Anonymizovaná verze

Věc C-388/19

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

17. května 2019

Předkládající soud:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugalsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. dubna 2019

Žalobce:

MK

Žalovaný:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Celní a daňový úřad)

Rozhodnutí rozhodčího soudu

Řízení o předběžné otázce

1. Skutečnosti předcházející sporu

Žalobce, MK, ženatý, daňový poplatník č. [*omissis*], s bydlištěm v Paříži, [*omissis*], ve Francii, jehož příslušný Serviço de Finanças Local (místní daňový úřad) je SLF de Coímbra 2 (daňový úřad v Coimbře), navrhuje [*omissis*] zřízení rozhodčího soudu.

Žalobce navrhuje, aby:

a) byl prohlášen za protiprávní a v důsledku toho zrušen platební výměr IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (daň z příjmu fyzických

PRACOVNÍ DOKUMENT

osob; dále jen „IRPF“)] č. [*omissis*], ze dne 5. července 2018, ve výši 24 654,22 eur;

b) bylo nařízeno vrácení uvedené částky z titulu daně zaplacené bez zákonného důvodu;

c) bylo Autoridade Tributária e Aduaneira (Celní a daňový úřad) uloženo zaplacení úroků z prodlení až do dne vystavení a zpracování příslušného dobropisu, a to v souladu s články 43 a 100 LGT [Lei Geral Tributária (obecného zákona o daních)] a s článkem 61 CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (daňový řád)].

Žalovaným je AUTORIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA (Celní a daňový úřad).

[*omissis*] Tribunal Arbitral (rozhodčí soud) —tvořený jediným členem— byl řádně zřízen dne 11. února 2019 a je věcně příslušný podle předmětu řízení.

Účastníci řízení jsou řádně zastoupeni a mají právní subjektivitu a právní způsobilost, jakož i aktivní legitimaci.

Autoridad Tributaria y Aduanera, který byl vyrozuměn dne 12. února 2019, v odpovědi ze dne 18. března 2019 tvrdil, že znění článku 72 Código do IRS (zákona o dani z příjmu fyzických osob), ve znění zákona č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007, vytvořilo nový právní rámec, který dosud nebyl přezkoumán Soudním dvorem Evropské unie pro účely ověření jeho slučitelnosti s unijním právem, neboť rozsudek vydaný samotným Soudním dvorem ve věci C-443/06 má datum 11. října 2007, a ačkoli konstatuje neslučitelnost tehdy platné právní úpravy v oblasti zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku v Portugalsku, stanovené v čl. 72 odst. 1 a čl. 43 odst. 2 Código del IRPF, daná právní úprava byla nahrazena výše uvedenými změnami v článku 72 Código del IRPF zavedenými zákonem č. 67/2007 ze dne 31. prosince 2007, čímž byla přizpůsobena článku 56 SEU.

Žalovaný navíc uvádí, že současný právní rámec nyní stanoví dvě alternativní možnosti, tedy:

1) volitelné zdanění poplatníka-žalobce v projednávané věci, v sazbě, která mu přísluší v souladu s tabulkou stanovenou v odstavci 1 článku 68 Código del IRPF, ve vztahu k čl. 42 odst. 3;

2) volitelné zdanění (jak navíc uvedl žalobce) se zvláštní sazbou ve výši 28 %, v souladu s ustanovením čl. 72 odst. 1 písm. a) Código del IRPF, bez uplatnění snížení o 50 % v souladu s čl. 43 odst. 2; takto byla vyměřená splatná IRPF.

Žalovaný v důsledku toho navrhuje, **přerušit probíhající rozhodčí řízení a položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku**, v souladu s

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

mechanismem řízení o předběžné otázce (článek 267 SFEU), kterým je portugalský stát vázán.

Návrh žalovaného byl oznámen žalobci pro účely příslušného kontradiktorního řízení.

Dne 11. dubna 2019 žalobce uvedl, že věc již byla přezkoumána vnitrostátními soudy a odkázal na následující věci:

a) Věc č. 45/2012-T ze dne 5. června 2012, rozhodnutá Centro de Arbitragem Administrativa (Centrum pro správní arbitráž) (CAAD) na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. března 2010[1] ve věci C-440/08, v níž se následujícím způsobem cituje část uvedeného rozsudku:

