

## Věc C-449/20

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce****Datum doručení:**

22. září 2020

**Předkládající soud:**

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) [Nejvyšší správní soud (Senát pro daňové spory)], Portugalsko

**Datum předkládacího usnesení:**

1. července 2020

**Navrhovatelka:**

Real Vida Seguros, S. A.

**Odpůrkyně:**

AT — Autoridade Tributária e Aduaneira (Správa daní a cel)

---

**Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud)***(omissis)*

La Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo (Senát pro daňové spory Nejvyššího správního soudu) vydal následující rozhodnutí:

*(omissis)*

- I.1. Společnost Real [Vida] Seguros, S. A., *(omissis)* Oporto, podala kasační stížnost proti rozsudku vydanému Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [Správní a daňový soud v Oportu] ze dne 29. června 2018, v části, v níž zamítl jako neopodstatněnou její žalobu — uznání dividend plynoucích z akcií přijatých k obchodování na zahraničních burzách jako daňově uznatelného nákladu formou daňové výhody ve výši 10 196,54 eura (zdaňovací období roku 1999) a 13 406,62 eura (zdaňovací období roku 2000), v této části dodatečného (částečného) vyúčtování daně [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (daň z příjmu právnických osob), dále jen „IRC“] odpovídající zdaňovacím obdobím 1999 a 2000.

I.2. Navrhovatelka uplatnila následující tvrzení a nároková žádání:

- i. (*omissis*)
  - ii. Předmětem tohoto kasačního opravného prostředku je napadení rozsudku soudu *a quo* z toho důvodu, že se měl dopustit právního pochybení, jen co se týče posouzení otázky týkající se odpočtu dividend plynoucích ze zahraničních akcií za zdaňovací období let 1999 a 2000 podle ustanovení článku 31 [Estatuto dos Benefícios Fiscais (právní předpis, který upravuje daňové výhody); dále jen „E.B.F.“], ve znění účinném v době, kdy se udály skutkové okolnosti případu, zejména proto, že dospěl k závěru, že možnost odpočtu stanovená v citovaném ustanovení se použije pouze na dividendy plynoucí z akcií přijatých k obchodování na portugalské burze, přičemž odpočet dividend plynoucích z akcií přijatých k obchodování na zahraničních burzách je vyloučen;
  - iii. Daňové předpisy musí být vykládány v souladu s obecnými zásadami právní hermeneutiky, to znamená při použití kritérií stanovených v článku 9 občanského zákoníku (Código Civil);
  - iv. Z toho vyplývá, že doslovné znění zákona musí být základním referenčním kritériem a výchozím bodem (veškerého) výkladu a že ten, kdo zákon vykládá, se musí snažit určit účel zákonů;
  - v. Při výkladu [zákona] nelze jít dále, než umožňuje text a jazyková výstavba (formálně syntaktická), za tím účelem, aby se tím potvrdil význam nebo zvláštnost, která není výslovně obsažena v samotném zákoně;
  - vi. V tomto smyslu, pokud neexistuje v normě nebo v důvodové zprávě jakákoli zmínka o původu dividend (vnitrostátní nebo zahraniční akcie), pak subjekt, který vykládá zákon, nemůže takové rozlišování uplatnit;
  - vii. Navíc každé rozlišování v tomto smyslu by bylo v rozporu s právem Evropské unie v případě akcií přijatých k obchodování na burzovních trzích [Unie];
  - viii. Stejně tak podřízení uplatnění daňové výhody vnitrostátnímu původu akcie zjevně porušuje zásadu volného pohybu kapitálu (články 63 SFEU a následující);
  - ix. To by také způsobilo zjevné porušení zásady neutrality při vývozu kapitálu, neboť by byla přiznána daňová výhoda daňovému rezidentovi, který získá příjmy na vnitrostátním území, za současného znevýhodnění toho, který získá příjmy v zahraničí [.]
  - x. (*omissis*) [závěrečné úvahy]
  - xi. (*omissis*) [závěrečné úvahy]
- (*omissis*) [návrh navrhovatelky v kasačním řízení]

- 1.3. (*omissis*) [procesní záležitosti]
- 1.4. Státní zastupitelství se vyslovalo v tom smyslu, že je namístě kasační opravný prostředek zamítnout jako neopodstatněný s ohledem na to, že „[...] *ratio legis* článku 31 E.B.F. spočívá v zavedení opatření určeného k podpoře kapitálového trhu na portugalské burze.“
- 1.5. (*omissis*) [procesní záležitosti]
- 1.6. V souladu s návrhy uplatněnými v kasačním opravném prostředku je třeba určit, zda, v rozporu s tím, jak je to uvedeno v napadeném rozsudku, musí být možno v souladu s ustanovením článku 31 E.B.F. odečíst pro účely IRC čistý zisk z dividend plynoucích ze zahraničních akcií odpovídající zdaňovacím obdobím let 1999 a 2000.

