

Vec C-342/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

23. júl 2020

Vnútroštátny súd:

Helsingin hallinto-oikeus

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

9. júl 2020

Žalobkyňa:

„A“ SCPI

PRACOVNÝ DOKUMENT

HELSINGIN

**MEDZITÝMNE
ROZHODNUTIE**

HALLINTO-OIKEUS
(SPRÁVNÝ SÚD
HELSINKY, Fínsko)

9. júl 2020 Číslo registra
04255/19/8108

Finlex

Predmet

Návrh na začatie prejudiciálneho konania predložený Súdnu dvoru Európskej únie podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ)

Žalobkyňa

„A“ SCPI
Splnomocnenec: Asianajaja Mikko Larvala

Vypočutá účastníčka konania v právnej veci

Veronsaajien
oikeudenvontayksikkö (Úrad pre ochranu práv príjemcov dane, Fínsko)
„A“ SCPI

Napadnuté rozhodnutie

Rozhodnutie č. P0069824222
Verohallinto (Daňový orgán, Fínsko)
z 13. júna 2019 týkajúce sa
predbežného rozhodnutia o dani
z príjmu

Predmet konania

1. Podľa Laki verotusmenettelystä (zákon o daňovom konaní) môže Verohallinto (ďalej len „daňový orgán“) na žiadosť zdaniteľnej osoby vydať záväzné predbežné rozhodnutia o spôsobe zdanenia. V žiadosti o vydanie predbežného rozhodnutia musí žiadateľ uviesť údaje potrebné pre rozhodnutie vo veci.
2. Daňový orgán je na žiadosť navrhovateľa povinný v rámci daňového konania postupovať v súlade s právoplatným predbežným rozhodnutím. Proti predbežnému rozhodnutiu daňového orgánu možno podať žalobu na Hallinto-oikeus (správny súd). Proti jeho rozhodnutiu sa možno odvolať len v tom prípade, ak Korkein Hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) rozhodne o prípustnosti opravného prostriedku.

3. V prebiehajúcom konaní vo veci samej požiadala „A“ SCPI (ďalej len „navrhovateľka“) daňový orgán za nižšie uvedených okolností o vydanie predbežného rozhodnutia pre daňové roky 2019 a 2020. Navrhovateľka podala proti predbežnému rozhodnutiu daňového orgánu týkajúcemu sa daňového roku 2020 žalobu na Hallinto-oikeus.
4. Konanie sa týka výkladu článkov 49, 63 a 65 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ).

Žiadosť o vydanie predbežného rozhodnutia predložená daňovému orgánu a predbežné rozhodnutie daňového orgánu

Žiadosť o vydanie predbežného rozhodnutia predložená daňovému orgánu

5. Navrhovateľka je investičným fondom založeným podľa francúzskeho práva vo forme spoločnosti s variabilným kapitálom (Société Civile de Placement Immobilier à Capital Variable), ktorá investuje do nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku alebo na území eurozóny. Investičné objekty sa prenajímajú podnikateľským subjektom. Na konci roka 2017 predstavovala hodnota investičného fondu približne 32 miliónov eur. Spoločnosť investovala do štyroch nehnuteľností nachádzajúcich sa v štyroch rôznych krajinách eurozóny. Na konci roku 2017 mala spoločnosť 926 investorov.
6. Navrhovateľka je právnickou osobou v zmysle ustanovení francúzskeho práva, avšak zastupuje ju výlučne spoločnosť s názvom „A“ SAS („A“ Asset Management, Société par actions simplifiée), ktorá tiež zabezpečuje správu fondu, koná v jej mene a prijíma na jej účet všetky rozhodnutia podľa zákona a stanov spoločnosti. Navrhovateľka ako taká nemôže samostatne robiť právne úkony. Navrhovateľka podlieha doзору francúzskeho orgánu finančného dohľadu (AMF) a považuje sa za alternatívny investičný fond v zmysle smernice 2011/61/EÚ.
7. Investori investovali upísaním podielov navrhovateľky. Je tiež možné, že akcionári obchodovali s podielmi medzi sebou navzájom. Spoločnosť môže nadobudnúť vlastné podiely, avšak v zásade len v časti, ktorá zodpovedá novým emisiám. V opačnom prípade je kurz vlastného nadobudnutia omnoho nižší.
8. Akcionárom sa za ich podiely vypláti ročný podiel na zisku, ktorý zodpovedá čistým príjmom navrhovateľky z nájmu a iným finančným príjmom. O vyplatení zisku rozhoduje valné zhromaždenie. Vo vzťahu k tretím osobám ručí za svoje záväzky spoločnosť, avšak investori ručia za záväzky spoločnosti subsidiárne.
9. Navrhovateľka vo Francúzsku nepodlieha dani z príjmov, ale z hľadiska zdanenia sa považuje za transparentný subjekt. Investori sú teda povinní zaplatiť jednak daň zo zisku pochádzajúceho z ich podielov a jednak zo zisku z predaja alebo vlastného nadobudnutia podielov spoločnosťou.

