

Věc C-453/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie****Datum doručení:**

19. července 2023

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

19. dubna 2023

Navrhovatelka:

E. sp. z o.o.

Další účastník řízení:

Prezydent Miasta Mielca

Předmět původního řízení

Kasační stížnost k Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko) podaná společností E. sp. z o.o. proti rozsudku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie (Vojvodský správní soud v Řešově, Polsko) ze dne 19. října 2021 vydanému ve věci žaloby společnosti E. sp. z o. o. proti výkladovému stanovisku Prezydenta miasta Mielca (primátor města Mielec, Polsko) ze dne 14. června 2021 ve věci daně z nemovitých věcí.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí předběžné otázky

Výklad čl. 107 odst. 1 a čl. 108 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) ve spojení s článkem 2 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU. Předběžné otázky jsou předkládány na základě článku 267 SFEU.

Předběžné otázky

1) Je třeba čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (konsolidované znění: Úř. věst. 2016, C 202, s. 47) vykládat v tom smyslu, že poskytnutí takové daňové úlevy členskými státy, jako je daňová úleva stanovená v čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (zákon ze dne 12. ledna 1991 o místních daních a poplatcích, Dz.U. z roku 2019, položka 1170, ve znění pozdějších předpisů), jež je určena všem podnikatelům a osvobozuje od daně z nemovitých věcí pozemky, domy a stavby, které jsou součástí železniční infrastruktury ve smyslu předpisů o drážní dopravě přístupné železničním dopravcům, narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž?

2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, je podnikatel povinen zaplatit dlužnou daň společně s úroky, jestliže využil daňovou úlevu na základě výše uvedeného vnitrostátního ustanovení, které bylo přijato bez dodržení požadovaného postupu podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie (konsolidované znění: Úř. věst. 2016, C 202, s. 47) ve spojení s článkem 2 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (kodifikované znění: Úř. věst. 2015, L 248, s. 9)?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Smlouva o fungování Evropské unie: čl. 107 odst. 1, čl. 108 odst. 3, článek 267;

Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU: článek 2

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z roku 2019, položka 1170, ve znění pozdějších předpisů (zákon ze dne 12. ledna 1991 o místních daních a poplatcích (dále jen „u.p.o.l.”)): čl. 2 odst. 1 a 2, čl. 4 odst. 1, čl. 7 odst. 1 bod 1 písm. a);

V souladu s čl. 7 odst. 1 bodem 1 písm. a) u.p.o.l., na nějž se odkazuje v první předběžné otázce, jsou od daně z nemovitých věcí osvobozeny pozemky, budovy a stavby, které jsou součástí železniční infrastruktury ve smyslu předpisů o drážní dopravě přístupné železničním dopravcům.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (zákon ze dne 30. dubna 2004 o řízení ve věcech veřejné podpory, Dz.U. z roku 2023, položka 702): čl. 6 odst. 2.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Společnost podávající kasační stížnost, která je poplatníkem daně z nemovitých věcí, pokud jde o infrastrukturu a pozemek pod touto infrastrukturou, které vlastní, požádala primátora města Mielec (dále jen „orgán provádějící výklad“) o poskytnutí výkladového stanoviska daňových předpisů. V žádosti uvedla, že jako podnikatelský subjekt má na pozemcích, které jí patří, železniční vlečku, a že část infrastruktury této vlečky vlastní. Podle jejího názoru bude moci od okamžiku zpřístupnění vlečky jinému dopravci, který bude provádět dopravu jejím jménem, využít osvobození od daně z nemovitých věcí ve vztahu k celému pozemku, na kterém se nacházejí drážní prvky, a také ve vztahu k pozemkům získaným v budoucnu, které budou rovněž částečně zastavěny vlečkou (železniční infrastruktura).
- 2 Za účelem získání potvrzení svého stanoviska uvedená společnost požádala orgán provádějící výklad o zodpovězení těchto otázek: 1) Může uplatnit osvobození od daně z nemovitostí podle čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. ve vztahu k pozemkům a infrastruktuře od okamžiku vydání souhlasu se vstupem na vlečku a udělením příslušného oprávnění licencovanému železničnímu dopravci, což se má uskutečnit v roce 2021?; 2) Bude moci po nabytí nových pozemků uplatnit osvobození od daně z nemovitostí podle čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. ve vztahu k celkové ploše nových pozemků?
- 3 Orgán provádějící výklad dospěl k závěru, že stanovisko společnosti je nesprávné. Podle jeho názoru navzdory formálnímu splnění podmínek osvobození od daně nelze tohoto práva využít, neboť porušuje unijní předpisy o veřejné podpoře. Zákonná novela, v jejímž důsledku byla podnikatelům poskytnuta veřejná podpora v podobě osvobození od daně z nemovitých věcí, totiž neprošel předchozí kontrolou ze strany Evropské komise.
- 4 Proti tomuto stanovisku podala navrhovatelka žalobu k Vojvodskému správnímu soudu v Řešově, který je soudem prvního stupně.
- 5 Soudní prvního stupně žalobu zamítl. Konstatoval, že osvobození od daně, v jejímž důsledku je společnost zproštěna daňové zátěže na úkor rozpočtu veřejného subjektu (jednotky místní samosprávy), vykazuje definiční znaky veřejné podpory, a proto poukázal na potřebu zjistit, zda vnitrostátní zákonodárce splnil požadavky stanovené v ustanoveních článků 107 a 108 SFEU.
- 6 Následně soud prvního stupně dospěl k závěru, že ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (zákon ze dne 16. listopadu 2016 o změně zákona o drážní dopravě a některých dalších zákonů) nebyl nahlášen Evropské komisi k předchozí konzultaci. Pro členský stát to přináší důsledky plynoucí ze SFEU a nařízení 2015/1589.
- 7 Soud prvního stupně navíc konstatoval, že stanovisko orgánu provádějícího výklad, podle něhož společnost nemohla uplatnit právo plynoucí z čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l., má právní základ. Orgán provádějící výklad byl proto při

