonáže, které mají ve své flotile rovněž plavidla, jež neplují pod vlajkou některého ze států EHP, zvýší nebo zachovají podíl tonáže pod vlajkami EHP ve flotile, je-li tento podíl nižší než 60 %;

f) způsobilost činností, které „mohou být stanoveny jinak“, pro daň z tonáže;

g) osvobození kapitálových zisků z prodeje nebo převodu lodí od daně vztahující se na maltské rezidenty.

2. S vnitřním trhem nejsou slučitelná rovněž tato opatření:

a) osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů v loďařských společnostech od daně, které se vztahuje na maltské rezidenty;

b) osvobození úroků nebo jiných příjmů finančních institucí v souvislosti s financováním loďařských společností nebo lodí podléhajících dani z tonáže od daně z příjmu;

c) osvobození od poplatku za dokumenty a převody v případě převodu podílů v loďařských společnostech, které se vztahuje na maltské rezidenty;

d) osvobození od placení poplatků dle uvážení ministra.

Malta tyto daňové výjimky ve svých právních předpisech zruší a oblast působnosti režimu daně z tonáže přizpůsobí, jak je uvedeno v závazcích stanovených v příloze.

Článek 4

V souvislosti s opatřením uvedeným v čl. 3 odst. 1 a v souvislosti s opatřeními uvedenými v čl. 3 odst. 2 písm. b) a d) nebyla poskytnuta žádná jednotlivá podpora. V souvislosti s těmito opatřeními není navrácení podpory nutné.

Článek 5

Jednotlivé podpory poskytnuté v rámci opatření uvedených v čl. 3 odst. 2 písm. a) a c) nejsou slučitelné a musí být získány zpět, ledaže splňují podmínky stanovené v článku 3 nařízení (EU) č. 1407/2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis*.

Článek 6

1. Malta zajistí navrácení neslučitelné podpory poskytnuté v rámci opatření uvedených v článku 5 od příjemců.

2. Částky, které mají být získány zpět, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.

3. Úroky se vypočtou jako složený úrok v souladu s kapitolou V nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ([151]) a s nařízením Komise (ES) č. 271/2008 ([152]), kterým se mění nařízení (ES) č. 794/2004.

Článek 7

1. Zpětné získání neslučitelné podpory poskytnuté v rámci opatření uvedených v článku 5 se provede s okamžitým účinkem.

2. Malta zajistí provedení tohoto rozhodnutí ve lhůtě čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 8

Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí informuje Malta Komisi o opatřeních, která byla přijata k zajištění souladu s tímto rozhodnutím, a poskytne tyto informace:

a) celkovou částku neslučitelné podpory, kterou obdrželi všichni zjištění příjemci;

b) celkovou částku (jistinu a úroky splatné při navrácení), kterou má každý příjemce vrátit;

c) podrobný popis opatření k zajištění souladu s tímto rozhodnutím, která již byla přijata a která se plánují;

d) doklady prokazující, že veškerým příjemcům bylo nařízeno, aby neslučitelnou podporu vrátili.

([151]) Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

([152]) Nařízení Komise (ES) č. 271/2008 ze dne 30. ledna 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 794/2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 82, 25.3.2008, s. 1).

Článek 9

Toto rozhodnutí je určeno Republice Malta.

V Bruselu dne 19. prosince 2017.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise

PŘÍLOHA

ZÁVAZKY PŘIJATÉ MALTOU

1. Malta se zavazuje, že z uplatňování daně z tonáže výslovně vyloučí tato plavidla:

   a) rybářská plavidla a plavidla k průmyslovému zpracování ryb;

   b) soukromé jachty a lodě využívané především pro sport nebo rekreaci;

   c) stálá zařízení na volném moři a plovoucí zásobovací plošiny;

   d) remorkéry a plovoucí bagry, jiné než námořní;

   e) lodě, jejichž hlavním účelem je poskytování zboží a služeb, jež jsou obvykle poskytovány na pevnině;

   f) stacionární plavidla využívaná za účelem ubytování nebo stravování (plovoucí hotely nebo restaurace);

   g) lodě používané především k provozování hazardních her nebo jako kasina (plovoucí nebo výletní kasina).

2. Malta se zavazuje, že v právních předpisech výslovně stanoví (přičemž budou přímo použity podmínky uvedené v pokynech pro námořní dopravu) omezení daně z tonáže na plavidla zabývající se mezinárodní přepravou zboží nebo cestujících po moři a na níže uvedená plavidla (která byla dříve schválena na žádost ostatních členských států):

   a) plavidla pro pokládku kabelů;

   b) plavidla pro pokládku potrubí;

   c) plovoucí jeřáby a

   d) výzkumná plavidla.

3. Malta se zavazuje zrušit ustanovení čl. 3 odst. 2 daňových předpisů a možnost, aby daně z tonáže využívaly finanční instituce, a omezit využívání daně z tonáže na organizace, které převzaly rizika a povinnosti s ohledem na provozování lodě podléhající dani z tonáže (tj. technická správa a obsazení posádkou) nebo které vykonávají činnosti námořní dopravy.

