

ROZHODNUTÍ KONTROLNÍHO ÚŘADU ESVO

č. 416/10/KOL

ze dne 3. listopadu 2010

o zdanění investičních podniků podle lichtenštejského daňového zákona
(Lichtenštejsko)

KONTROLNÍ ÚŘAD ESVO (DÁLE JEN „KONTROLNÍ ÚŘAD“),

S OHLEDEM na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“), a zejména na články 61 až 63 a protokol 26 této dohody,

S OHLEDEM na Dohodu mezi státy ESVO o zřízení Kontrolního úřadu a Soudního dvora (dále jen „Dohoda o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru“), a zejména na článek 24 této dohody,

S OHLEDEM na protokol 3 Dohody o Kontrolním úřadu a Soudním dvoru (dále jen „protokol 3“), a zejména na čl. 1 odst. 2 v části I a čl. 4 odst. 4, článek 6, čl. 7 odst. 5 a článek 14 v části II,

S OHLEDEM na konsolidované znění rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 195/04/KOL ze dne 14. července 2004 o prováděcích ustanoveních uvedených v článku 27 v části II protokolu 3 (dále jen „rozhodnutí o prováděcích ustanoveních“) ⁽¹⁾,

PO výzvě adresované zúčastněným stranám, aby předložily připomínky v souladu s výše uvedenými ustanoveními, a se zřetelem k jejich připomínkám,

vzhledem k těmto důvodům:

I. SKUTKOVÝ STAV

1. POSTUP

Dopisem ze dne 14. března 2007 zaslal Kontrolní úřad lichtenštejským orgánům žádost o informace k daňovým výjimkám, jež podle lichtenštejského daňového zákona zřejmě platí pro určité formy společností. V návaznosti na další korespondenci Kontrolní úřad dopisem ze dne 18. března 2009 lichtenštejské orgány informoval, že se rozhodl zahájit řízení podle čl. 1 odst. 2 v části I protokolu 3, jehož předmětem je zdanění investičních podniků. Rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 149/09/KOL o zahájení formálního vyšetřovacího řízení bylo spolu s výzvou zúčastněným stranám k předložení připomínek zveřejněno v Úředním věstníku Evropské unie a dodatku EHP k němu ⁽²⁾. Připomínky došlé od zúčastněných stran předal Kontrolní

úřad dopisem ze dne 26. ledna 2010 lichtenštejským orgánům. Tyto využily možnosti vyjádřit se k nim dopisem ze dne 17. března 2010.

2. POPIS OPATŘENÍ, JEŽ BYLY PŘEDMĚTEM VYŠETŘOVÁNÍ

2.1 Titul

Předmětem vyšetřování byl daňový režim, jenž podle lichtenštejského daňového zákona („Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern“) ⁽³⁾ (dále jen „daňový zákon“) platil v letech 1996–2006 pro investiční podniky.

2.2 Definice investičních podniků

Lichtenštejský zákon o investičních podnicích z roku 1996 („Gesetz über Investmentunternehmen“) (dále jen „zákon o investičních podnicích“) vymezoval investiční podniky jako:

„aktiva získaná od veřejnosti na základě veřejné výzvy pro účely kolektivního kapitálového investování, která jsou investována a spravována na společný účet investorů, zpravidla podle zásady rozložení rizika“ ⁽⁴⁾.

Podle lichtenštejského práva si mohl investiční podnik zvolit formu kolektivního trustu zvaného investiční fond („Anlagefonds“) ⁽⁵⁾ nebo právní formu investiční společnosti („Anlagegesellschaft“) ⁽⁶⁾. V případě investičního fondu vykonává správu fondu zvláštní subjekt (dále jen „vedení fondu“) ⁽⁷⁾. V případě investiční společnosti tuto správu vykonává sama investiční společnost, která tak na rozdíl od investičního fondu představuje jediný subjekt. V obou případech provádějí subjekty pověřené výkonem správních funkcí hospodářskou činnost v podobě poskytování služeb za úplatu.

Bez ohledu na organizační formu musí být aktiva spravovaná jménem investorů odlišována od vlastních aktiv správcovské společnosti. Jako protiplatek za své správcovské služby vybírá správcovská společnost správní poplatky, který zahrnuje do svých vlastních aktiv. Dále může správcovská společnost vybírat poplatky vázané na dosažení určitých hospodářských výsledků či poplatky jiné ⁽⁸⁾; i ty by byly zahrnovány do jejích vlastních aktiv.

⁽³⁾ Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1961, Nr. 7, ve znění pozdějších předpisů.

⁽⁴⁾ Viz čl. 2 odst. 1 zákona o investičních podnicích z roku 1996.

⁽⁵⁾ Viz čl. 3 odst. 2 zákona o investičních podnicích z roku 1996.

⁽⁶⁾ Viz čl. 3 odst. 3 zákona o investičních podnicích z roku 1996.

⁽⁷⁾ Viz čl. 39 odst. 2 zákona o investičních podnicích z roku 1996.

⁽⁸⁾ Podle sdělení lichtenštejských orgánů nelze podat vyčerpávající výčet těchto poplatků, neboť vedení fondu (či správcovská složka investiční společnosti) může poplatky vybírat dle vlastního uvážení.

⁽¹⁾ K dispozici na adrese: <http://www.eftasurv.int/media/decisions/195-04-COL.pdf>.

⁽²⁾ Úř. věst. C 236, 1.10.2009 a dodatek EHP č. 51, 1.10.2009.

3. DAŇOVÉ PŘEDPISY POUŽITELNÉ NA INVESTIČNÍ PODNIKY V LICHTENŠTEJNSKU

3.1 Zdanění právnických osob v Lichtenštejnsku

3.1.1 Daň z příjmů a kapitálová daň

Oddíl 4 daňového zákona stanoví v kapitole A článkách 73–81 „Daně společností“ („Die Gesellschaftssteuern“) dvě formy zdanění právnických osob ⁽⁹⁾:

— Daň z příjmů z podnikatelské činnosti („Ertragssteuer“), která se podle článku 77 daňového zákona vyměřuje z příjmů snížených o způsobilé výdaje (včetně odpisů). Sazba daně z příjmů závisí na poměru čistého příjmu k zdanitelnému kapitálu a činí 7,5 % až 15 % ⁽¹⁰⁾. V závislosti na poměru mezi dividendami a zdanitelným kapitálem lze tuto sazbu dále navýšit o 1 až 5 procentních bodů, a její maximální výše tak činí 20 %.