posuzování předložené budoucí situace oprávněn opřít se přímo o unijní předpisy, a to jak o články 107 a 108 SFEU, tak i na článek 3 nařízení 2015/1589, jelikož se tato problematika týká nové selektivní veřejné podpory poskytované členským státem podnikateli, tedy tato problematika spadá do pravomoci Unie v rámci otázek souvisejících s ochranou vnitřního trhu a konkurenceschopností podniků.

- 8 Navrhovatelka se neztotožnila se závěry soudu prvního stupně a podala kasační stížnost k předkládajícímu soudu.

Podstatné argumenty stran v původním řízení

- 9 Navrhovatelka – na rozdíl od orgánu provádějícího výklad – má za to, že osvobození od daně uvedené v čl. 7 odst. 1 bodě 1 písm. a) u.p.o.l. nevykazuje znaky veřejné podpory a o jejím zavedení nemusela být Evropská komise informována.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 10 Ve vztahu k první předběžné otázce předkládající soud uvádí, že ustanovení u.p.o.l. účinná do konce roku 2016, která omezovala uplatnění osvobození od daně na malou skupinu subjektů (provozovatele železničních tratí a vlastníky několika překladišť), představovala riziko, že toto osvobození bude považováno za protiprávní veřejnou podporu pro zjevnou selektivitu při jejím uplatňování. Osvobození od daně uvedené v čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. ve znění účinném od 1. ledna 2017 se nejeví jako veřejná podpora.
- 11 Od 1. ledna 2017 se rozšířila působnost osvobození od daně stanoveného v čl. 7 odst. 1 bodě 1 písm. a) u.p.o.l. Od daně z nemovitostí byly osvobozeny zejména železniční vlečky, které byly v předchozím znění ustanovení vynechány, včetně těch, které tvoří tzv. soukromou infrastrukturu, tj. těch, které jsou umístěny v dolech, výrobních závodech nebo elektrárnách, které jsou hnacím motorem veškeré železniční nákladní dopravy. Osvobození se navíc vztahovalo i na budovy, které jsou součástí železniční infrastruktury, a byl rozšířen rozsah osvobození pozemků (na katastrální parcely, které jsou součástí železniční infrastruktury, a nikoli pouze na části pozemků, na nichž se nacházejí koleje, jak tomu bylo v případě předchozího znění). Od 1. ledna 2017 však k uplatnění osvobození od daně z železniční infrastruktury nestačí pouze fakt, že se na pozemku nachází vlečka; je nutné ji skutečně zpřístupnit železničnímu dopravci.
- 12 Osvobození stanovené v čl. 7 odst. 1 bodě 1 písm. a) u.p.o.l. se tedy od 1. ledna 2017 vztahuje na neomezený okruh příjemců (osvobození může využít každý podnikatel, který využívá drážní dopravu). V důsledku toho se nezaměřuje na specificky určené podnikatele, odvětví nebo region, ani na konkrétní činnosti, což by v praxi vedlo ke zvýhodnění výroby určitého zboží. Nicméně pochybnosti může budít kritérium vlastnictví konkrétního typu infrastruktury použité v tomto ustanovení, což v praxi znamená, že podnikatelé provozující podnikatelskou