4. Malta se zavazuje, že uplatňování daně z tonáže na pronájem lodí bez posádky a podobné transakce mezi třetími stranami ([1]) výslovně omezí. Pronájem plavidel bez posádky třetím stranám a podobné transakce mezi třetími stranami mohou být způsobilé pouze jako vedlejší činnost skutečných loďařských společností v rámci dočasné nadměrné kapacity, a to s výhradou těchto podmínek:

   a) jedná se pouze o řešení situace dočasné nadměrné kapacity;

   b) na dobu nejvýše tří let;

   c) kapacita pronajatá bez posádky nepřesáhne 50 % flotily loďařských společností podle výpočtu na základě skupiny;

   d) nadbytečná kapacita pořízená výslovně pro účely pronájmu třetím stranám nemůže být způsobilá.

5. Malta se zavazuje, že stávající a noví účastníci režimu daně z tonáže musí mít nejméně 25 % své flotily podléhající dani z tonáže pod vlajkami EHP bez ohledu na požadavek týkající se zachování nebo zvýšení podílu, jak je uvedeno v oddíle 3.1 (bodě 8) pokynů pro námořní dopravu.

6. Malta se zavazuje způsobilost pro daň z tonáže v případě plovoucích bagrů výslovně omezit na bagry, jejichž činnost představuje „námořní dopravu“, tj. přepravu vytěženého materiálu na otevřeném moři, ve více než 50 % ročního provozního času, a pouze s ohledem na tuto dopravní činnost. Způsobilými plovoucími bagry budou pouze bagry zaregistrované v některém z členských států nebo EHP.

([1]) To zahrnuje rovněž pronájem lodí (zejména jachet) bez posádky fyzickým osobám.

7. Malta se zavazuje způsobilost pro daň z tonáže v případě vlečení výslovně omezit na plavidla, jejichž činnost představuje námořní dopravu ve více než 50 % ročního provozního času. Čekací dobu lze poměrným způsobem přizpůsobit této části celkové činnosti účinně uskutečněné při vlečení, která představuje „námořní dopravu“. Vlečení, které je prováděno mimo jiné v přístavech nebo které představuje pomoc plavidlu s vlastním pohonem dosáhnout přístavu, nepředstavuje „námořní dopravu“ a způsobilá budou pouze plavidla zaregistrovaná v členském státě nebo v EHP.

8. Malta se zavazuje, že upraví způsobilost vedlejších příjmů, jak je uvedeno v 88. až 91. bodě odůvodnění konečného rozhodnutí Komise v dané věci, a to podrobným předpisem, jehož znění bylo sděleno Komisi a který stanoví, že vedlejší příjmy, které jsou specifické pro loď, i ostatní vedlejší příjmy nepřesáhnou 50 % celkových hrubých příjmů (specifických pro loď i ostatních) společnosti, která je příjemcem. Malta se rovněž zavazuje z daně z tonáže zcela vyloučit příjmy z činností uvedených v 87. bodě odůvodnění konečného rozhodnutí Komise v dané věci.

9. Malta se zavazuje zajistit, aby se osvobození kapitálových zisků z prodeje lodí od daně vztahovalo pouze na lodě provozované v rámci režimu daně z tonáže společnostmi, které se zabývají skutečnými činnostmi námořní dopravy, a zavést požadavek, aby tuto výjimku mohly využít pouze lodě pořízené a prodané v době, kdy podléhají režimu daně z tonáže.

10. Malta se zavazuje, že loďařské společnosti (s výjimkou společností spravujících lodě) nebudou daň z tonáže (s výjimkou společností spravujících lodě ([2])) využívat, ledaže:

    a) při vstupu do režimu mají nejméně 60 % tonáže své flotily ([3]) pod vlajkou některého členského státu Unie nebo státu, který je smluvní stranou Dohody o EHP; nebo

    b) zachovají nebo zvýší podíl tonáže své flotily provozované pod vlajkou některého členského státu Unie nebo státu, který je smluvní stranou Dohody o EHP, ke dni vstupu do režimu.

    Organizace musí mít každopádně do třetího roku činnosti nejméně 60 % flotily podléhající dani z tonáže pod vlajkami EHP.

    V souvislosti s počátečním vstupem loďařské organizace do maltského systému daně z tonáže se však uvedená platná prahová hodnota může snížit na dvacet pět procent (25 %). Malta bude průběžně ověřovat, zda se podíl flotily pod vlajkami EHP ve tříletém období průměrně nesnížil (a to u stávajících i nových příjemců).

11. Malta se zavazuje, že příjmy z plavidel, která neplují pod vlajkami EHP, budou způsobilé pouze tehdy, jsou-li splněna výše uvedená kritéria týkající se vlajky (viz závazek č. 10), přičemž toto se vztahuje pouze na plavidla, která jsou obchodně a strategicky zcela řízena z EHP. Plavidla, která nejsou obchodně a strategicky řízena z EHP, budou v režimu daně z tonáže schválena pouze tehdy, pokud plují pod vlajkou některého ze států EHP (s výjimkou plavidel pronajatých bez posádky třetím stranám, pod podmínkou, že jsou dodržena určitá omezení uvedená v závazku č. 4).

