Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

2. května 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Existující podpory a nové podpory – Pojem nová podpora – Vrácení daně z dividend – Režim rozšířený na společnosti usazené mimo území dotyčného členského státu – Volný pohyb kapitálu – Povinnosti vnitrostátních soudů“

Ve věci C-598/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Gerechtshof's-Hertogenbosch (odvolací soud v 's-Hertogenbosch, Nizozemsko) ze dne 12. října 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 16. října 2017, v řízení

A-Fonds

proti

Inspecteur van de Belastingdienst,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za A-Fonds R. van der Jagtem,

– za nizozemskou vládu M. K. Bulterman, jakož i J. Langerem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi P.-J. Loewenthalem, A. Bouchagiarem a S. Noëm, jakož i N. Gossement, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. prosince 2018,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 107 a 108 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A-Fonds a Inspecteur van de Belastingdienst (inspektor daňové správy, dále jen „daňová správa“) ve věci vrácení daně z dividend sražené nizozemskou daňovou správou.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 1 písm. c) nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339) představuje „novou podporou“ „každá podpora, což znamená režimy podpory a jednotlivou podporu, která není existující podporou, včetně změn existující podpory“.

4 Článek 1 písm. c) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9) obsahuje ustanovení totožná s ustanoveními uvedenými v předcházejícím bodě.

5 Článek 4 odst. 1 nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení č. 659/1999 (Úř. věst. 2004, L 140, s. 1; Zvl. vyd. 08/04, s. 3) stanoví:

„Pro účely čl. 1 písm. c) [nařízení č. 659/1999] se změnou stávající podpory rozumí jakákoli změna kromě úprav čistě formálního či administrativního charakteru, která nemůže [které nemohou] ovlivnit hodnocení slučitelnosti opatření se společným trhem. Zvýšení původního rozpočtu stávajícího režimu podpor maximálně o 20 % se však nepovažuje za změnu stávající podpory.“

Nizozemské právo

Wet Vpb 1969

6 Wet op de vennootschapsbelasting (zákon o korporační dani) ze dne 8. října 1969, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „Wet Vpb 1969“) ve svém čl. 2 odst. 1 písm. f) a g) stanoví:

„Tuzemskými poplatníky daně z příjmů jsou následující subjekty usazené v Nizozemsku:

[…]

f) podílové fondy;

g) podniky právnických osob veřejného práva uvedené v odstavci 3.“

7 Článek 2 odst. 3 Wet Vpb 1969 stanoví seznam podniků působících v určitých hospodářských odvětvích.

8 Podle čl. 2 odst. 7 Wet Vpb 1969 subjekty, jejichž akcionáři, společníky či členy jsou přímo či nepřímo výlučně právnické osoby nizozemského veřejného práva, jakož i subjekty, jejichž statutární orgány jsou přímo či nepřímo jmenovány a odvolávány výlučně právnickými osobami nizozemského veřejného práva a jejichž majetek v případě likvidace náleží výlučně právnickým osobám nizozemského veřejného práva, „jsou poplatníky daně z příjmů pouze v případě, že provozují podnik ve smyslu odstavce 3“.

Wet DB 1965

9 Wet op de dividendbelasting (zákon o dani z dividend, dále jen „Wet DB 1965“) byl během období, během něhož nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, několikrát změněn.

10 Ve znění platném od 11. července 2008, které připomněl předkládající soud, Wet DB 1965 ve svém čl. 1 odst. 1 stanoví:

„Pod názvem ‚daň z dividend‘ je vybírána přímá daň od osob, kterým přímo nebo prostřednictvím cenných papírů plynou příjmy z akcií […]“

11 V témže znění článek 10 Wet DB 1965 upravuje podmínky vrácení této daně následovně:

„1. Rozhodnutím daňové správy, proti němuž se lze odvolat, se na základě žádosti vrátí právnické osobě se sídlem v Nizozemsku, která není poplatníkem daně z příjmů právnických osob, daň z dividend, která byla vybrána k její tíži v průběhu kalendářního roku, pokud výše této daně přesáhla 23 eur.