> *„Soudní dvůr Evropské unie rozhodl takto ([…] v uvedené věci), v situaci, která vykazuje jasné paralely, s jediným rozdílem, a to tím, že v projednávané věci šlo o porušení článku 49 [SFEU] a nikoli článku 63 [SFEU].*
>
> *Soudní dvůr zdůrazňuje, že „volba shodného zacházení umožňuje poplatníkovi-nerezidentovi […], aby si zvolil mezi diskriminačním daňovým režimem a jiným režimem, který údajně diskriminační není“, a uvádí, že takováto možnost volby není způsobilá vyloučit diskriminační dopad prvního z těchto dvou daňových režimů.*

Dále Soudní dvůr Evropské unie upozornil na následující paradox:

> *„[p]okud by totiž byl uvedené volbě přiznán takový dopad, mělo by to za následek konvalidaci daňového režimu, který sám o sobě nadále představuje porušení článku 49 SFEU z důvodu své diskriminační povahy“.*

Soudní dvůr Evropské unie činí závěr, že Smlouva:

> *„[…] brání vnitrostátní právní úpravě, která má, pokud jde o přiznání takové daňové výhody, […] diskriminační dopad na poplatníky-nerezidenty, a to i v případě, že si tito poplatníci mohou, co se týče této výhody, zvolit režim použitelný na poplatníky-rezidenty“.*

S ohledem na výše uvedené žalobce uznává následující:

[1] – Předmětem uvedené věci bylo (stručně) uplatňování právní úpravy týkající se odpočtů ve prospěch osob samostatně výdělečně činných-rezidentů jiným způsobem, než v případě nerezidentů, kterým bránila zaúčtovat hodiny odpracované v jiných členských státech […] — což nevykazuje paralely se situací, která je sporná v projednávané věci, v níž se přezkoumává právo nerezidentů zvolit si daňové zacházení, které se vztahuje na rezidenty.

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

– Je nesporné, že důsledky plynoucí z výše uvedené unijní judikatury, konkrétně z rozsudku Hollmann[2], vedou k výhodnějšímu zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku dosažených v Portugalsku nerezidenty s bydlištěm v Evropské unii, než pro rezidenty, neboť prvně uvedení - kromě prospěchu ze snížení zdanitelného základu IRPF o 50 % podléhají jednotné sazbě daně ve výši 25 %, což je ve většině případů méně, než je příslušná sazba —progresivní povahy— uplatňovaná na rezidenty v souladu s tabulkou stanovenou v odstavci 1 článku 68 Código del IRPF, k čemuž se přidává skutečnost, že posledně jmenovaní musí do zdanitelného základu zahrnout všechny své příjmy.

Žalobce také odkazuje na usnesení Tribunal Arbitral vydané ve věci č. 127/2012-T, v níž bylo konstatováno […] že čl. 43 odst. 2 Código del IRPF *„není v souladu ani s unijním právem, do kterého je zahrnuta unijní judikatura, ani s judikaturou portugalskou*[3]*“*.

Žalobce rovněž cituje věc č. 748/2015-T ze dne 27. července 2016, v níž byl učiněn závěr, že došlo k porušení unijního práva z důvodu neslučitelnosti čl. 43 odst. 2 Código del IRPF s unijním právem a předpokládaného porušení volného pohybu kapitálu[4].

Nakonec žalobce odkazuje na předmět rozhodnutí Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) v rozsudku ze dne 22. března 2011, vydaného ve věci č. 013/10, ze dne 22. března 2011 […], a to následujícím způsobem:

> *„Na druhou stranu konstatuje, že zákonodárce prostřednictvím zákona č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007 (státní rozpočet na rok 2008) zamýšlel zabránit zvýhodněnému zacházení s osobami, které nejsou rezidenty ve Společenství a Evropském hospodářském prostoru a které mají kapitálové zisky z nemovitého majetku v Portugalsku, a proto jim umožnil zvolit zdanění takových zisků za podobných podmínek, jaké se uplatňují na rezidenty v Portugalsku (viz dodatek k článku 72 Código del IRPF v odstavcích 7 a 8, nyní odstavce 8 a 9, z důvodu změny číslování zavedené článkem 4 zákonného nařízení č. 240/09 ze dne 23. září 2009).*
>
> *Nicméně z toho nelze vyvodit žádný důsledek pro projednávanou věc, neboť to byla Administração Fiscal [daňová správa], kdo na základě prohlášení*

[2]– Je třeba také uvést, že změny zavedené v Código del IRPF ze strany Autoridad tributaria y aduanera (tehdy DGCI) prostřednictvím zákona č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007, s cílem odstranit diskriminaci v daňovém zacházení s rezidenty a nerezidenty v oblasti zdanění kapitálových zisků z nemovitých věcí, nastaly po vydání výše uvedeného rozsudku Holmann.