7. Stejně tak je nutno objasnit [,] zda v souladu s článkem 31 E.B.F.[,] byla porušena zásada volného pohybu kapitálu [článek 63 a následující Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU)], jak se to uvádí v podaném kasačním opravném prostředku.

Vzhledem k tomu, že porušení zásady volného pohybu kapitálu může vést k povinnosti položit předběžnou otázku podle článku 267 SFEU [pokud se nemá za to, že se Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) již k dané otázce jasně vyjádřil], je třeba z úřední povinnosti zmíněnou otázku přezkoumat, (*omissis*). [procesní předpisy]

Co se týče porušení zásady neutrality při vývozu kapitálu, tato musí být posouzena ve světle povinností státu zakotvených v článku 81 písm. f) Constituição da República Portuguesa (Ústava Portugalské republiky).

(*omissis*)

(*omissis*) **Skutkový] stav**

Napadený rozsudek konstatoval, že skutkový stav byl prokázán tak, jak je to dále popsáno:

- 1) Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Služby daňové kontroly a ředitelství daní v Oportu) vykonaly kontrolu týkající se navrhovatelky v souvislosti se zdaňovacími obdobími 1999 a 2000, která vedla ke stanoveným opravám výsledku účetní a daňové závěrky za zmíněná zdaňovací období na částku 5 055,88 eura (zdaňovací období 1999) a 15 816,85 eura (zdaňovací období 2000), v celkové výši 20 872,73 eura (*omissis*);
- 2) Takové opravy spočívaly mimo jiné v tom, že nebylo uznáno jako daňový náklad v příslušném zdaňovacím období vykázání jako příjmu sporné částky 1 253,35 eura a 27 050,71 eura (zdaňovací období let 1999 a 2000, resp.), jakož i opravy

základu daně na částku 10 196,54 eura (zdaňovací období roku 1999) a 13 406,62 eura (zdaňovací období roku 2000) (*omissis*);

- 3) Odůvodnění zmíněných oprav je obsaženo v daňovém spisu (*omissis*), v němž je uvedeno zejména toto:

(*omissis*)

„Účetní a daňové aspekty kontrolované podle platných postupů a v úplnosti, která byla považována za vhodnou s ohledem na okolnosti, vedly k následujícím opravám:

### **III-1 — Zdaňovací období 1999**

#### **III-1.1 — Opravy základu daně — IRC**

##### **III-1.1.1 — Daňové výhody**

10 778,46 eura (2 160 888\$15), částka k opravě ve prospěch správce daně tak, jak je popsáno následovně: (*omissis*)

- 10 196,54 eura (2 044 222\$75) — Z analýzy provedené na základě výpočtu příjmů, které požívají výhody odpočtu stanoveného pro akcie přijaté k obchodování na burze cenných papírů podle článku 31 EBF, vyplývá, že osoba povinná k dani počítala hrubé výše dividendy plynoucí jak z portugalských, tak i zahraničních akcií.

Nicméně při zohlednění pojmu daňové výhody, a toho, že zvýhodnění bylo přiznáno s cílem podpořit dynamiku vnitrostátních burz s cennými papíry, měly by být započítány pouze dividendy plynoucí z akcií přijatých k obchodování na vnitrostátních burzách cenných papírů, a proto bylo nutno opravit příslušnou částku v souladu s citovaným ustanovením zákona [.]

(*omissis*) (*omissis*) [skutečnosti, které nejsou pro účely žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce relevantní]

### **III-2 — Zdaňovací období 2000**

#### **III-2.1 — Opravy základu daně — IRC**

##### **III-2.1.1 — Daňové výhody**

Z analýzy provedené na základě výpočtu příjmů, které požívají výhody odpočtu stanoveného pro akcie přijaté k obchodování na burze cenných papírů podle článku 31 EBF, vyplývá, že osoba povinná k dani počítala hrubou výši dividend plynoucí jak z portugalských, tak i zahraničních akcií.

