

Vec C-449/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

22. september 2020

Vnútroštátny súd:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

1. júl 2020

Navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Real Vida Seguros, S. A.

Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko)

[*omissis*]

Secção de Contencioso Tributário (oddelenie pre daňové spory) ako súčasť Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) vydalo toto rozhodnutie:

[*omissis*]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., [*omissis*] Porto, podala kasačný opravný prostriedok proti rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Správny a daňový súd Porto, Portugalsko) z 29. júna 2018 v časti, v ktorej bola jej žaloba – uznanie dividend plynúcich zo zahraničných akcií ako daňového nákladu formou daňovej úľavy vo výške 10 196,54 eura (rok 1999) a 13 406,62 eura (rok 2000) – zamietnutá ako nedôvodná, pričom v tejto časti (čiastočne) bol ponechaný v platnosti dodatočný výmer týkajúci sa [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (daň z príjmu právnických osôb, ďalej len „IRC“)] za roky 1999 a 2000.
- I.2. Navrhovateľka uviedla nasledujúce tvrdenia a návrhy:
 - i. [*omissis*]
 - ii. Prejednávaným kasačným opravným prostriedkom sa napáda rozsudok prvostupňového súdu z dôvodu, že tento súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, len pokiaľ ide o posúdenie otázky týkajúcej sa odpočtu dividend plynúcich zo zahraničných akcií od čistého výsledku hospodárenia za roky 1999 a 2000 podľa článku 31 [Estatuto dos Benefícios Fiscais (zákon o daňových úľavách, ďalej len „E. B. F.“)] v znení uplatniteľnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti, najmä preto, lebo konštatoval, že možnosť odpočtu uvedená v spomenutom ustanovení sa vzťahuje len na dividendy plynúce z akcií prijatých na obchodovanie na portugalskej burze, pričom dividendy plynúce z akcií prijatých na obchodovanie na zahraničných burzách nemožno odpočítať.
 - iii. Daňové predpisy sa majú vykladať v súlade so všeobecnými zásadami právnej hermeneutiky, teda pomocou kritérií stanovených v článku 9 Código Civil (Občiansky zákonník).
 - iv. Z toho vyplýva, že hlavným referenčným kritériom a východiskom (každého) výkladu musí byť doslovné znenie zákona a že subjekt, ktorý ho vykladá, sa musí usilovať určiť *ratio legis*.
 - v. Pri výklade [zákona] nemožno ísť nad rámec jazyka a jazykovej (syntakticko-formálnej) výstavby, a tak konštatovať určitý význam alebo určité špecifikum, ktoré v samotnom zákone nie sú výslovne uvedené.

vi. V tomto zmysle, ak sa v predpise alebo v jeho dôvodovej správe nenachádza nijaká zmienka o pôvode dividend (vnútroštátne akcie alebo zahraničné akcie), subjekt, ktorý vykladá zákon, nemôže uskutočniť také rozlišovanie.

vii. Okrem toho každé rozlišovanie v tomto zmysle v prípade akcií prijatých na obchodovanie na burzových trhoch [Únie] je v rozpore s právom Európskej únie.

viii. Podmienenie uplatnenia daňovej úľavy vnútroštátnym pôvodom akcie rovnako zjavne porušuje zásadu voľného pohybu kapitálu (článok 63 ZFEÚ a nasl.).

ix. To tiež vedie k zjavnému porušeniu zásady neutrality pri vývoze kapitálu, keďže daňová úľava sa poskytuje daňovému rezidentovi, ktorý dosiahne príjmy v tuzemsku, na úkor daňového rezidenta, ktorý dosiahne príjmy v zahraničí.

x. [omissis] [záverečné úvahy]

xi. [omissis] [záverečné úvahy]

[omissis] [návrh navrhovateľky v konaní o kasačnom opravnom prostriedku]

1.3. [omissis] [konanie]

1.4. Prokuratúra sa vyjadrila v tom zmysle, že kasačný opravný prostriedok treba zamietnuť ako nedôvodný vzhľadom na to, že „... *ratio legis* článku 31 E. B. F. spočíva v zavedení opatrenia určeného na podporu kapitálového trhu na portugalskej burze.“

1.5. [omissis] [konanie]

1.6. V súlade s návrhmi uvedenými v kasačnom opravnom prostriedku je potrebné určiť, či – v rozpore s tým, čo sa uvádza v napadnutom rozsudku – má byť možné odpočítať dividendy plynúce zo zahraničných akcií od čistého výsledku hospodárenia za roky 1999 a 2000 na účely IRC podľa článku 31 E. B. F.