[3]– Rovněž je třeba zdůraznit, že na rozdíl od projednávané věci ve věci spojené s uvedeným usnesením daňový poplatník nerezident nezvolil žádný z režimů zdanění.

[4]– Je třeba navíc poznamenat, že v uvedené věci se daňový poplatník omezil na to, že v přiznání k IRPF vzor 3 konstatoval své postavení nerezidenta v Portugalsku, což se v projednávané věci nestalo.

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

daňových poplatníků provedl výměr daně, kterou považovala za splatnou (jak se ostatně děje v případě IRPF): v sazbě stanovené pro nerezidenty (25 % podle čl. 72 odst. 1 Código del IRPF) a jejím uplatněním na všechny dosažené kapitálové zisky, nikoli pouze na 50 % uvedeného množství (čl. 43 odst. 2 Código del IRPF), takže vůbec nezohlednil judikaturu Společenství a judikaturu tohoto Supremo Tribunal, který uplatňoval stejný přístup (viz rozsudek ze dne 16. ledna 2008, [omissis] č. 439/06) ohledně neslučitelnosti uvedeného právního ustanovení, takto uplatňovaného, s (tehdy platným) článkem 56 SEU (nyní článek 63 Smlouvy o fungování Evropské unie), čímž se vystavila riziku zrušení tohoto výměru v poměru k této části kapitálových zisků, jak se posléze stalo s ohledem na přednost unijního práva.“

Rozsudek je dostupný na adrese: http:/www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d28023 7862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Je třeba poznamenat, že rozhodnutí přijaté v rozsudku Supremo Tribunal Administrativo (dále jen „STA“) ve věci č. 0439/06 ze dne 16. ledna 2008, sledovalo odůvodnění rozsudku Sdouního dvora Evropské unie, neboť v daném okamžiku dosud nebyly platné změny zavedené uvedeným zákonem č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007.

2. Skutkové otázky

2.1. Prokázané skutečnosti

a) Žalobce má bydliště pro daňové účely v Paříži, Francie, [*omissis*], a spadá pod Serviço Local de Finanças de Coímbra-2 (místní daňový úřad v Coimbře 2) [*omissis*].

b) Žalobce dne 17. ledna 2002 získal bytovou jednotku označenou písmenem C v budově nacházející se [*omissis*] zapsanou v okresním katastru nemovitostí [*omissis*], za částku 79 807,66 eur, přičemž z dané částky zaplatil daň z převodu nemovitosti.

c) V souladu s odpovídajícím daňovým přiznáním žalobce na jeho přední straně v kolonce 8B zaškrtl okénko 4 („nerezident“), okénko 6 („rezident v zemi EU“) a okénko 7 (volba zdanění použitelného na nerezidenty), čímž vyloučil možnost uvedenou v okénku 9 (zdanění v souladu se obecnými sazbami stanovenými v článku 68 Código del IRPF) a možnost v okénku 10 (volna právní úpravy použitelné na rezidenty).

d) Žalobce podal přiznání IRPF vzor 3 za daňový rok 2017 prostřednictvím internetu, přičemž v příloze G (Kapitálové zisky a další majetkové výnosy) uvedl nákupní cenu a prodejní cenu bytové jednotky, jakož i odpovídající roky a náklady a poplatky za nabytí a prodej.

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

e) Celní a daňový úřad vyměřil IRPF č. [*omissis*] dne 5. července 2018 ve výši 24 654,22 eur, přičemž na kapitálové zisky z nemovitého majetku uplatnil zvláštní sazbu ve výši 28 %, s vyloučením 50 % zisků, které se uplatní v případě rezidentů.

f) Dne 30. listopadu 2018 žalobce napadl uvedený výměr před CAAD s tím, že je v rozporu s právem z důvodu negativní diskriminace, které je vystaven ve srovnání s daňovými poplatníky-rezidenty, a tvrdil, že tato situace představuje omezení volného pohybu kapitálu stanovené v odstavci 1 článku 63 SFEU.

[omissis]

[omissis]

3. Otázka neslučitelnosti s unijním právem portugalské právní úpravy v oblasti zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku.

3.1 Portugalská právní úprava v oblasti zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku dosažených rezidenty Evropské unie stanoví následující:

a) Právní rámec — Změny zavedené článkem 72 Código del IRPF:

a.1- Znění platné ke dni 31. prosince 2007 na základě zákona č. 55.º-B/2004 ze dne 30. prosince 2004:

„Článek 72

Zvláštní sazby

1 - Ostatní příjmy a jiné příjmy získané nerezidenty na území Portugalska, které nejsou přičitatelné stálé provozovně na tomto území a které nepodléhají srážkové dani, se zdaňují zvláštní sazbou ve výši 25 %, nebo 15 % v případě příjmů z nemovitého majetku, aniž je dotčeno ustanovení odstavce 4.