— Kapitálová daň („Kapitalsteuer“) je podle článku 76 daňového zákona vybírána ze splaceného základního, podílového nebo vkladového kapitálu a rezerv zahrnutých do vlastního kapitálu společnosti. Výše daně se stanoví ke konci účetního období společnosti (obvykle k 31. prosinci) a její sazba činí 2 % (0,2 %).

Podle článku 73 daňového zákona hradí daň z příjmů a kapitálovou daň právnické osoby, které v Lichtenštejnsku provozují podnikatelskou činnost. Totéž platí pro zahraniční společnosti, jež mají v Lichtenštejnsku provozovnu.

3.1.2 Daň z kupónu

Daň z kupónu upravuje oddíl 5 daňového zákona. Podle čl. 88a odst. 1 uvedeného zákona vybírá Lichtenštejnsko daň z kupónů cenných papírů (či rovnocenných listin), jež vydal „rezident“. Tento pojem označuje osoby, jež mají v Lichtenštejnsku bydliště, trvalý pobyt nebo statutární sídlo. Zahrnuje i podniky zapsané do lichtenštejnského veřejného rejstříku. Daňové povinnosti u daně z kupónu podléhají společnosti, jejichž kapitál je rozdělen na podíly, například akciové společnosti či společnosti s ručením omezeným ⁽¹¹⁾. Její sazba činí 4 % a je vybírána z vyplacených dividend či podílů na zisku (včetně výplat v podobě podílů).

⁽⁹⁾ Fyzické osoby podléhají dani z příjmů („Erwerbssteuer“) a dani z majetku („Vermögenssteuer“), jež nejsou pro toto vyšetřování relevantní.

⁽¹⁰⁾ Čistý zisk je nejprve vyjádřen jako procentní podíl ze zdanitelného kapitálu. Poté je stanovena sazba daně, a to v poloviční výši procentního podílu, který čistý zisk ze zdanitelného kapitálu zaujímá. Její minimální výše však činí 7,5 % a maximální výše 15 %, viz čl. 79 odst. 2 daňového zákona.

⁽¹¹⁾ Článek 88d daňového zákona.

3.2 Zdanění investičních podniků v letech 1996–2006

3.2.1 Zdanění aktiv, jež jsou spravována jménem investorů

Od roku 1996, kdy byl do daňového zákona zapracován čl. 84 odst. 5, byla aktiva ve správě investičních podniků zdaňována stejně jako v případě domiciliačních společností, jež mají v Lichtenštejnsku pouze své sídlo („Sitzgesellschaften“) ⁽¹²⁾. Jelikož domiciliační společnosti nehradily daň z příjmů, nepodléhala této dani ani aktiva ve správě investičních podniků. Podle čl. 84 odst. 1 daňového zákona podléhaly domiciliační společnosti pouze kapitálové dani se sníženou sazbou 1 ‰ (namísto 2 ‰) ⁽¹³⁾. V souladu s čl. 85 odst. 2 daňového zákona ⁽¹⁴⁾ byla tato sazba dále snížena na 0,4 ‰ z kapitálu investičních podniků, jež přesahoval limit 2 milionů CHF. V roce 1996 byla dále zrušena daň z kupónu vybíraná z rozděleného zisku, který kapitál fondu generoval ⁽¹⁵⁾.

3.2.2 Zdanění vlastních aktiv správcovské společnosti

3.2.2.1 Zdanění správcovské složky investičních fondů

Tak, jak tomu bylo i v případě všech dalších společností, jež v Lichtenštejnsku působily, podléhalo i vedení investičního fondu (správcovská složka fondu) v plném rozsahu dani z příjmů, kapitálové dani a dani z kupónu, jež byla vyměřována z jeho vlastních příjmů a kapitálu. Daňové povinnosti v plném rozsahu podléhalo vedení fondu i před rokem 1996, a to podle čl. 84 odst. 2 daňového zákona z roku 1961.

3.2.2.2 Zdanění správcovské složky investičních společností

V případě investičních společností se však pro daňové účely nerozlišovalo mezi *vlastními* aktivy správcovské společnosti a aktivy spravovanými. Vlastní aktiva investičních společností se tak v souladu s čl. 84 odst. 2 daňového zákona řídila úpravou platnou pro domiciliační společnosti. To znamenalo, že správcovské činnosti ani spravovaná aktiva dani z příjmu nepodléhaly, kapitálové dani podléhaly ve výši 1 ‰ namísto 2 ‰ (jez se podle čl. 85 odst. 2 dále snižovala v případě, že kapitál přesahoval limit 2 milionů CHF) a dani z kupónu

⁽¹²⁾ Domiciliační společnosti jsou právnické osoby zapsané ve veřejném rejstříku, jež mají v Lichtenštejnsku pouze své sídlo či kancelář, avšak nevykonávají v Lichtenštejnsku obchodní ani jinou podnikatelskou činnost.

⁽¹³⁾ Tato daňová odchylka ve prospěch domiciliačních společností byla zavedena před přistoupením Lichtenštejnska k Dohodě o EHP, a proto není předmětem tohoto rozhodnutí, jež se zabývá pouze daňovými odchylkami zavedenými po 1. 5. 1995, kdy se Lichtenštejnsko připojilo k EHP.

⁽¹⁴⁾ Srv. čl. 85 odst. 2 daňového zákona ve znění novely z roku 1996, lichtenštejnská sbírka zákonů (LGBL) 1996 č. 88.