10. Navrhovateľka plánovala podpísať v júni 2019 recipročnú kúpnu zmluvu o nadobudnutí akcií dvoch fínskych realitných akciových spoločností. Tieto realitné akciové spoločnosti vlastnia nehnuteľnosti, ktoré slúžia na maloobchodné účely. Po uskutočnení transakcie bude navrhovateľka vo Fínsku prenajímať nehnuteľnosti v súvislosti s priestormi, ktoré spravuje z titulu jej vlastníckych práv k akciám v realitnej akciovej spoločnosti. Okrem toho zvažuje navrhovateľka ďalšie investície do nehnuteľností vo Fínsku formou recipročného nákupu alebo prostredníctvom priamych realitných investícií. Všetky investície navrhovateľky sa zameriavajú na dlhodobé vlastníctvo, pretože nehnuteľnosti si musí ponechať vo svojej držbe najmenej päť rokov. Následne môže navrhovateľka fínske pozemky a akcie realitných akciových spoločností predať za účelom dosiahnutia zisku z predaja.
11. Navrhovateľka a „A“ SAS, ktorá má právomoc prijímať rozhodnutia v jej mene, majú svoje hlavné sídla v Paríži a ďalšie sídla v iných štátoch strednej Európy, pričom ani jedna z týchto dvoch spoločností nemá na území Fínska obchodné, ani iné prevádzkové priestory, z ktorých by čo i len sčasti zabezpečovala správu realitných investícií vo Fínsku alebo prijímala príslušné rozhodnutia. „A“ SAS spravuje fínske investície výlučne z územia Francúzska. „A“ SAS poverila spoločnosť BDO poskytnutím podpory pri riadení záležitostí týkajúcich sa fínskej dane z pridanej hodnoty.
12. Z ustanovení fínskeho Tuloverolaki (TVL, zákon o dani z príjmov) a fínsko-francúzskej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia jasne vyplýva, že navrhovateľka sa vo Fínsku v súvislosti s tam dosiahnutými príjmami z nájmu, ako aj príjmami pochádzajúcimi z nehnuteľností v jej bezprostrednom vlastníctve a priestorov, ktoré spravuje na základe vlastníctva akcií vo vzájomnej realitnej akciovej spoločnosti, považuje v zásade za zdaniteľnú osobu. Keďže fínsky investičný fond sa z hľadiska výberu dane z príjmu považuje za združenie a je oslobodený od dane z príjmu, musí sa v právnej veci s ohľadom na základnú zásadu voľného pohybu kapitálu upravenú v ZFEÚ a v Zmluve o EHS posúdiť, či sa oslobodenie od dane nemá uplatniť aj na zahraničné fondy, ktoré sú porovnateľné s fínskymi investičnými fondmi. Ustanovenia TVL rozlišujú medzi fínskym a francúzskym investičným fondom v otázkach zdanenia len na základe štátu sídla investičného fondu.
13. Navrhovateľka sa domnieva, že je účastníkom v hospodárskom styku, ktorý je porovnateľný s fínskym investičným fondom, ktorý sa vo Fínsku v súvislosti so ziskom z prenájmu alebo predaja nepovažuje za zdaniteľnú osobu. Charakteristické znaky navrhovateľky sú v zásade na základe objektívneho posúdenia v súlade s judikatúrou Súdneho dvora porovnateľné s fínskym investičným fondom.