2 - Příjmy získané nerezidenty na území Portugalska, které nejsou přičitatelné stálé provozovně na tomto území, se zdaňují sazbou ve výši 25 %;

3 - […]

4 - Kladný rozdíl mezi ziskem a ztrátou plynoucí z transakcí uvedených v čl. 10 odst. 1 písm. b), e), f) a g),se zdaňuje sazbou ve výši 10 %[5]*.“*

[5] Změna zavedená zákonným nařízením č. 199/2005 ze dne 7. listopadu 2005, v rámci zákonného povolení uděleného článkem 4 zákona č. 39-A/2005 ze dne 39. Června 2005, a v souladu s ustanovením čl. 198 odst. 1 písm. a) Ústavy.

PRACOVNÍ DOKUMENT

Anonymizovaná verze

a.2- Znění zavedené zákonem č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2008:

„Článek 72

Zvláštní sazby

1- Ostatní příjmy a jiné příjmy získané nerezidenty na území Portugalska, které nejsou přičitatelné stálé provozovně na tomto území a které nepodléhají srážkové dani, se zdaňují zvláštní sazbou ve výši 25 %, nebo 15 % v případě příjmů z nemovitého majetku, aniž je dotčeno ustanovení odstavce 4.

2- Příjmy získané nerezidenty na území Portugalska, které nejsou přičitatelné stálé provozovně na tomto území, se zdaňují sazbou ve výši 25 %;

3- […]

4- Kladný rozdíl mezi ziskem a ztrátou plynoucí z transakcí uvedených v čl. 10 odst. 1 písm. b), e), f) a g),se zdaňuje sazbou ve výši 10 %.

5- […]

6- […]

7- Rezidenti jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru si mohou za předpokladu, že v tomto druhém případě dochází k výměně informací v daňových záležitostech, v souvislosti s příjmy uvedenými v odstavcích 1 a 2 zvolit zdanění těchto příjmů sazbou, které by se podle tabulky uvedené v čl. 68 odst. 1 uplatnila v případě rezidentů na území Portugalska.

8- Pro účely určení sazby podle předchozího odstavce se zohledňují všechny příjmy, včetně příjmů získaných mimo uvedené území, za stejných podmínek, jaké platí pro rezidenty.

a.3- Znění zavedené zákonem č. 82-E/2014 ze dne 31. prosince 2014, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2015:

7- (Zrušen)

8- […]

9- Rezidenti jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru si mohou za předpokladu, že v tomto druhém případě dochází k výměně informací v daňových záležitostech, v souvislosti s

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

příjmy uvedenými v písmenech a) a b) odstavce 1 a odstavci 2 zvolit zdanění těchto příjmů sazbou, které by se podle tabulky uvedené v čl. 68 odst. 1 uplatnila v případě rezidentů na území Portugalska.

10- Pro účely určení sazby podle předchozího odstavce se zohledňují všechny příjmy, včetně příjmů získaných mimo uvedené území, za stejných podmínek, jaké platí pro rezidenty.

11- […]

12- […]“

a.4) Znění čl. 43 odst. 2 Código del IRPF podle zákona č. 42/2016 ze dne 28. prosince (OE/2013), použitelné na situaci spornou v projednávané věci:

Článek 43

Kapitálové zisky

1- Výše příjmů kvalifikovaných jako kapitálové zisky odpovídá rozdílu mezi kapitálovými zisky a kapitálovými ztrátami dosaženými v témže roce, určenými v souladu s následujícími články.

2- Rozdíl podle předchozího odstavce se bez ohledu na to, zda je kladný či záporný, zohlední jen do výše 50 %, pokud jde o transakce uvedené v čl. 10 odst. 1 písm. a)[6], c) a d) uskutečněné rezidenty.