⁽¹⁵⁾ Zrušena byla ustanovení článků 88f, 88 g, čl. 88h odst. 3 a čl. 88i odst. 2 daňového zákona z roku 1961, která upravovala daň z kupónu v případě investičních fondů. Viz vládní vyhláška č. 69/1995, s. 10, kde se uvádělo, že zrušení daně z kupónu při výplatě zisku investičních podniků je předpokladem pro jejich zakládání. Pokud jde o vstup v platnost, viz *Gesetz vom 3.5.1996 über die Abänderung des Steuergesetzes*, LGBL. Nr. 88 ze dne 10.7.1996.

nepodléhaly vůbec. Daňový režim, jenž pro investiční fondy a investiční společnosti v období 1996–2006 platil, lze shrnout takto:

Investiční fond (Anlagefonds)	
Vedení fondu (vlastní aktiva)	Kapitál fondu, tj. spravovaná aktiva
Daň z příjmů	Žádná daň z příjmu
Kapitálová daň v plné výši	Snížená sazba kapitálové daně
Daň z kupónu	Žádná daň z kupónu

Investiční společnost (Anlagegesellschaft)	
Vlastní aktiva správcovské společnosti	Kapitál fondu, tj. spravovaná aktiva
Žádná daň z příjmu	Žádná daň z příjmu
Snížená sazba kapitálové daně	Snížená sazba kapitálové daně
Žádná daň z kupónu	Žádná daň z kupónu

3.3 Situace od roku 2006 do dnešního dne

Podle právních předpisů zavedených v roce 2005 měly investiční společnosti vést oddělenou evidenci o vlastních aktivech a aktivech spravovaných a tentýž požadavek platil pro správu tohoto majetku. Dále byl do daňového zákona v rámci novely zapracován nový čl. 73 písm. f, který vedení investičního fondu a investičním společností ukládá povinnost odvádět daň z příjmu, z kupónu a kapitálovou daň z jejich vlastních aktiv ⁽¹⁶⁾.

Daňový režim, jemuž investiční fondy a investiční společnosti podléhají od roku 2006, lze shrnout takto:

Investiční fond (Anlagefonds)	
Vedení fondu (vlastní aktiva)	Kapitál fondu, tj. spravovaná aktiva
Daň z příjmů	Nezdaněn
Kapitálová daň	
Daň z kupónu	

Investiční společnost (Anlagegesellschaft)	
Vlastní aktiva správcovské společnosti	Kapitál fondu, tj. spravovaná aktiva
Daň z příjmu	Nezdaněn
Kapitálová daň	
Daň z kupónu	

⁽¹⁶⁾ Zákon dále zrušil čl. 84 odst. 5 a zavedl nový čl. 86 odst. 2, který spravovaná aktiva obou druhů investičních podniků výslovně osvobodil od povinnosti hradit kapitálovou daň.

3.4 Důvody pro zahájení řízení

Ve svém rozhodnutí zahájit formální vyšetřovací řízení vyjádřil Kontrolní úřad pochybnosti o tom, je-li uvedená daňová výjimka u vlastních aktiv investičních společností slučitelná s pravidly pro poskytování státní podpory. Na rozdíl od argumentů, jež předložily lichtenštejnské orgány, vyjádřil Kontrolní úřad názor, že daňová legislativa poskytovala investičním společnostem selektivní výhodu, která narušovala hospodářskou soutěž a ovlivňovala obchod v EHP. Vzhledem k těmto skutečnostem nemohl Kontrolní úřad vyloučit, že daňová úprava platná pro vlastní aktiva investičních společností (úplné vynětí z daňové povinnosti v případě daně z příjmů a daně z kupónu a částečné vynětí z daňové povinnosti v případě kapitálové daně) představuje státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP. Kontrolní úřad měl rovněž pochybnosti, lze-li tato opatření považovat za slučitelná s ustanoveními o státní podpoře obsaženými v Dohodě o EHP, zejména v čl. 61 odst. 3 písm. c).

4. PŘIPOMÍNKY TŘETÍCH STRAN

Připomínky třetích stran lze shrnout následujícím způsobem.

— S odkazem na rozhodnutí Evropské komise o irském režimu pro účast podniku ⁽¹⁷⁾ a o snížení daně z příjmů, jež plynou z určitých nehmotných aktiv ve Španělsku ⁽¹⁸⁾, vyslovily třetí strany názor, že investiční podnik mohla založit jakákoli fyzická či právnická osoba, a tím využít daňových výjimek; předmětná daňová výjimka tedy není selektivním opatřením.

— V roce 1996, kdy předmětné právní předpisy začaly platit, nebylo jasné, že se na daňová opatření budou vztahovat pravidla pro udělování státní podpory.

— Dojde-li Kontrolní úřad k závěru, že se u těchto výjimek jednalo o podporu, je nutno uvést, že tyto výjimky platí od roku 1996, a měly by tedy představovat existující opatření podpory.

— S odkazem na článek 15 protokolu 3 (podle nějž se na vrácení podpory vztahuje 10letá promlčecí lhůta) třetí strany uvedly, že v daném případě nelze požadovat vrácení podpory, neboť předmětná daňová výjimka byla zavedena v roce 1996.

— Vrácení podpory by podle jejich názoru odporovalo zásadám legitimních očekávání a právní jistoty.

— V některých případech nelze vrácení podpory vyžadovat proto, že se na daňové výjimky s ohledem na jejich rozsah vztahuje pravidlo *de minimis*.

⁽¹⁷⁾ Rozhodnutí Komise ze dne 22. září 2004, státní podpora N 354/04.

⁽¹⁸⁾ Rozhodnutí Komise ze dne 13. února 2008, státní podpora N 480/07.