Nicméně při zohlednění pojmu daňové výhody, a toho, že zvýhodnění bylo přiznáno s cílem podpořit dynamiku vnitrostátních burz s cennými papíry, měly by

*být započítány pouze dividendy plynoucí z akcií přijatých k obchodování na vnitrostátních burzách cenných papírů, a proto bylo nutno opravit příslušnou částku v souladu s citovaným ustanovením zákona.“ (omissis)*

*(omissis)*

*(omissis) (omissis)*

*(omissis) (omissis) [skutečnosti, které nejsou pro účely žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce relevantní]*

- 4) Prostřednictvím rozhodnutí *(omissis)*[,] byla navrhovatelce zaslána zpráva o daňové kontrole *(omissis)*;
- 5) Následně daňová správa vydala daňové výměry týkající se IRC *(omissis)* za zdaňovacím obdobím let 1999 a 2000, **z nichž vyplývalo, že bylo nutno doplatit na dani částku 92 107,83 eura** *(omissis)*.
- 6) Dne 25. září 2003 navrhovatelka podala proti vyúčtování daně označeným v bodě 5 odvolání *(omissis)*;
- 7) Tento kasační opravný prostředek byl podán dne 21. června 2004 *(omissis)*.

*(omissis)*

*(omissis)* **Odůvodnění:**

V napadeném rozsudku bylo konstatováno [,], co se týče bodů III-1.1.1 a III-2.1.1 zprávy o daňové kontrole *(omissis)*, že bylo nutno uplatnit daňovou výhodu stanovenou v článku 31 E.B.F. na dividendy plynoucí z akcií přijatých k obchodování na vnitrostátním burzovním trhu, nikoli však na burzách cenných papírů v ostatních zemích Evropské unie.

Zmíněné ustanovení mělo následující znění:

*„Pro účely IRS [daň z příjmů fyzických osob] nebo IRC se započítá pouze 50 % dividend plynoucích z akcií přijatých k obchodování na burze cenných papírů.“*

Na podporu uplatněného odůvodnění bylo uvedeno, že účelem citovaného ustanovení bylo dát impuls burzovnímu trhu a přispět k jeho rozvoji, to znamená, že zde je důležitý veřejný zájem, konkrétně hospodářského charakteru, který je považován za důležitější, než výběr daní, veřejný zájem, který by měl být sledován v souladu se zákonným zmocněním a v souladu s ustanovením článku 2 odst. 1 E.B.F.

Posledně zmiňované ustanovení zní následovně:

– „*Za daňové výhody se považují opatření výjimečného charakteru, jejichž přijetí odpovídá ochraně veřejných zájmů nedaňové povahy, které jsou důležitější, než samotný výběr daní, jejímž výkonu brání.*“

Citované odůvodnění vychází stejně tak z logického kritéria (článek 9 odst. 3 občanského zákoníku), podle něhož, vzhledem k tomu, že citovaný článek 31 E.B.F. měl za cíl rozvíjet vnitrostátní trh s cennými papíry, nemá smysl používat totéž opatření na dividendy plynoucí z akcií představujících kapitál podniků kótovaných na burzovních trhu v ostatních zemích Evropské unie.

Navrhovatelka tvrdí, že znění citovaného článku 15 E.B.F. nestanoví takové rozlišování, a že v zásadě je takto uplatněné rozlišování v rozporu s právem Evropské unie, neboť podle jejího názoru zde existuje zjevné porušení zásady volného pohybu kapitálu – zakotvené v článku 63 SFEU a následujících – a zásady neutrality při vývozu kapitálu.

Z výkladových kritérií použitelných na tento případ tedy vyplývá především to, že je nutné zohlednit jednotu právního systému – čl. 11 odst. 1 obecného daňového zákona (Lei Geral Tributária) a čl. 9 odst. 1 občanského zákoníku – , jíž je podřízeno posouzení daňové výhody, o níž se jedná, tomu, co z této zásady může vyplynout, a ustanovením použitelným na tento případ.