O otázkach predložených v rámci návrhu na vydanie predbežného rozhodnutia

14. Má sa navrhovateľka za okolností uvádzaných v návrhu považovať za fond, ktorý je porovnateľný s fínskym investičným fondom v zmysle § 3 zákona o dani z príjmu oslobodeným od dane z príjmu na základe § 20 zákona o dani z príjmu?
15. Má sa navrhovateľka vo Fínsku v súvislosti s príjmami z nájmu a ziskom z predaja nehnuteľností a akcií v realitných akciových spoločnostiach, ktoré dosiahla na území tejto krajiny, považovať za zdaniteľnú osobu?

Rozhodnutie daňového orgánu z 13. júna 2019 týkajúce sa predbežného rozhodnutia pre daňové roky 2019 a 2020

16. Daňový orgán v rámci predbežného rozhodnutia, ktoré bolo vydané v súvislosti s daňovým rokom 2019 konštatoval, že možno vychádzať z predpokladu o tom, že navrhovateľku možno za okolností uvedených v návrhu s ohľadom na jej hlavné znaky považovať za porovnateľný subjekt s fínskym investičným fondom v zmysle § 3 bodu 4 zákona o dani z príjmov a že navrhovateľka sa môže považovať v súlade s § 20 ods. 1 zákona o dani z príjmu za oslobodenú od dane z príjmu. Navrhovateľka sa vo Fínsku nepovažuje za zdaniteľnú osobu na účely zdanenia tam dosiahnutých príjmov z prenájmu a zisku z predaja nehnuteľností a akcií realitných akciových spoločností.
17. Daňový orgán v tomto ohľade konštatoval, že možno vychádzať z predpokladu o tom, že na základe platných a účinných daňových predpisov v roku 2019 sa „A“ SCPI Fonds za okolností uvádzaných v návrhu s ohľadom na jej funkčné znaky považuje za subjekt porovnateľný s investičným fondom podľa § 3 bodu 4 zákona o dani z príjmu, ak sa prihliadne na ustanovenia článkov 49 a 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie spolu s príslušnou judikatúrou Súdneho dvora a vnútroštátnou judikatúrou. Príjmy z nájmu, ako aj zisk z predaja nehnuteľností a akcií realitných akciových spoločností, ktoré navrhovateľka dosiahla v roku 2019 na území Fínska, sú teda podľa § 20 ods. 1 bodu 2 zákona o dani z príjmu oslobodené od dane.
18. Daňový orgán v rámci predbežného rozhodnutia vydaného pre obdobie daňového roku 2020 uviedol, že možno predpokladať, že navrhovateľka sa za okolností uvedených v návrhu s ohľadom na jej hlavné znaky považuje za porovnateľný subjekt s fínskym združením podľa § 3 bodu 4 zákona o dani z príjmu a preto sa na základe § 20a ods. 1 zákona o dani z príjmu považuje v súvislosti s dosiahnutými príjmami za zdaniteľnú osobu. Navrhovateľka je vo Fínsku v súvislosti s tam dosiahnutými príjmami z nájmu a ziskom z predaja nehnuteľností a akcií v realitných akciových spoločnostiach zdaniteľnou osobou.
19. V súvislosti s predbežným rozhodnutím vydaným pre daňový rok 2020, proti ktorému sa navrhovateľka odvolala, daňový orgán konštatoval, že porovnateľnosť navrhovateľky s inou tuzemskou akciovou spoločnosťou vyplýva aj z písomných podkladov týkajúcich sa fondu, ktoré boli priložené k návrhu. Zisk fondu sa

vlastníkom podielov vyplatí len v tom prípade, ak o tom rozhodne valné zhromaždenie. Navrhovateľka je investičným podnikom s variabilným kapitálom, a preto nemá požadovanú právnu formu osobitného fondu založeného v zmluvnej podobe požadovanej v § 20a ods. 4 zákona o dani z príjmu.