5. PŘIPOMÍNKY LICHTENŠTEJNSKÝCH ORGÁNŮ

V dopisech ze dne 17. března 2010 a 16. července 2010 uvedly lichtenštejské orgány tyto připomínky:

- Předmětná daňová výjimka nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, neboť není svou povahou selektivní. Na podporu tohoto tvrzení orgány opětovně poukázaly na dvě rozhodnutí Evropské komise k irskému režimu pro účast podniku a ke snížení daně z příjmů, jež plynou z určitých nehmotných aktiv ve Španělsku.
- Lichtenštejské orgány dále vyjádřily alternativní názor, že vzhledem k 10leté promlčecí lhůtě podle čl. 1 písm. b) bodu iv) ve spojení s článkem 15 v části II protokolu 3 je případná podpora podporou existující. Stejný závěr lze vyvodit ze skutečnosti, že se předmětné opatření stalo podporou až v důsledku vývoje Evropského hospodářského prostoru (čl. 1 písm. b) bod v) v části II protokolu 3).
- V neposlední řadě lichtenštejské orgány uvedly, že pokud by Kontrolní úřad jejich argumenty neakceptoval, neměl by nařizovat vrácení podpory, neboť by to odporovalo obecným zásadám práva EHP, zejména zásadě ochrany legitimních očekávání a právní jistoty.

II. POSOUZENÍ

1. EXISTENCE STÁTNÍ PODPORY

Ustanovení čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP uvádí:

„Nestanoví-li tato dohoda jinak, jsou podpory poskytované v jakékoli formě členskými státy ES, státy ESVO nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi smluvními stranami, neslučitelné s fungováním této dohody.“

1.1 Přítomnost státních prostředků

Podpora musí být poskytnuta státem nebo ze státních prostředků.

Přiznání částečné nebo úplné daňové výjimky znamená ztrátu daňových příjmů státu, která odpovídá spotřebě státních prostředků ve formě fiskálních (daňových) výdajů⁽¹⁹⁾. Lichtenštejské orgány se vzdávají příjmů, neboť v daném případě není vybírána daň z příjmu, z kupónu a kapitálová daň.

Z těchto důvodů se Kontrolní úřad domnívá, že je daňová úprava platná pro investiční společnosti spojena s poskytováním státních prostředků.

⁽¹⁹⁾ Viz bod 3 odst. 3 pokynů Kontrolního úřadu ke státní podpoře v případě zdanění podnikatelské činnosti.

1.2 Zvýhodnění určitých podniků nebo určitých odvětví výroby

Opatření podpory musí jednak poskytovat příjemcům podpory výhody, které je zbavují nutnosti hradit výdaje, jež obvykle platí ze svého rozpočtu.

Tím, že investiční společnosti neměly povinnost odvádět daň z příjmů a z kupónu a byly povinny hradit pouze sníženou kapitálovou daň ze svých vlastních aktiv, získaly zvýhodnění oproti ostatním podnikům, které podléhaly běžnému zdanění příjmů ze své podnikatelské činnosti.

Toto zvýhodnění je selektivní povahy, neboť bylo přiznáno pouze investičním podnikům ve formě investiční společnosti. Kontrolní úřad neakceptuje argumentaci lichtenštejských orgánů a třetích stran, podle níž si každý podnik, který v Lichtenštejsku takovou hospodářskou činnost vyvíjí, může v zásadě zvolit nejvýhodnější právní formu, a následně tak profitovat z daňových úlev. Daňovou výhodou, jež je omezena na specifickou skupinu podniků, nelze charakterizovat jako obecné opatření s odůvodněním, že by každý zainteresovaný podnik mohl splněním konkrétních kritérií získat způsobilost pro využití této výhody, pokud by si zvolil konkrétní právní formu⁽²⁰⁾.

Podle závěrů Soudního dvora ve věci GIL Insurance⁽²¹⁾ „článek 87 odst. 1 ES ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci“. Kontrolní úřad vyvozuje závěr, že podniky ve stejné skutkové a právní situaci jsou v tomto případě všechny podniky, jež v Lichtenštejsku odvádějí (v plné výši) daň z příjmů, kapitálovou daň a daň z kupónu; ve srovnání s těmito podniky mají investiční společnosti v Lichtenštejsku selektivní výhodu. Konkrétněji pak platí, že se investiční společnosti těší výhodě ve srovnání s vedením podniků ve formě investičního fondu, neboť vedení investičního fondu vyvíjí stejnou činnost, avšak podléhá daňové povinnosti jako jiné podniky v Lichtenštejsku.

Specifické daňové opatření může být nicméně odůvodněno logikou daňového systému. Specifická daňová úprava platná pro investiční společnosti by nebyla selektivní ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP, pokud by byla odůvodněna povahou a vnitřním uspořádáním lichtenštejského daňového systému⁽²²⁾. Na rozdíl od jistých složitých případů fiskální podpory z nedávné minulosti jsou cíle předmětného daňového systému jednoznačné. Cíl, resp. logika daní spočívá v tom, vytvářet příjmy pro stát. Podle lichtenštejského daňového zákona musí právnické osoby, jež v Lichtenštejsku působí, odvádět daň ze svých příjmů a kapitálovou daň z vlastního kapitálu.

⁽²⁰⁾ Soud prvního stupně například uznal, že fiskální opatření neztrácí svůj selektivní charakter pouze tím, že se zakládá na objektivních kritériích, viz rozsudek Soudu prvního stupně ve věci ze dne 6. března 2002 T-127/99, T-129/99 a T-148/99 *Diputación Foral de Álava e.a. v. Komise*, Sb. rozh. 2002, s. II-1275.

⁽²¹⁾ Věc C-308/01 *GIL Insurance* a další, Sb. rozh. 2004, s. I-4777, bod 68. Viz rovněž věc C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 41, a věc C-409/00 *Španělsko v. Komise*, Sb. rozh. 2003, s. I-1487, bod 47.

⁽²²⁾ Spojené věci E-5/04 – E-7/04 *Fesil* a další v. Kontrolní úřad, citováno výše, bod 82 a násl.