12. Malta se zavazuje zavést formální ustanovení o kontrole stropu podpory stanoveného v oddíle 11 pokynů pro námořní dopravu.

13. Malta se zavazuje pozměnit právní předpisy tak, aby jednoznačně rozlišovaly mezi:

    a) poplatky, které mají hradit plavidla při registraci, a ročními daněmi z nezpůsobilých lodí pod maltskou vlajkou, a

    b) daní z tonáže, která se odvádí pouze s ohledem na způsobilé lodě.

14. Malta se zavazuje, že zveřejní interní pokyny, které objasní nezpůsobilost řady činností, jež mohou konkurovat společnostem na pevnině, zejména těchto činností:

    a) stavba lodí;

    b) palubní prodej zboží nebo služeb, které nejsou obvykle cestujícím poskytovány, jako jsou automobily, domácí spotřebiče nebo hospodářská zvířata, a

    c) provozování přístavního zařízení, dovolené na lodi, kdy loď zůstává ukotvena a prvek námořní přepravy není přítomen.

([2]) Stávající daňové předpisy již stanoví přesná pravidla pro nové společnosti (v souladu s pravidly, která jsou obsažena v pokynech ke správě lodí).

([3]) Včetně najaté flotily (s posádkou, nebo bez posádky), zatímco plavidla pronajatá bez posádky třetím stranám jsou vyloučena.

15. Malta se zavazuje, že bude od příjemců využívajících daň z tonáže požadovat, aby pro všechny kontrolovatelné parametry, jako je typ plavidla, činnosti vykonávané s plavidlem, čistá prostornost, dny užívání, vlajka, druhy činností a dodržení stropu podpory, předložili povinná každoroční roční prohlášení o souladu.

16. Malta se zavazuje zrušit stávající odvětvové osvobození kapitálových zisků z podílů v loďařských společnostech od daně v případě maltských rezidentů, jak je stanoveno v čl. 84Z odst. 1 písm. C) zákona o obchodní lodní dopravě.

17. Malta se zavazuje zrušit osvobození od poplatků a úhrad splatných podle zákona o poplatku za dokumenty a převody stanovené v článku 5 předpisů o zdanění obchodní lodní dopravy.

18. Malta se zavazuje pozměnit právní předpisy tak, aby objasňovaly, že lodě s čistou prostorností nižší než 1 000 NT mohou být prohlášeny za způsobilé pro daň z tonáže pouze tehdy, pokud se loď zabývá činnostmi námořní dopravy a pokud by byla způsobilá pro takovéto zacházení podle čl. 85 odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě nebýt této tonáže, a že tuto pravomoc lze uplatnit v případech, kdy žadatelé splňují kritéria. Malta přepracuje znění čl. 85A odst. 1 zákona o obchodní lodní dopravě takto: „Ministr se souhlasem ministra financí a s výhradou podmínek, jež se považují za vhodné v souladu s těmito předpisy, prohlásí za loď podléhající dani z tonáže loď o jakékoli čisté prostornosti, která se zabývá činnostmi námořní dopravy.“

19. Malta se zavazuje vydat pokyny, které objasňují, že pravomoc ministra obsažená v prvním dodatku k zákonu o obchodní lodní dopravě týkající se osvobození jakékoli lodi nebo třídy lodí od hrazení poplatků se uplatní pouze v případech dobročinných a humanitárních akcí, které nezahrnují prodej zboží nebo služeb na trhu.

20. Malta se zavazuje zajistit vedení odděleného účetnictví v případě, že se společnost nezabývá výhradně činnostmi námořní dopravy.

21. Malta se zavazuje omezit využívání daně z tonáže na organizace, které převzaly rizika a povinnosti související s uplatňováním režimu daně z tonáže nebo vykonáváním činností námořní dopravy, a do právních předpisů zahrne zvláštní definici, která odpovídá definici uvedené v pokynech pro námořní dopravu.

22. Malta se zavazuje odstranit z článku 85 zákona o obchodní lodní dopravě slovní spojení „nebo jak může být stanoveno jinak“.

23. Malta se zavazuje, že nová pravidla, která zajistí, aby opatření uvedená v tomto rozhodnutí byla slučitelná s vnitřním trhem, vstoupí v platnost do tří měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí.

24. Malta se zavazuje, že bude režim daně z tonáže a ostatní opatření, která jsou předmětem tohoto rozhodnutí, i nadále spravovat způsobem, který nevede k vyplacení neslučitelné podpory, kterou by poté bylo nutno získat od příjemců zpět.

25. Malta se zavazuje, že režim daně z tonáže oznámí znovu do deseti let ode dne vydání konečného rozhodnutí Komise v dané věci.