činnost ve stejných odvětvích (např. doly, teplárny, pivovary) se mohou nacházet v různých situacích, pokud jde o jejich daňovou zátěž.

- 13 Předkládající soud dodává, že pokud rozlišování situace podnikatelských subjektů nevyplývá přímo z mechanismu zavedeného daňového osvobození a má k němu přístup každý podnikatel, pak mu nelze přisuzovat atribut selektivity. Každý podnikatel (bez ohledu na region, odvětví a další vlastnosti), který využívá drážní dopravu po vlastní železniční vlečce, má nárok na zákonné osvobození od daně podle čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. Nemožnost přiřadit osvobození od daně stanovenému vnitrostátním právem znaky selektivity vylučuje naplnění podmínky narušení hospodářské soutěže a následně uznání takového osvobození za státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU.
- 14 Na druhé straně však vyvstává pochybnost ohledně možné skryté selektivnosti související s použitím na první pohled objektivních podmínek daňového osvobození. Jde tedy o faktickou selektivitu, při níž daný institut zvýhodňuje určité podniky nebo odvětví bez ohledu na to, že není určen pouze těmto podnikům (odvětvím).
- 15 Předkládající soud uvádí, že osvobození od daně stanovené v čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. bylo zavedeno v rozsáhlé novele zákona o drážní dopravě, která provedla směrnici Evropského parlamentu a Rady 2012/34/EU ze dne 21. listopadu 2012 o vytvoření jednotného evropského železničního prostoru. Účelem směrnice 2012/34 i novely zákona o drážní dopravě je rozvoj železnic, dosažený mimo jiné liberalizací předpisů a stimulačními opatřeními. Podobu železničního osvobození účinného od 1. ledna 2017 lze považovat za racionální a v souladu se stimulační funkcí daně, která tak podněcuje podnikatele k využívání bezemisní a bezpečné železniční dopravy.
- 16 Druhá otázka se týká situace, v níž podnikatel využil osvobození od daně na základě dané vnitrostátní právní úpravy zavedené bez dodržení požadovaného postupu uvedeného v čl. 108 odst. 3 SFEU a v současnosti zůstává v nejistotě, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, je povinen uhradit dlužnou daň společně s úroky.
- 17 Zde analyzovaný problém je o to závažnější, neboť za čtyři roky od zavedení daňového osvobození finanční úřady ani správní soudy jeho využití podnikateli nezpochybnily. To vedlo k přesvědčení, že využití daňového osvobození je řádné. Od roku 2021, tedy po čtyřech letech od zavedení daňového osvobození, začaly finanční úřady odmítat jeho uplatňování s odkazem na to, že Polsko o osvobození neinformovalo Evropskou komisi, a s tím související riziko poskytování veřejné podpory. Jedná se tedy o zásadní otázky. Taková situace ohrožuje základní práva daňových poplatníků a je v rozporu s právní jistotou a příznivým hospodářským prostředím. O to závažnější by bylo, pokud by se ukázalo, že finanční náklady celé situace ponese nakonec podnikatelé.