7. Tiež treba objasniť, či podľa článku 31 E. B. F. došlo k porušeniu zásady voľného pohybu kapitálu [článok 63 a nasl. Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ)], ako to bolo uvedené v podanom kasačnom opravnom prostriedku.

Vzhľadom na to, že z porušenia zásady voľného pohybu kapitálu môže vyplývať povinnosť podať návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ [pokiaľ sa nedospeje k záveru, že Súdny dvor Európskej únie už o tejto otázke jednoznačne rozhodol], je potrebné *ex officio* preskúmať spomenutú otázku [omissis]. [procesné predpisy]

Pokiaľ ide o porušenie zásady neutrality pri vývoze kapitálu, treba ho posudzovať so zreteľom na povinnosti štátu, ktoré sú stanovené v článku 81 písm. f) Constituição da República Portuguesa (Ústava Portugalskej republiky).

[omissis]

[omissis] **Skutkový [stav]**

V napadnutom rozsudku sa konštatovalo, že za nesporné sa považujú nasledujúce skutkové okolnosti:

- 1) Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Útvar daňovej kontroly Finančného riaditeľstva Porto, Portugalsko) vykonal kontrolu [omissis] týkajúcu sa navrhovateľky v súvislosti s rokmi 1999 a 2000, ktorá viedla k opravám daňového výsledku za uvedené roky vo výške 5 055,88 eura (rok 1999) a 15 816,85 eura (rok 2000), teda v celkovej výške 20 872,73 eura [omissis].
- 2) Uvedené opravy okrem iných spočívali v neuznaní rezervy týkajúcej sa neistých pohľadávok vo výške 1 253,35 eura a 27 050,71 eura (roky 1999 a 2000) ako daňového nákladu za príslušný rok, ako aj v opravách základu dane vo výške 10 196,54 eura (rok 1999) a 13 406,62 eura (rok 2000) [omissis].
- 3) Odôvodnenie spomenutých opráv sa nachádza v správe o daňovej kontrole [omissis], v ktorej sa najmä uvádza:

[omissis]

„Účtovné a daňové aspekty kontrolované podľa platných postupov s mierou komplexnosti, ktorá sa vzhľadom na okolnosti považuje za primeranú, viedli k nasledujúcim opravám:

III-1 – Rok 1999

III-1.1 – Opravy základu dane – IRC

III-1.1.1 – Daňové úľavy

10 778,46 eura (2 160 888\$15), suma, ktorá sa má opraviť v prospech daňovej správy, ako sa uvádza nižšie: [omissis]

- *10 196,54 eura (2 044 222\$75) – z vykonanej analýzy výpočtového základu príjmov, na ktoré sa vzťahuje odpočet stanovený pre akcie prijaté na obchodovanie na trhoch s cennými papiermi podľa článku 31 EBF, vyplýva, že daňový subjekt započítal hrubé dividendy plynúce tak z portugalských akcií, ako aj zo zahraničných akcií.*

Vzhľadom na pojem daňová úľava, keďže predmetná úľava bola zavedená s cieľom podporiť rozvoj vnútroštátneho trhu s cennými papiermi, však mali byť započítané jedine dividendy plynúce z akcií prijatých na obchodovanie na vnútroštátnom trhu s cennými papiermi, a preto bola vykonaná oprava spomenutej sumy v súlade s uvedeným zákonným ustanovením[.]

[omissis] [omissis]

[omissis] [omissis] [skutkové okolnosti, ktoré na účely návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie sú relevantné]

III-2 – Rok 2000

III-2.1 – Opravy základu dane – IRC

III-2.1.1 – Daňové úľavy

Z vykonanej analýzy výpočtového základu príjmov, na ktoré sa vzťahuje odpočet stanovený pre akcie prijaté na obchodovanie na trhoch s cennými papiermi podľa článku 31 EBF, vyplýva, že daňový subjekt započítal hrubé dividendy plynúce tak z portugalských akcií, ako aj zo zahraničných akcií.