Společnosti, jejichž kapitál je rozdělen na podíly, musí dále hradit daň z kupónu v případě vyplacení zisku. Investiční společnosti jsou právnické osoby založené podle lichtenštejnského práva v právní formě akciové společnosti. Jako takové podléhají obecně platným daňovým ustanovením lichtenštejnského daňového zákona, jež upravují daň z příjmů, daň z kupónu a kapitálovou daň. Kontrolní úřad zastává názor, že daňová úleva pro vlastní aktiva správcovské společnosti nezapadá ani do logiky obecného daňového systému v Lichtenštejnsku, ani do zvláštní logiky zdaňování investičních podniků. Podle názoru Kontrolního úřadu nevykazuje organizační forma investičních společností žádný zvláštní znak, který by odůvodňoval zvláštní daňovou odchylku ve prospěch správcovských činností investiční společnosti oproti správcovským činnostem investičního fondu⁽²³⁾. Snížení daňové sazby a výjimky platné pro domiciliační⁽²⁴⁾ a investiční společnosti měly sloužit jako pobídka k tomu, aby byly v Lichtenštejnsku tyto činnosti vykonávány. Podle názoru Kontrolního úřadu tak nelze daňovou úlevu pro vlastní aktiva správcovské společnosti odůvodnit ani povahou, ani celkovým uspořádáním lichtenštejnského daňového systému.

V roce 2006 byly tyto předpisy změněny a investiční společnosti nyní podléhaly řádnému zdanění jako ostatní podnikatelské subjekty, tudíž i jako vedení investičních fondů a všechny další právnické osoby, jež v Lichtenštejnsku vykonávaly podnikatelskou činnost. Tento krok podle názoru lichtenštejnských orgánů odstranil „nekonzistentnost“⁽²⁵⁾ spočívající ve skutečnosti, že vlastní aktiva původně nepodléhala žádné daňové povinnosti.

Z uvedených důvodů se Kontrolní úřad domnívá, že předmětná opatření představovala selektivní výhodu pro investiční společnosti, jež byla napravena právní úpravou účinnou od roku 2006.

Za třetí musí opatření podpory zvýhodňovat podniky, jež vyvíjejí hospodářské činnosti. V případě BBL⁽²⁶⁾ posuzoval Soudní dvůr činnost investičních společností („SICAV“ podle

belgického práva), jejichž operace spočívaly v kolektivním investování kapitálu získaného od veřejnosti do převoditelných cenných papírů a směřovaly k pravidelnému vytváření zisků. Soudní dvůr shledal, že tato činnost představuje hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice o DPH. Investiční společnosti se zabývají shromažďováním a správou aktiv různých investorů se záměrem dosáhnout zisku z různých poplatků za poskytované služby. Kontrolní úřad proto dospěl k názoru, že správcovské společnosti vykonávají hospodářskou činnost v podobě správy aktiv, a jsou tedy podniky ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP⁽²⁷⁾.

1.3 Narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi smluvními stranami

Opatření podpory musí narušovat hospodářskou soutěž a ovlivňovat obchod mezi smluvními stranami Dohody o EHP.

Podle ustálené judikatury se zákaz uvedený v čl. 61 odst. 1 odst. 1 Dohody o EHP použije na jakoukoli podporu, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, bez ohledu na její výši v rozsahu, v němž ovlivňuje obchod mezi smluvními stranami⁽²⁸⁾. Rovněž Komise dospěla k závěru, že právní subjekty používané pro realizaci investic působí na mezinárodních trzích a věnují se obchodní činnosti a jiným hospodářským činnostem na trzích, v nichž probíhá ostrá hospodářská soutěž⁽²⁹⁾. Kontrolní úřad proto zastává názor, že daňové úlevy pro vlastní aktiva investičních společností, jež platily v letech 1996–2006, posílily konkurenční postavení těchto společností v rámci EHP, neboť snížily běžné provozní náklady těchto společností ve srovnání s jinými⁽³⁰⁾. Investiční společnosti soutěží s jinými finančními podniky a působí na volném trhu, na němž v rámci EHP probíhá intenzivní obchod. Ovlivněn je tak rovněž obchod mezi smluvními stranami⁽³¹⁾.

Kontrolní úřad proto zastává názor, že předmětné daňové úlevy narušují či mohou narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi smluvními stranami.

⁽²³⁾ Obě formy investičního podniku musí o vlastních aktivech společnosti a o spravovaných aktivech investorů, jež jsou uchovávány v depozitní bance, vést oddělenou evidenci. V případě insolvenčního řízení jsou vlastní aktiva k dispozici věřitelům investičních fondů i investičních společností.

⁽²⁴⁾ Výhodné daňové sazby platné pro domiciliační společnosti nejsou předmětem vyšetřovacího řízení Kontrolního úřadu, neboť příslušná ustanovení byla přijata před přistoupením k Dohodě o EHP.

⁽²⁵⁾ Citováno ze znaleckého posudku, který lichtenštejnské orgány předložily k právním formám investičních podniků a daňovým režimům, jimž tyto podniky podléhají (oddíl DII bod b.ii.3).

⁽²⁶⁾ Věc C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) proti belgickému státu, Sb. rozh. 2004, s. I-10157, body 42 a 43. Tento rozsudek se týká zdanění, Kontrolní úřad se však domnívá, že stejná otázka vyvstává i v oblasti státní podpory. Viz rovněž rozhodnutí Komise ze dne 6. září 2005 o režimu státních podpor, které Itálie poskytla určitým subjektům kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (Úř. věst. L 268, 27.9.2006, s. 1) (dále jen „italský režim pro kolektivní investování“).

⁽²⁷⁾ Viz dále rozhodnutí Komise ze dne 6. září 2005 o italském režimu pro kolektivní investování do převoditelných cenných papírů (Úř. věst. L 268, 27.9.2006, s. 1) a věc T-445/05 Associazione Italiana del risparmio gestito, e.a. v. Komise, bod 127 a násl.

⁽²⁸⁾ Věc T-214/95 Vlaamse Gewest v. Komise, Sb. rozh. 1998, s. II-717, bod 46. Věc T-424/05 Itálie v. Komise, rozsudek ze dne 4. března 2009, bod 154 a násl.

⁽²⁹⁾ Viz italský režim pro kolektivní investování, bod 45, potvrzený Soudem prvního stupně ve výše citované věci T-445/05 Associazione italiana del risparmio gestito v. Komise a věci T-424/05 Itálie v. Komise.