- 18 Zásadní otázkou tedy je, zda mohou daňoví poplatníci nést negativní důsledky v podobě povinnosti k úhradě daně spolu s úroky, pokud jednali s důvěrou v platné právo. Pokud by se ukázalo, že posuzované daňové osvobození nebylo v rozporu s takovou povinností oznámeno, měli by podnikatelé v ekonomickém smyslu vrátit neoprávněnou podporu, a tedy uhradit daň spolu s úroky, nebo je taková povinnost vyloučena s ohledem na zásadu legitimního očekávání?
- 19 Význam případného rozsudku Soudního dvora tedy může být velmi široký a může se týkat kvality daňového práva, přijatelné praxe státních orgánů a odpovědnosti za jejich jednání či opomenutí. I když se Soudní dvůr ke státní podpoře vyjadřoval mnohokrát, jeho judikatura se dosud nezabývala daní z nemovitostí v rozsahu uvedeném v předběžné otázce.
- 20 Předkládající soud má pochybnosti, zda zavedení předmětného osvobození do polského právního řádu může vést k nerovnováze na unijním trhu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a to i prostřednictvím potenciálně selektivní povahy tohoto osvobození. Věc projednávaná předkládajícím soudem se týká osvobození od daně z nemovitostí, lze tedy zvážit, zda se jedná o typ státní podpory poskytnuté členským státem, který musí být schválen Evropskou komisí, nebo zda jde o běžné osvobození od daně z nemovitostí objektivní povahy, které nespadá pod pojem veřejné podpory. Podle jeho názoru je osvobození zákonné a v souladu s unijním právem, ale vyvstává otázka, zda může být uplatňováno v případě, že nebyla splněna oznamovací povinnost.
- 21 Předkládající soud zdůrazňuje, že výklad pojmu „státní podpora“ může vyvolávat pochybnosti z důvodu chybějící definice v unijním právu. Definice státní podpory provedená Soudním dvorem – na základě výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU – je široká a pokrývá široké spektrum opatření na podporu podnikání ze strany státu. V judikatuře Soudního dvora lze vysledovat čtyři kritéria pro prohlášení dané podpory (podpůrného opatření) za neslučitelnou s vnitřním trhem. Podpora musí kumulativně splňovat tyto podmínky: 1) musí být poskytnuta prostřednictvím státní intervence nebo státních prostředků; 2) představuje pro podnikatele ekonomický přínos; 3) musí být selektivní; 4) musí ovlivňovat obchod mezi členskými státy a narušovat nebo moci narušovat hospodářskou soutěž. Podle tohoto soudu lze v projednávaném případě pochybovat o existenci dvou posledních podmínek.
- 22 Předkládající soud poukazuje na to, že v případě další změny článku 7 u.p.o.l. dne 17. listopadu 2021, spočívající v rozšíření daňového osvobození na nákladní železniční terminály, rozhodl polský zákonodárce, že existuje riziko vzniku státní podpory, a proto je nutné informovat Evropskou komisí. Předkládající soud však v tomto ohledu zdůrazňuje, že tato novela se věnuje konkrétním subjektům. Dodává, že v polské ekonomické realitě existuje tolik podnikatelů (soukromých i veřejných), kteří vlastní pozemky, na nichž se nachází železniční infrastruktura, že zahrnutí této infrastruktury do daňového osvobození může podkopat tezi o selektivní povaze daňového osvobození zavedeného v roce 2017. Proto si klade otázku, zda zahrnutí železniční infrastruktury do daňového osvobození znamená

sektorovou podporu poskytovanou podnikatelům, kteří jsou vlastníky nemovitostí, na kterých se taková infrastruktura nachází.

- 23 Předkládající soud dochází k závěru, že existují vážné pochybnosti ohledně potenciálního dopadu uvedeného osvobození na hospodářskou soutěž, zejména s ohledem na možnost, že osvobození je selektivní (skrytě selektivní). V této situaci je rozhodující určit, zda i v případě, že šlo pravděpodobně o podporu uvedenou v čl. 107 odst. 1 SFEU, bylo nutné informovat Komisi o návrhu legislativních změn podle čl. 108 odst. 3 SFEU a zda absence takového oznámení má za následek nemožnost poskytnout podporu. V důsledku toho je třeba určit, zda navzdory skutečnosti, že ustanovení čl. 7 odst. 1 bodu 1 písm. a) u.p.o.l. ve znění účinném v letech 2017–2021, bylo přijato do vnitrostátního právního řádu bez dodržení oznamovací povinnosti, mohlo pro podnikatele představovat základ pro získání nároku na osvobození.

PRACOVNÍ DOKUMENT