Vzhladom na pojem daňová úľava, keďže predmetná úľava bola zavedená s cieľom podporiť rozvoj vnútroštátneho trhu s cennými papiermi, však mali byť započítané jedine dividendy plynúce z akcií prijatých na obchodovanie na vnútroštátnom trhu s cennými papiermi, a preto bola vykonaná oprava vo výške 13 406,62 eura [omissis] v súlade s uvedeným zákonným ustanovením.“ [omissis]

[omissis]

[omissis]

[omissis] [omissis] [skutkové okolnosti, ktoré na účely návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie sú relevantné]

- 4) Rozhodnutím [omissis] bola navrhovateľke zaslaná správa o daňovej kontrole [omissis].
- 5) Daňová správa následne vydala daňov[é] výmer[y] týkajúce sa IRC [omissis] za roky 1999 a 2000, z ktor[ých] **vyplynulo, že je potrebné zaplatiť daň [omissis] vo výške 92 107,83 eura.**
- 6) Dňa 25. septembra 2003 navrhovateľka podala proti daňovým výmerom uvedeným v bode 5 odvolanie [omissis].
- 7) Prejednávaný kasačný opravný prostriedok bol podaný 21. júna 2004 [omissis].

[omissis]

[omissis] Odôvodnenie:

V napadnutom rozsudku sa konštatovalo[,] pokiaľ ide o body III-1.1.1 a III-2.1.1 správy o daňovej kontrole [omissis], že je potrebné uplatniť daňovú úľavu stanovenú v článku 31 E. B. F. na dividendy plynúce z akcií prijatých na

obchodovanie na vnútroštátnych trhoch s cennými papiermi, ale nie na trhoch s cennými papiermi ostatných krajín Európskej únie.

Spomenuté ustanovenie malo toto znenie:

„Na účely IRS [daň z príjmu fyzických osôb] alebo IRC sa započíta len 50 % dividend plynúcich z akcií prijatých na obchodovanie na trhoch s cennými papiermi.“

Na podporu použitých úvah bolo uvedené, že cieľom citovaného ustanovenia bolo naštartovať alebo podporiť rozvoj trhu s cennými papiermi, teda existoval dôležitý verejný záujem, konkrétne dôležitý verejný záujem ekonomickej povahy, ktorý sa považoval za významnejší než cieľ zdanenia, pričom tento verejný záujem bolo potrebné sledovať v súlade so splnomocňovacím zákonom a podľa článku 2 ods. 1 E. B. F.

Toto posledné uvedené ustanovenie je sformulované takto:

– *„Za daňové úľavy sa považujú opatrenia výnimočnej povahy, ktoré sa prijímajú na ochranu verejných záujmov nedaňovej povahy, ktoré sú významnejšie než verejné záujmy samotného zdanenia, ktorých dosiahnutiu bránia.“*

Uvedené úvahy vychádzali tiež z logického kritéria (článok 9 ods. 3 Občianskeho zákonníka), podľa ktorého vzhľadom na to, že prostredníctvom citovaného článku 31 E. B. F. sa mal podporiť rozvoj vnútroštátneho trhu s cennými papiermi, nemá zmysel uplatniť rovnaké opatrenie na dividendy plynúce z akcií, ktoré sú podielmi na základnom imaní podnikov, ktoré sú kótované na burze na trhu ostatných krajín Európskej únie.

Navrhovateľka tvrdí, že v znení uvedeného článku 15 E. B. F. sa nezavádza také rozlišovanie a predovšetkým že uskutočnené rozlišovanie je v rozpore s právom Európskej únie, keďže podľa jej názoru dochádza k zjavnému porušovaniu zásady voľného pohybu kapitálu – stanovenej v článku 63 ZFEÚ a nasl. – a zásady neutrality pri vývoze kapitálu.

Z výkladových kritérií uplatniteľných na prejednávajúcu vec pritom predovšetkým vyplýva, že treba prihliadať na jednotnosť právneho poriadku – článok 11 ods. 1 LeI Geral Tributária (všeobecný daňový zákon) a článok 9 ods. 1 Občianskeho zákonníka –, ktorá podmieňuje posúdenie dotknutej úľavy tým, čo môže vyplývať zo zásady a z ustanovení, ktoré sa vzťahujú na prejednávajúcu vec.