⁽³⁰⁾ Viz věc T-424/05, citováno výše, bod 156.

⁽³¹⁾ V souladu s judikaturou (viz výše citovaná věc T-424/05, bod 160) nemusí Kontrolní úřad prokazovat, že na mezinárodních trzích působí všechny investiční společnosti. Postačí, pokud ve svém posouzení určitého režimu podpory zhodnotí jeho obecné charakteristiky, aniž by zkoumal každý jednotlivý případ jeho použití.

1.4 Závěr

Kontrolní úřad proto dochází k závěru, že omezení rozsahu ve zdanění vlastních aktiv správcovských společností podle lichtenštejnského daňového zákona v letech 1996–2006 představovalo státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP.

2. PROCESNÍ POŽADAVKY

Čl. 1 odst. 3 v části I protokolu 3 stanoví, že „Kontrolní úřad ESVO bude včas informován o všech plánech ohledně poskytnutí nebo změny podpor, aby mohl podat své vyjádření (...). Dotčené státy neprovedou navrhovaná opatření, dokud nebude v tomto řízení přijato konečné rozhodnutí“. Lichtenštejnské úřady předmětná opatření podpory neoznámily Kontrolnímu úřadu. Uvedly, že se jedná o existující podporu, neboť se předmětná opatření stala podporou pouze v důsledku vývoje EHP, a příp. i na základě ustanovení čl. 1 písm. b) bodu iv) a článku 15 v části II protokolu 3, podle něž pravomoc Kontrolního úřadu nařídít navrácení podpory podléhá promlčecí době v délce trvání 10 let. Kontrolní úřad se však domnívá, že Soudní dvůr již v 70. letech minulého století objasnil, že daňové výjimky, jež mají stejnou povahu jako v posuzovaném případě, mohou představovat státní podporu. Soudní dvůr v roce 1974⁽³²⁾ rozhodl, že jakékoliv opatření, jež má za cíl zavést pro společnosti v určitém odvětví výjimku z úhrady výdajů, které jim vznikají při běžném uplatňování daňového systému (pokud pro tuto výjimku neexistuje opodstatnění na základě povahy nebo vnitřního uspořádání tohoto systému), představuje státní podporu. V roce 1987⁽³³⁾ Soudní dvůr výslovně uvedl, že ztráta daňových příjmů odpovídá spotřebě státních prostředků ve formě daňových výdajů.

Tento přístup se promítá rovněž v rozhodnutích, jež Kontrolní úřad přijal před zavedením lichtenštejnského daňového zákona a v nichž vyvodil závěr, že výjimka z daňové povinnosti podniků představuje (neslučitelnou) státní podporu; jednalo se o rozhodnutí proti Finsku z roku 1994⁽³⁴⁾ a proti Norsku z let 1995⁽³⁵⁾ a 1997⁽³⁶⁾. Dne 1. prosince 1997 přijala evropská Rada ministrů na základě široké diskuse o nezbytnosti koordinovaných činností na úrovni Společenství za účelem boje proti škodlivé daňové soutěži řadu závěrů a schválila usnesení o kodexu chování v oblasti zdanění podnikatelské činnosti⁽³⁷⁾. V rámci dohody, již bylo dosaženo, se Komise zavázala, že k cíli spočívajícímu v odstranění škodlivé daňové soutěže přispěje tím,

že vydá sdělení⁽³⁸⁾ o použití předpisů o státní podpoře v případech opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti. Současně se zavázala „pečlivě dbát o přesné provádění pravidel týkajících se dané pomoci“. Ve sdělení zveřejněném v prosinci 1998 se uvádělo, že „podle zavedené praxe a judikatury⁽³⁹⁾ představuje daňové opatření, jehož hlavním účinkem je zvýhodnění jednoho nebo více odvětví činnosti, podporu“⁽⁴⁰⁾. Komise se proto zavázala k důslednějšímu uplatňování již existujících pravidel⁽⁴¹⁾.

Tvrzení lichtenštejnských orgánů a třetích stran podle názoru Kontrolního úřadu neprokazují, že by se od přijetí daňových opatření, jež jsou předmětem šetření, změnila kritéria pro zjišťování selektivity, jež Komise (či Kontrolní úřad) uplatňuje při posuzování daňových otázek. Sdělení Komise o zdanění podnikatelské činnosti a odpovídající pokyny Kontrolního úřadu vycházejí z ustálené judikatury Soudního dvora a Soudu prvního stupně a potvrzují, že se na daňová opatření vztahují články 107 a 108 SFEU, resp. čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP. V souladu s judikaturou by ani v případě, že by bylo možno takovouto změnu praxe konstatovat, nebylo možno uznat tvrzení, že daňová opatření jsou existující podporou, jelikož toto tvrzení neprokazuje, že lze případnou změnu kritérií pro ověřování selektivity, jež používá Komise či Kontrolní úřad, přičíst „vývoji Evropského hospodářského prostoru“ ve smyslu čl. 1 písm. b) bodu v) v části II protokolu 3⁽⁴²⁾.

Kontrolní úřad proto neuznává, že lze předmětná opatření vymezit jako existující podporu, která byla zavedena před případným vývojem Dohody o EHP. Představují proto novou podporu, která nebyla Kontrolnímu úřadu oznámena. Lichtenštejnské orgány tudíž nesplnily své povinnosti podle čl. 1 odst. 3 v části I protokolu 3.

Pokud jde o 10letou promlčecí lhůtu, Kontrolní úřad uznává, že podporu vyplacenou před 15. březnem 1997 nelze na základě čl. 1 písm. b) bodu iv) a článku 15 v části II protokolu 3 vymáhat zpět. Podle jeho názoru však pouhá skutečnost, že byla příslušná statutární ustanovení zavedena před 15. březnem 1997, neznamená, že je veškerá podpora vyplacená po uvedeném termínu podporou existující. V případech, kdy je

⁽³²⁾ Věc 173/73 Itálie v. Komise, Sb. rozh. 1974, s. 709.