[…]

3. Odstavec 1 se použije obdobně na právnickou osobu usazenou v jiném členském státě Evropské unie, která v tomto státě není poplatníkem daně z příjmů a která by, pokud by byla usazena v Nizozemsku, nepodléhala povinnosti ke korporační dani. První věta se nepoužije na subjekty plnící funkci srovnatelnou s funkcí investičních subjektů uvedených v článku 6a nebo článku 28 [Wet Vpb 1969].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 A-Fonds je *Spezial-Sondervermögen* (zvláštní investiční fond), který nemá právní subjektivitu a je usazen v Německu.

13 Takové fondy jsou osvobozeny od korporační daně a živnostenské daně. Pro investory účastnící se na těchto fondech platí domněnka, že jim plynou příjmy úměrné jejich podílům na těchto fondech. Tyto příjmy podléhají dani u investorů v souladu s jejich osobním daňovým statusem podle německých daňových právních předpisů.

14 Od založení A-Fonds jsou všechny jeho podíly drženy BBB.

15 BBB je veřejnoprávní ústavem podle německého práva („Anstalt des öffentlichen Rechts“), který má právní subjektivitu a byl založen sdružením německých obcí, které jsou právnickými osobami veřejného práva. Vykonává bankovní činnosti, avšak jeho cílem není pouze dosahování zisku. Je rovněž pověřen plněním úkolů veřejného zájmu. BBB tak věnuje část svých příjmů na podporu sociálních, kulturních, sportovních, vědeckých a vzdělávacích činností ve spolkové zemi, v níž vyvíjí činnost.

16 V Německu podléhá BBB korporační dani a živnostenské dani. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že dividendy, které BBB plynou, jsou do výše 95 % osvobozeny od německé daně z příjmů z kapitálového majetku a že BBB nemůže započíst daň z dividend sraženou v Nizozemsku z důvodu, že jeho účast na A-Fonds je v účetní závěrce zachycena jako investiční portfolio (*Anlagebuch*).

17 Během období rozhodného z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení držel BBB prostřednictvím A-Fonds akcie nizozemských společností podléhajících Wet DB 1965. Nizozemská daň z dividend byla sražena z dividend plynoucích z těchto akcií za zdaňovací období 2002/2003 až 2007/2008.

18 Prostřednictvím několika žádostí požadoval BBB od nizozemské daňové správy vrácení této daně na základě čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965. Tato daňová správa tyto žádosti zamítla.

19 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že přinejmenším ohledně zdaňovacích období týkajících se doby od 1. listopadu 2002 do 31. října 2008 měla daňová správa za to, že BBB nemůže uplatňovat nárok na toto vrácení z důvodu, že není usazen v Nizozemsku.

20 A-Fonds podal u rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (soud v Zeeland-West-Brabant te Breda, Nizozemsko) žaloby na zrušení rozhodnutí o odmítnutí vrácení, které byly rozsudkem ze dne 6. května 2014 zamítnuty jako neopodstatněné. Tento soud měl zejména za to, že situace A-Fonds není srovnatelná se situací subjektu uvedeného v čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965.

21 A-Fonds se proti tomuto rozsudku odvolal ke Gerechtshof's-Hertogenbosch (odvolací soud v 's-Hertogenbosch, Nizozemsko).

22 Tento soud má za to, že jak žádosti o vrácení, které A-Fonds adresoval daňové správě, tak jeho soudní žaloby musí být považovány za podané jménem BBB.

23 Má za to, že rozhodnutí daňové správy o odmítnutí vrácení daně z dividend, jehož se domáhá BBB z důvodu, že je usazen v jiném členském státě než Nizozemském království, porušuje volný pohyb kapitálu.

24 Uvádí, že dividendy, které plynou z investic právnických osob veřejného práva, jež jsou usazeny v Nizozemsku a které podle Wet Vpb 1969 nejsou poplatníky korporační daně z důvodu, že se věnují jiným činnostem než činnostem uvedeným v čl. 2 odst. 3 Wet Vpb 1969, podléhají v Nizozemsku v zásadě povinnosti k dani z dividend. Nicméně tato daň je jim následně vrácena na základě čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965.