V tomto smyslu by se mělo vycházet z toho, že daňové zacházení, které se použije na dividendy plynoucí z akcií přijatých k obchodování na vnitrostátních burzách s cennými papíry a na burzách v ostatních zemích Evropské unie, zasahuje do volného pohybu kapitálu, který zakotvují články 63 a následující SFEU [bývalý článek 56 a následující články Smlouvy o založení Evropského společenství (Smlouva o ES)], jež jsou dovolávány v souvislosti s příslušnou zásadou.

Co se týče volného pohybu kapitálu [,] jsou výslovně „zakázána všechna omezení“ (článek 63 [SFEU]).

Toto ustanovení má výjimky, mezi nimiž se nacházejí ta, která jsou stanovena v „*příslušných ustanoveních svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován*“, jakož i další, mezi nimi i „*opatření odůvodněná veřejným pořádkem*“ – čl. 65 SFEU odst. 1 písm. a) a b) (bývalý článek 58 Smlouvy o ES).

Použití výjimky závisí také na tom, zda neexistuje „*svévolná diskriminace*“, ani „*zastřené omezování volného pohybu kapitálu*“, požadavky, které je podle článku 65 odst. 3 na případy popsané v odstavci 1 písm. a) nebo b) téhož článku nutno uplatnit.

(*omissis*) [odkaz na vnitrostátní právní doktrínu]

Jak uvádí [João Sérgio Ribeiro] na s. 56 [de Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, 2.º ed. Almedina, 2019], „Soudní dvůr judikoval, že pohyb kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU představují zejména tzv. ‚přímé‘ investice,

tedy investice ve formě účasti v podniku prostřednictvím držení akcií, které umožňuje skutečně se podílet na jeho řízení a kontrole, jakož i tzv. „portfoliové investice“, tedy investice ve formě nabývání cenných papírů na kapitálovém trhu uskutečněných pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku“ – jak je konstatováno v rozsudku vydaném ve věci Evropská komise proti Portugalské republice, ze dne 8. července 2010, C-171/08, bodě 49, a citované judikatuře.

Navíc z konzultace provedené na „www.curia.europa.eu/juris/-“ nevyplývá, že by se SDEU dříve ve své judikatuře vyslovil k porušení zásady volného pohybu kapitálu nebo zásady neutrality v případě popsaném v článku 31 E.B.F., podle odůvodnění uplatněného v napadeném rozsudku, který je předmětem přezkumu, to znamená, jako způsob omezení odpočtu pro účely IRC, na 50 % z dividend plynoucích z akcií kótovaných pouze na vnitrostátních burzách, a zůstávají tak z tohoto omezení vyňaty dividendy získané na ostatních burzách zemí Evropské unie.

A konečně, při zohlednění zásady přednosti práva [Unie] a souladného výkladu, z nichž vyplývá, že položení předběžné otázky je základním nástrojem k zajištění jednotného výkladu a uplatňování unijního práva ve všech členských zemích, jakož i k soudržnosti systému soudní ochrany v Evropské unii, a účinné soudní ochrany práv jednotlivců, se považuje za užitečné a nezbytné požádat SDEU, aby se v souladu s článkem 267 SFEU vyslovil k následující předběžné otázce:

**Představuje porušení volného pohybu kapitálu, zakotveného v člancích 63 SFEU a následujících, to, že podle článků 31 a 2 Estatuto dos Benefícios Fiscais [právní předpis, který upravuje daňové výhody], pro účely imposto sobre [o rendimento] [d]as pessoas coletivas [daň z příjmů právnických osob] (IRC), kterou odvedla navrhovatelka v souvislosti se zdaňovacími roky 1999 a 2000, lze učinit odpočet 50 % dividend získaných na vnitrostátních burzách (portugalských), s tím, že odpočet za dividendy získané v ostatních zemích Evropské unie je vyloučen?**

(*omissis*) [procesní záležitosti]

(*omissis*) Výrok:

Soudci senátu pro daňové spory Nejvyššího správního soudu se rozhodli položit Soudnímu dvoru Evropské unie výše uvedenou předběžnou otázku a v důsledku toho přerušit řízení.

(*omissis*) [následující řízení]

(*omissis*) [odkaz na osvobození od placení nákladů řízení]

Dne 1. července 2020.

(*omissis*) [podpisy]

PRACOVNÍ DOKUMENT