20. Príjmy navrhovateľky z nájmu, ako aj zisky z predaja nehnuteľností a akcií v realitných akciových spoločnostiach, ktoré dosiahla na území Fínska počas daňového roku 2020, sa podľa § 10 bodov 1, 6 a 10 zákona o dani z príjmu považujú za zdaniteľný príjem na území Fínska.

Zhrnutie hlavných tvrdení účastníkov konania

21. Podľa názoru navrhovateľky odporuje § 20a zákona o dani z príjmov právu Únie, pretože podľa neho sa za osobitné fondy považovali len fondy založené v zmluvnej podobe so sídlom v EÚ. Ako je uvedené v návrhu na vydanie predbežného rozhodnutia, považuje sa navrhovateľka nepochybne za účastníka v hospodárskom styku, ktorý je porovnateľný s fínskym investičným fondom. Jediný rozdiel spočíva v tom, že navrhovateľka má v súlade s požiadavkami francúzskeho zákona o investičných fondoch právnu formu spoločnosti, kým investičné fondy podľa fínskeho zákona o investičných fondoch majú naopak zmluvnú podobu.
22. Ako sa uvádza v rozhodnutí daňového úradu pre daňový rok 2019, navrhovateľka je na základe všetkých funkčných hľadísk porovnateľná s fínskym investičným fondom. Táto okolnosť sa nezmení len v dôsledku zmeny znenia zákona o dani z príjmu.
23. Navrhovateľka sa domnieva, že § 20a zákona o dani z príjmu je nedovolenou štátnou pomocou poskytnutou fínskym fondom, pretože tieto fondy založené v zmluvnej podobe a môžu tak využívať výhody oslobodenia od dane, pričom zahraničný fond vo forme spoločnosti alebo trustu sa vo Fínsku naopak považuje za zdaniteľné osoby a to bez ohľadu na to, že fondy sú z objektívneho hľadiska rovnaké.
24. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (ďalej len „Úrad pre ochranu práv príjemcov dane“) uviedol, že aj keď v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora priame dane patria do právomoci členských štátov, táto skutočnosť však nič nemení na tom, že členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Únie (napríklad rozsudok C-632/13, bod 28). Keďže v súvislosti s formou činnosti vykonávanej v súvislosti so spoločnými vkladmi a zdanením súvisiacich príjmov neexistuje na úrovni Únie nijaká harmonizovaná právna úprava, majú členské štáty právo stanoviť rozdielne vnútroštátne požiadavky, ktoré nadväzujú na spôsoby výkonu činnosti v súvislosti so spoločnými vkladmi a spôsob ich fungovania. Navrhovateľka nespĺňa požiadavky stanovené v § 20a ods. 4 zákona o dani z príjmu pre oslobodenie od dane vyhradené pre osobitné fondy založené v zmluvnej podobe.