25 Předkládající soud z toho vyvozuje, že skutečnost, že BBB nemůže uplatnit nárok na vrácení daně z dividend na základě téhož ustanovení, ačkoliv vykonává činnosti srovnatelné s činnostmi nizozemských právnických osob veřejného práva, které nejsou poplatníky korporační daně v Nizozemsku, představuje překážku pro volný pohyb kapitálu.

26 Má za to, že je tedy třeba vrátit BBB částku rovnající se částce, kterou právnická osoba veřejného práva usazená v Nizozemsku, která není v tomto členském státě poplatníkem korporační daně, obdrží na základě čl. 10 odst. 1 Wet BD 1965.

27 Nicméně tento soud se zamýšlí nad otázkou, zda je přiznání takového vrácení v souladu s unijním právem o státních podporách.

28 Vzhledem k tomu, že vrácení daně z dividend stanovené v čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965 je ve věci v původním řízení neoddělitelné od osvobození veřejných podniků od korporační daně, vyplývajícího z čl. 2 odst. 3 Wet Vpb 1969, ohledně něhož měla Komise v rozhodnutí ze dne 2. května 2013 [C(2013) 2372 final] za to, že představuje existující režim podpory neslučitelný s vnitřním trhem, předkládající soud z toho vyvodil, že toto vrácení tedy představuje rovněž existující režim podpory.

29 V tomto kontextu si předkládající soud klade otázku, zda vyhovění žádosti o vrácení daně žalobce v původním řízení na základě čl. 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, představuje změnu existující podpory, zakládající novou podporou ve smyslu čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999.

30 Pokud by tomu tak bylo, zamýšlí se nad tím, zda je možné přijmout rozhodnutí, kterým se vyhoví takové žádosti, a zda je zejména nezbytné oznámit toto rozhodnutí Komisi v souladu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

31 Předkládající soud poukazuje na to, že se jedná o „pilotní případ“ a že daňová správa již obdržela téměř 1 000 obdobných žádostí o vrácení daně.

32 Za těchto okolností se Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (odvolací soud v ’s-Hertogenbosch) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba rozšíření existujícího režimu podpory, k němuž dojde tím, že poplatník úspěšně uplatní právo na volný pohyb kapitálu zakotvené v článku 56 [ES] (nyní článek 63 SFEU), považovat za novou podporu, kterou se rozumí změna existující podpory?

2) Je-li tomu tak, brání úloha svěřená vnitrostátního soudu na základě čl. 108 odst. 3 SFEU tomu, aby poplatníkovi přiznal daňovou výhodu, na níž má právo na základě článku 56 [ES] (nyní článek 63 SFEU), nebo má vnitrostátní soud povinnost oznámit Komisi zamýšlené rozhodnutí přiznávající danou výhodu, nebo má vnitrostátní soud použít jiný postup nebo přijmout jiné opatření s ohledem na svoji kontrolní úlohu, která mu na základě čl. 108 odst. 3 SFEU přísluší?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

33 Komise tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná z důvodu, že neobsahuje skutkové a právní poznatky nezbytné pro užitečnou odpověď Soudního dvora na položené otázky.

34 V tomto ohledu je třeba uvést, že obě otázky položené předkládajícím soudem spočívají na předpokladu, že režim vrácení daně z dividend, o který jde ve věci v původním řízení, představuje existující režim podpory.

35 Předkládající soud zakládá svou analýzu zejména na skutečnosti, že ve věci v původním řízení je vrácení, stanovené v čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965, neoddělitelné od osvobození od korporační daně, stanoveného v článku 2 Wet Vpb 1969 pro právnické osoby veřejného práva, ohledně něhož měla Komise ve svém rozhodnutí C(2013) 2372 final za to, že představuje existující režim podpory neslučitelný s vnitřním trhem.