⁽³³⁾ Věc 248/84 Německo v. Komise, Sb. rozh. 1987, s. 4013.

⁽³⁴⁾ Kdy byly na základě rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 213/94/KOL ze dne 1. prosince 1994 zrušeny daňové úlevy pro průmyslovou výrobu.

⁽³⁵⁾ Rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 106/95/KOL ze dne 31. října 1995 o osvobození skleněných obalů od základní daně.

⁽³⁶⁾ Rozhodnutí Kontrolního úřadu č. 145/97/KOL ze dne 14. května 1997 o odpovídajících opatřeních, pokud jde o regionálně odlišené sazby sociálního zabezpečení.

⁽³⁷⁾ Úř. věst. C 2, 6.1.1998, s. 1.

⁽³⁸⁾ Komise vydala sdělení v listopadu 1998 (Úř. věst. C 384, 10.12.1998). Podobné sdělení bylo v červnu 1999 začleněno do pokynů Kontrolního úřadu pro státní podporu jako kapitola 17B.

⁽³⁹⁾ Viz mimo jiné věc C-387/92 Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia, Sb. rozh. 1994, s. I-877.

⁽⁴⁰⁾ Bod 18 sdělení.

⁽⁴¹⁾ Viz oddíl J kodexu chování.

⁽⁴²⁾ Spojené věci T-346/99, T-347/99 a T-348/99 Territorio Histórico de Álava a další v. Komise, bod 84.

podpora vyplácena opakovaně (např. jedná-li se o režim či daňové ustanovení jako v předmětném případě) začíná promlčecí doba běžet v den, kdy je poskytnuta každá jednotlivá podpora (na rozdíl od případu, kdy bylo dané daňové opatření či režim poprvé zavedeno). Jak uvádí Soud prvního stupně⁽⁴³⁾, „v případě režimu podpory zavedeného více než deset let před prvním přerušením promlčecí lhůty tedy podléhají protiprávní a neslučitelné podpory, které byly na základě tohoto režimu poskytnuty během posledních deseti let, navrácení“.

3. SLUČITELNOST PODPORY

Opatření podpory označená jako státní podpora podle čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP nejsou obvykle slučitelná s fungováním Dohody o EHP, pokud neplatí jedna z výjimek uvedených v čl. 61 odst. 2 nebo 3 Dohody o EHP. Výjimka stanovená v čl. 61 odst. 2 se na předmětnou podporu nevztahuje, jelikož tato nemá dosáhnout žádného z cílů uvedených v tomto ustanovení. Nepoužije se ani čl. 61 odst. 3 písm. a) nebo b) Dohody o EHP.

Předmětná podpora není spojena s investicí do výrobního kapitálu. Snižuje pouze náklady, které musí společnosti obvykle nést v rámci běžné hospodářské činnosti, a lze ji proto považovat za provozní podporu. Provozní podpora se obvykle nepovažuje za podporu, která má usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, jak je stanoveno v čl. 61 odst. 3 písm. c) Dohody o EHP. Provozní podpora je přípustná pouze ve zvláštních případech (například u určitých druhů podpor na ochranu životního prostředí nebo regionálních podpor), pokud takovouto výjimku připouští pokyny Kontrolního úřadu. Žádné takové pokyny se na předmětnou podporu nevztahují.

Kontrolní úřad proto vyvozuje závěr, že podpora vyplácená prostřednictvím zvláštní daňové úpravy, jež platila pro správcovskou složku investičních společností, není slučitelná s Dohodou o EHP.

4. LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ A PRÁVNÍ JISTOTA

Lichtenštejské orgány a třetí strany z řad příjemců podpory uvedly, že pokud by bylo nařízeno vrácení podpory, porušilo by to hlavní zásady práva EHP, neboť postup Evropské komise vedl na straně příjemců k vzniku očekávání, že podpora byla poskytnuta v souladu s právem. Tyto subjekty dále tvrdily, že v době,

kdy Lichtenštejsko přistupovalo k Dohodě o EHP, nepředstavovala úprava zdanění investičních společností státní podporu, ani nebyl takovýto její znak předvídatelný.

Příjemci podpory se mohou při napadení příkazu k navrácení poskytnuté protiprávní státní podpory dovolávat hlavních právních zásad, jež se týkají legitimních očekávání a právní jistoty. Tyto zásady se však použijí pouze za mimořádných okolností, zatímco za běžných okolností nemůže podnik legitimně očekávat, že je podpora zákonná, pokud nebyla poskytnuta v souladu s postupem pro oznamování podpory Kontrolnímu úřadu (nebo případně Evropské komisi)⁽⁴⁴⁾. Tuto zásadu nedávno znovu potvrdil Soudní dvůr: „V situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, navíc nemůže být existence mimořádné okolnosti brána v úvahu ani s ohledem na zásadu právní jistoty, neboť Soudní dvůr již rozhodl, že dokud Komise nepřijala schvalující rozhodnutí [...], nemá příjemce žádnou jistotu, pokud jde o legalitu podpory, takže se nelze dovolávat ani zásady ochrany legitimního očekávání, ani zásady právní jistoty“⁽⁴⁵⁾. Podle judikatury Soudního dvora v zásadě platí, že se legitimního očekávání ohledně právnosti podpory lze v zásadě dovolávat pouze, pokud tato podpora byla poskytnuta v souladu s postupem stanoveným v čl. 1 odst. 3 části I protokolu 3⁽⁴⁶⁾, s tím, že subjekt jednající s péčí řádného hospodáře musí být běžně schopen ujistit se o tom, že byl tento postup dodržen⁽⁴⁷⁾.