[…]

b) **změna ve formuláři daňového přiznání** — Změny v daňovém přiznání IRPF vzor 3 platném od roku 2009 (příjmy za rok 2008 a následující roky) podle článku 57 Código de IRPF, jehož vzor byl použit žalobcem pro přiznání za zdaňovací období 2017:

b.1 - Přední strana přiznání — kolonka 8B:

Okénko 4 - Nerezidenti (označeno žalobcem)

Okénko 6 - Rezidenti v zemi EU či EHP (uveden kód 250 — Francie)

Okénko 7 - Žalobce zvolil zdanění v souladu s obecným režimem (jako rezident Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru)

[6] Článek 10 odst. 1 písm. a) Código de IRPF zní takto:

„a) úplatný převod věcných práv k nemovitému majetku a vyhrazení veškerého soukromého majetku pro podnikatelskou či jinou samostatně výdělečnou činnost vykonávanou osobně jeho vlastníkem“.

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

> Okénko 10 - Volba zdanění v souladu s právní úpravou použitelnou na rezidenty (článek 17.-A Código del IRPF) — Neoznačeno žalobcem.

Je zjevné, že článek 56 SEU (nyní článek 63 SFEU) zakazuje jakékoli omezení pohybu kapitálu, nejen mezi členskými státy, ale také mezi členskými státy a třetími zeměmi.

Rovněž je třeba odkázat na judikaturu plynoucí z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. října 2007, vydaného ve věci C-443/06 (Hollmann), v němž bylo konstatováno:

> *„Článek 56 ES musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve sporu v původním řízení*[7]*, která vystavuje kapitálové zisky vyplývající z převodu nemovitého majetku nacházejícího se na území členského státu, v projednávané věci v Portugalsku, pokud je tento převod uskutečněn rezidentem jiného členského státu, vyšší daňové zátěži, než jaká by se uplatnila při stejném* typu operace na kapitálové zisky dosažené rezidentem státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází.“

Navzdory citovanému rozsudku má tento Tribunal Arbitral nadále pochybnosti ohledně toho, zda lze situaci spornou v projednávané věci zcela přirovnat k situaci, která byla předmětem věci C-443/06, neboť dnes platná právní úprava není stejná, jako tehdy platná právní úprava, a v současnosti rezidenti členského státu mohou předejít spornému nerovnému zacházení tím, že si zvolí zacházení jako s rezidentem, se všemi právními důsledky, za rovných podmínek stanoveným právní úpravou použitelnou na rezidenty.

7. Výrok

S ohledem na vše výše uvedené, a právě proto, že současný portugalský právní a daňový rámec v oblasti zdanění příjmů fyzických osob - rezidentů EU - z kapitálových zisků z nemovitého majetku v Portugalsku, jakož i samotná povinnost předložit odpovídající přiznání, již nejsou stejné, jako v okamžiku vydání rozsudku —citovaného žalobcem— Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. listopadu 2007, věc C-443/06 (Hollmann), v důsledku výše uvedených změn, konkrétně z důvodu zahrnutí odstavců 7 a 8 (nyní odstavce 9 a 10) do článku 72 del Código del IRPF zákonem č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007,

tento Tribunal Arbitral rozhodl takto:

[7]– Jde o žalobu Hacienda nacional v otázce totožné s otázkou vznesenou v projednávané věci, avšak na rozdíl od ní se rozhodná doba nachází před změnami článku 72 Código del IRPF zavedenými zákonem č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007 (zákon OE/20008).

Anonymizovaná verze

PRACOVNÍ DOKUMENT

1 – Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 SFEU pokládá následující předběžná otázka; odpověď na tuto předběžnou otázku je nezbytná pro rozhodnutí v tomto řízení:

Otázka:

Mají být ustanovení článků 12, 56, 57 a 58 Smlouvy o založení Evropského společenství [nyní články 18, 63, 64 a 65 Smlouvy o fungování Evropské unie] vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v projednávané věci (čl. 43 odst. 2 Código del IRPF schválený legislativním nařízením č. 442-A/88 ze dne 30. listopadu 1988, ve znění zákona č. 109-B/2001 ze dne 27. prosince 2001), se změnami zavedenými zákonem č. 67-A/2007 ze dne 31. prosince 2007 prostřednictvím zahrnutí odstavců 7 a 8 (nyní odstavce 9 a 10) do článku 72 Código del IRPF, jehož cílem je umožnit, aby kapitálové zisky z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se ve členském státě (Portugalsko) rezidentem jiného členského státu Evropské unie (Francie), **volitelně** nepodléhaly daňové zátěži vyšší, než jaká by se ve stejném druhu transakce uplatnila na kapitálové zisky rezidenta státu, v němž se nemovitosti nacházejí?

[*omissis*]

V Lisabonu, dne 30. dubna 2019.

Rozhodce,

(José Rodrigo de Castro)

[*omissis*] [*omissis*]

PRACOVNÍ DOKUMENT

Anonymizovaná verze