36 Nicméně je třeba konstatovat, jak mimoto uvádí sama Komise ve svém písemném vyjádření, že toto rozhodnutí se týká výlučně režimu osvobození právnických osob veřejného práva od korporační daně, stanoveného Wet Vpb 1969, a nikoliv režimu vrácení daně z dividend, stanoveného v čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965.

37 Mimoto oblast působnosti obou těchto režimu se neshoduje, druhý režim se obecně vztahuje na všechny nizozemské podniky osvobozené od korporační daně.

38 Nelze mít tak důvodně za to, že konstatování Komise, že režim osvobození od korporační daně, stanovený v článku 2 Wet Vpb 1969 pro podniky nizozemského veřejného práva, představuje existující režim podpory neslučitelný s vnitřním trhem, platí *mutatis mutandis* pro režim vrácení daně z dividend, stanovený v čl. 10 odst. 1 Wet DB 1965.

39 Nelze však popřít, jak ostatně uvádí předkládající soud, že ve zvláštním případě, kdy je toto vrácení daně z dividend přiznáno podniku nizozemského veřejného práva z důvodu, že je osvobozen od korporační daně na základě článku 2 Wet Vpb 1969, prezentuje se toto vrácení jako přímý a neoddělitelný důsledek poskytnutí státní podpory a že jej lze tudíž rovněž považovat za zakládající státní podporu.

40 Vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že dotčené legislativní opatření je nutné kvalifikovat jako státní podporu a že přísluší vnitrostátnímu soudu tuto skutečnost ověřit, aby bylo zaručeno dodržování čl. 108 odst. 3 SFEU, je třeba mít za to, že odpovědi na položené otázky jsou pro předkládající soud užitečné pro účely řešení sporu v původním řízení a že je nutné mít za to, že spočívají na předpokladu, že režim vracení daně z dividend, o který jde ve věci v původním řízení, představuje režim podpory.

K předběžným otázkám

41 Na úvod je třeba uvést, že předkládající soud nežádá Soudní dvůr o výklad čl. 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, který zakazuje jakékoliv omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, jehož porušení považuje za dané. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že toto porušení vyplývá z toho, že nizozemské právní předpisy, které stanoví vrácení daně z dividend, podmiňují toto vrácení existencí sídla na vnitrostátním území.

42 Je nutné rovněž uvést, že relevantní ustanovení nařízení č. 659/1999, na které odkazuje předkládající soud, jsou v témže znění obsažena v nařízení 2015/1589, které nahradilo nařízení č. 659/1999, takže není nutné určit působnost *ratione temporis* těchto dvou nařízení ve vztahu ke skutkovému stavu ve věci v původním řízení.

43 S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba mít za to, že podstatou dvou otázek předkládajícího soudu, které je nutné zkoumat společně, je, zda unijní právo brání tomu, aby soud členského státu přiznal pro účely zajištění dodržování čl. 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, podniku usazenému v jiném členském státě prospěch z takového režimu podpory, jako je ten, který představuje režim vrácení daně z dividend, o nějž jde ve věci v původním řízení. Předkládající soud se zejména táže, zda v případě, kdy je takový režim podpory považován za existující, představuje rozhodnutí, kterým přiznává tento režim, novou podporu ve smyslu čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999, kterou je nutné oznámit Komisi podle čl. 108 odst. 3 poslední věty SFEU.

44 Je třeba poukázat na to, že otázky položené předkládajícím soudem vyžadují, jak sám ostatně uvádí, předchozí ověření, zda unijní právo brání či nikoliv tomu, aby předkládající soud využil své pravomoci k posouzení slučitelnosti podmínky sídla, o niž jde ve věci v původním řízení, s volným pohybem kapitálu, nebo zda toto posouzení spadá do výlučné pravomoci Komise, kterou má k posouzení slučitelnosti režimu podpory s vnitřním trhem.

45 Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, v rámci systému kontroly státních podpor zavedeného Smlouvou plní vnitrostátní soudy a Komise úlohy, které se vzájemně doplňují, ale jsou odlišné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1996, SFEI a další C-39/94, EU:C:1996:285, bod 41, a ze dne 15. září 2016, PGE, C-574/14, EU:C:2016:686, bod 30 a citovaná judikatura).