V tomto zmysle by bolo možné domnievať sa, že daňové zaobchádzanie, ktoré sa uplatňuje na dividendy plynúce z akcií prijatých na obchodovanie na vnútroštátnych burzách a v ostatných krajinách Európskej únie, narúša voľný pohyb kapitálu, ktorý je spomenutý v článku 63 ZFEÚ a nasl. [pôvodný článok 56 a nasl. Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (ZES)], ktoré sa uvádzajú v súvislosti s príslušnou zásadou.

Pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu[,] sú výslovne „zakázané všetky obmedzenia“ (článok 63 [ZFEÚ]).

Toto ustanovenie má výnimky, medzi ktorými sa nachádzajú výnimky stanovené v „*ustanoveni[ach] ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál*“, ako aj ďalšie výnimky, ku ktorým patria „*opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom*“ – článok 65 ods. 1 písm. a) a b) ZFEÚ (pôvodný článok 58 ZES).

Uplatnenie predmetnej výnimky závisí aj od toho, že neexistuje „*svojvoľn[á] diskrimináci[a]*“ ani „*skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu*“, čo sú podmienky, ktoré podľa odseku 3 uvedeného článku 65 možno uplatniť na prípady uvedené v písmenách a) alebo b) odseku 1 toho istého článku.

[*omissis*] [odkaz na vnútroštátnu právnu náuku]

Ako [João Sérgio Ribeiro] uvádza na strane 56 [Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, 2.º ed. Almedina, 2019], „Súdny dvor rozhodol, že za pohyb kapitálu v kontexte článku 63 ZFEÚ možno považovať predovšetkým ‚priame‘ investície vo forme účasti v podniku, ktoré dávajú možnosť efektívne sa zúčastňovať na jeho riadení a kontrole, ako aj ‚portfóliové‘ investície, teda nadobúdanie cenných papierov na kapitálovom trhu s jediným úmyslom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu nad riadením podniku“ – ako sa uvádza v rozsudku z 8. júla 2010, Komisia/Portugalsko (C-171/08, bod 49 a citovaná judikatúra).

Z vyhľadávania na „www.curia.europa.eu/juris/“ navyše nevyplýva, že Súdny dvor Európskej únie predtým vo svojej judikatúre rozhodoval o porušení zásady voľného pohybu kapitálu alebo zásady neutrality v prípade uvedenom v článku 31 E. B. F. podľa úvah použitých v posudzovanom napadnutom rozsudku, teda ako spôsobu obmedzenia odpočtu na účely IRC na 50 % dividend plynúcich z akcií kótovaných výlučne na vnútroštátnych burzách, takže z uvedeného obmedzenia sú vyňaté čisté dividendy získané na ostatných burzách krajín Európskej únie.

Vzhľadom na zásadu prednosti práva [Únie] a zásadu konformného výkladu, z ktorých vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je nástrojom, ktorý má podstatný význam pre zabezpečenie jednotného výkladu a uplatňovania práva Únie vo všetkých členských štátoch, ako aj koherentnosti systému súdnej ochrany Európskej únie, a zásadu účinnej súdnej ochrany práv jednotlivcov sa napokon považuje za užitočné a potrebné požiadať Súdny dvor Európskej únie, aby v súlade s článkom 267 ZFEÚ rozhodol o nasledujúcej prejudiciálnej otázke:

Je skutočnosť, že podľa článkov 31 a 2 Estatuto dos Benefícios Fiscais [zákon o daňových úľavách] možno na účely imposto sobre [o rendimento] [d]as pessoas coletivas [daň z príjmu právnických osôb] (IRC) vyrubenej navrhovateľke za roky 1999 a 2000 odpočítať 50 % dividend získaných na vnútroštátnych (portugalských) burzách, pričom z tohto odpočtu sú vyňaté

dividendy získané na burzách ostatných krajín Európskej únie, porušením voľného pohybu kapitálu stanoveného v článku 63 a nasl. ZFEÚ?

[*omissis*] [konanie]

[*omissis*] **Rozhodnutie:**

Sudcovia senátu Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) pre daňové spory sa rozhodli položiť vyššie uvedenú prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru Európskej únie a v dôsledku toho prerušiť konanie.

[*omissis*] [neskoršie konanie]

[*omissis*] [odkaz na oslobodenie od povinnosti nahradiť trovy konania]

1. júla 2020

[*omissis*] [podpisy]