Soudní dvůr však rovněž uznal, že za zvláštních okolností se může příjemce podpory, která byla udělena protiprávně z toho důvodu, že nebyla oznámena, dovolávat legitimních očekávání, že při poskytování podpory byla zachována příslušná pravidla, tak aby odvrátil navrácení podpory⁽⁴⁸⁾. Soudní dvůr rozhodl, že dovolávat se ochrany legitimního očekávání může každý subjekt, u kterého vzbudil orgán Společenství podložené naděje⁽⁴⁹⁾. To v této souvislosti znamená, že se stát nebo příjemce musí opírat o předchozí postupy Kontrolního úřadu (nebo Evropské komise), například při schvalování stejné či podobné podpory. Kontrolní úřad ani Komise žádné takovéto postupy

⁽⁴⁴⁾ Věc C-5/89 Komise v. Německo, Sb. rozh. 1990, s. I-3437, bod 14; věc C-169/95 Komise v. Španělsko, Sb. rozh. 1997, s. I-135, bod 51; věc C-24/95 Land Rheinland-Pfalz v. Alcan Deutschland GmbH, Sb. rozh. 1997, s. I-1591, bod 25.

⁽⁴⁵⁾ Věc C-1/09 Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), Ministre de la Culture et de la Communication v. Société Internationale de Diffusion et d'Édition, rozsudek ze dne 11. března 2010. Viz rovněž věc C-91/01 Itálie v. Komise, Sb. rozh. 2004, s. I-4355, body 66 a 67.

⁽⁴⁶⁾ Věc C-5/89 Komise v. Německo, Sb. rozh. 1990, s. I-3437, bod 14, a věc Regione autonoma della Sardegna v. Komise, Sb. rozh. 2005, s. II-2123, bod 64.

⁽⁴⁷⁾ Věc C-5/89 Komise v. Německo, Sb. rozh. 1990, s. I-3437, bod 14, a věc C-169/95 Španělsko v. Komise, Sb. rozh. 1997, s. I-135, bod 51.

⁽⁴⁸⁾ Spojené věci C-183/02 P a C-187/02 P Demesa a Territorio Histórico de Álava v. Komise, Sb. rozh. 2004, s. I-10609, bod 51.

⁽⁴⁹⁾ Věc T-290/97 Mehibas Dordstelaan v. Komise, Sb. rozh. 2000, s. II-15, a věci C-182/03 a C-217/03 Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise, Sb. rozh. 2006, s. I-05479, bod 147.

⁽⁴³⁾ Spojené věci T-254/00, T-270/00 a T-277/00 Hotel Cipriani v. Komise, rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 28. listopadu 2008 (jenž cituje spojené věci T-195/01 a T-207/01 Government of Gibraltar v. Komise, Sb. rozh. 2002, s. II-2309, bod 130).

nepřijal a zamítává rozhodnutí Kontrolního úřadu o opatřeních fiskální podpory ve Finsku a Norsku, která byla vydána krátce před zavedením lichtenštejského daňového zákona, měla ve skutečnosti objasnit, že daňová opatření ve prospěch určitých společností nebo jejich skupin musí být oznámena Kontrolnímu úřadu⁽⁵⁰⁾.

S ohledem na judikaturu a širokou použitelnost článku 61 (Dohody o EHP) a článku 107 (SFEU) Kontrolní úřad dále neuznává, že lze v tomto případě uplatnit tvrzení ohledně právní jistoty. Závěr, že daňová opatření, jež jsou předmětem šetření, mohla představovat státní podporu, byl vždy snadno předvídatelný.

Kontrolní úřad proto neakceptuje tvrzení, že by toto rozhodnutí porušovalo hlavní zásady práva EHP.

5. ZÁVĚR

Kontrolní úřad dochází k závěru, že lichtenštejské orgány zavedly předmětnou podporu v rozporu s čl. 1 odst. 3 v části I protokolu 3.

Z výše uvedených důvodů není předmětná podpora slučitelná s fungováním Dohody o EHP.

PŘIJAL TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Opatření podpory, jež lichtenštejské orgány zavedly ve prospěch investičních společností a jež byla zrušena s účinkem ke dni 30. června 2006, nejsou slučitelná s fungováním Dohody o EHP ve smyslu jejího čl. 61 odst. 1.

Článek 2

Vzhledem k tomu, že lichtenštejské orgány nesplnily požadavek podle čl. 1 odst. 3 v části I protokolu 3 oznámit Kontrolnímu úřadu podporu před jejím zavedením, představovala předmětná opatření protiprávní státní podporu.

Článek 3

Lichtenštejské orgány přijmou veškerá opatření nezbytná k tomu, aby investiční společnosti vrátily podporu uvedenou v článku 1, jež byla příjemcům protiprávně poskytována od 15. března 1997 až do dne, kdy tito příjemci využili daňových výjmek naposledy od jejich zrušení v roce 2006.

Článek 4

Podpora bude vrácena bezodkladně, nejpozději do 3. března 2011, a v souladu s postupy vnitrostátního práva za předpokladu, že tyto postupy umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí. Podpora, která má být navracena, zahrnuje i úrok a složený úrok ode dne, kdy byla k dispozici příjemcům, do dne jejího navrácení. Úrok se vypočte podle článku 9 rozhodnutí o prováděcích ustanoveních.

Článek 5

Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí informují lichtenštejské orgány Kontrolní úřad o opatřeních, která přijaly k dosažení souladu s tímto rozhodnutím.

Článek 6

Toto rozhodnutí je určeno Lichtenštejskému knížectví.

Článek 7

Pouze anglické znění tohoto rozhodnutí je závazné.

V Bruselu dne 3. listopadu 2010.

Za Kontrolní úřad ESVO

Per SANDERUD
předseda

Sverrir Haukur GUNNLAUGSSON
člen kolegia

⁽⁵⁰⁾ Podle zprávy lichtenštejského parlamentu k Dohodě o EHP (*Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992*) lichtenštejské orgány uznávají, že snížení daně v zásadě představuje státní podporu ve smyslu čl. 61 odst. 1 Dohody o EHP a že v určitých případech se na určitá daňová opatření v Lichtenštejnsku může vztahovat oznamovací povinnost (strana 134). Viz rovněž vysvětlení ve zprávě pro lichtenštejský parlament týkající se účasti v Evropském hospodářském prostoru (*Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Teilnahme am Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) 2. Teil, Nr. 1995/1*), strana 168.