46 Zatímco posouzení slučitelnosti opatření podpory s vnitřním trhem patří do výlučné pravomoci Komise, jejíž jednání podléhá přezkumu unijních soudů, dbají vnitrostátní soudy o ochranu práv jednotlivců v případě porušení povinnosti předběžného oznámení státních podpor Komisi podle čl. 108 odst. 3 poslední věty SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, bod 27). Takové nedodržení, pokud se ho dovolávají jednotlivci a pokud je zjištěno vnitrostátními soudy, musí vést tyto soudy k tomu, aby z něj vyvodily veškeré důsledky v souladu s jejich vnitrostátním právem, aniž by jejich rozhodnutí zahrnovala posouzení slučitelnosti podpor s vnitřním trhem, které spadá do výlučné pravomoci Komise, a to pod dohledem Soudního dvora (v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. dubna, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, bod 59 a citovaná judikatura).

47 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit slučitelnost podmínek režimu podpory s jinými ustanoveními Smlouvy, jež mají přímý účinek, než jsou ustanovení týkající se státních podpor, pouze v případě, že tyto podmínky mohou být posuzovány samostatně a přestože jsou součástí dotčeného režimu podpor, nejsou k uskutečnění jeho předmětu nebo pro jeho fungování nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. března 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, bod 14, a ze dne 23. dubna 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, bod 57).

48 Naproti tomu podmínky podpory mohou být natolik neoddělitelně spojeny se samotným předmětem podpory, že by nebylo možné posoudit je odděleně, takže jejich dopad na slučitelnost nebo neslučitelnost podpory jako celku musí být tedy nutně posuzován postupem podle článku 108 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. března 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, bod 14).

49 V projednávané věci je tomu tak v případě takové podmínky sídla, jako je podmínka stanovená režimem vrácení daně z dividend, o nějž jde ve věci v původním řízení, pokud se má ovšem za to, že tento režim představuje režim státní podpory, neboť tato podmínka je patrně neoddělitelně spojená se samotným předmětem dotčeného opatření spočívajícího v osvobození od daně, jež přináší prospěch pouze vnitrostátním podnikům.

50 Mimoto je třeba uvést, že ve věci v původním řízení by takový přezkum měl nutně – byť pouze nepřímo – za následek zpochybnění podmínky sídla, stanovené v článku 2 Wet Vpb 1969, pro osvobození od korporační daně pro veřejné podniky, která se prezentuje jako podmínka nezbytná pro dosažení cíle a fungování tohoto režimu podpory.

51 Podle všeho tedy nelze oddělit takovou podmínku, která se prezentuje jako nezbytná pro dosažení cíle a fungování režimu podpor, aniž dojde k narušení dělby pravomocí mezi Komisi a vnitrostátní soudy v oblasti státních podpor.

52 V důsledku toho je třeba mít za to, že unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud mohl posoudit slučitelnost takové podmínky sídla, jako je podmínka, o niž jde ve věci v původním řízení, s volným pohybem kapitálu v případě, kdy dotyčný režim vrácení daně z dividend představuje režim podpory.

53 Z toho vyplývá, že takový soud nemůže *a fortiori* vyvozovat důsledky z případného porušení volného pohybu kapitálu prostřednictvím této podmínky sídla prostřednictvím přiznání vrácení této daně, a že tudíž není nutné odpovědět na otázku uvedenou v bodě 43 tohoto rozsudku.

54 S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět, že články 107 a 108 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že vnitrostátní soud nemůže posuzovat slučitelnost takové podmínky sídla, jako je podmínka, o niž jde ve věci v původním řízení, s čl. 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, v případě, kdy dotyčný režim vrácení daně z dividend představuje režim státní podpory.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 107 a 108 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že vnitrostátní soud nemůže posuzovat slučitelnost takové podmínky sídla, jako je podmínka, o niž jde ve věci v původním řízení, s čl. 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, v případě, kdy dotyčný režim vrácení daně z dividend představuje režim státní podpory.

Podpisy.