Vnútroštátne právne predpisy a prípravné práce

Uplatniteľné vnútroštátne ustanovenia v daňovom roku 2020

25. V súlade s § 3 bodom 4 Tuloverolaki (zákon o dani z príjmu, v znení novely zákona č. 528/2019) sa za združenia podľa tohto zákona považujú okrem iného akciové spoločnosti, investičné fondy a osobitné fondy.
26. Podľa § 9 ods. 1 bodu 2 zákona o dani z príjmu sa osoby, ktoré v priebehu daňového roka nemali vo Fínsku svoj pobyt rovnako ako zahraničné združenia, považujú za zdaniteľné osoby povinné zaplatiť daň z príjmov dosiahnutých na jeho území (obmedzená daňová povinnosť).
27. Podľa § 10 bodu 1 zákona o dani z príjmov sa za príjmy dosiahnuté na území Fínska považujú okrem iného príjmy z pozemkov nachádzajúcich sa na jeho území alebo z priestorov, ktoré má subjekt vo svojej držbe na základe vlastníctva akcií vo fínskej bytovej alebo inej akciovej spoločnosti resp. v súvislosti s členstvom v bytovom alebo inom družstve.
28. Podľa § 10 bodu 6 zákona o dani z príjmov sa za príjmy dosiahnuté vo Fínsku považujú okrem iného aj dividendy, zisky dosiahnuté družstvom a iné porovnateľné príjmy akciovej spoločnosti, družstva alebo iného združenia, vrátane podielov na príjme fínskej skupiny.
29. Podľa § 10 bodu 10 zákona o dani z príjmov sa za príjem dosiahnutý na území Fínska považuje okrem iného zisk z predaja jeho pozemku nachádzajúceho sa na tomto území alebo akcií resp. podielov vo fínskej bytovej akciovej spoločnosti, inej akciovej spoločnosti alebo družstve, ktorých celkové imanie tvorí v rozsahu viac ako 50% jeden alebo viac pozemkov nachádzajúcich sa na tomto území.
30. V súlade s § 20a ods. 1 zákona o dani z príjmov (v znení novely zákona č. 528/2019), ktorý nadobudol účinnosť na začiatku roku 2020, sa investičné fondy v zmysle § 2 ods. 1 bodu 2 v kapitole 1 Sijoitusrahastolaki (213/2019) (zákon o investičných fondoch č. 213/2019) alebo s nimi porovnateľné zahraničné otvorené investičné fondy založené v zmluvnej podobe, ktoré majú najmenej 30 vlastníkov podielov, oslobodia od dane z príjmu.
31. Podľa § 20a ods. 2 zákona o dani z príjmu sa ustanovenie odseku 1 upravujúce oslobodenie investičného fondu od dane uplatní aj na osobitný fond v zmysle § 1 ods. 2 v kapitole 2 Laki vaihtoehtorahastojen hoitajista (162/2014, zákon o správcoch alternatívnych investičných fondov č. 162/2014) a s nimi porovnateľný zahraničný osobitný fond založený v zmluvnej podobe, ak sú tieto fondy otvorené a majú najmenej 30 vlastníkov podielov.
32. V súlade s § 20a ods. 4 zákona o dani z príjmu je podmienkou oslobodenia od dane osobitného fondu v zmysle § 1 ods. 2 v kapitole 2 zákona o správcoch alternatívnych investičných fondov prípadne s ním porovnateľného zahraničného osobitného fondu založeného v zmluvnej podobe, ktorý svoje finančné prostriedky

investuje prednostne spôsobom upraveným v § 4 v kapitole 16a uvedeného zákona do pozemkov a pozemkových cenných papierov to, aby uvedený fond každoročne vlastníkom jeho podielov vyplatil minimálne tri štvrtiny zisku za obchodný rok bez ohľadu na nerealizované zisky.

33. V súlade s § 20a ods. 7 zákona o dani z príjmu sa v rozsahu, v akom investičný fond alebo osobitný fond tvorí jeden alebo viacero čiastkových fondov, platia pre čiastkový fond ustanovenia o investičnom fonde alebo osobitnom fonde.

Prípravné práce k § 20a zákona o dani z príjmu

34. Predmetom vládneho návrhu HE 304/2018vp bolo spresnenie právnych predpisov upravujúcich podmienky oslobodenia investičných fondov a osobitných fondov od dane. Ustanovenia upravujúce oslobodenie od dane boli do § 20a zákona o danie z príjmov zahrnuté neskôr v znení novely zákona č. 528/2019.
35. V odseku 2.3.2 vládneho návrhu sa uvádza, že pred prijatím novely zákona nebolo daňové zaobchádzanie so zahraničnými investičnými fondmi vôbec upravené v zákone o dani z príjmu resp. v Lähdeverolaki (zákon o zrážkovej dani). Daňové zaobchádzanie sa v jednotlivom prípade zvolilo s ohľadom na výklad zásady voľného pohybu kapitálu v EÚ a otázku, na aké okolnosti sa má prihliadať v súvislosti s rovnakým zaobchádzaním so zahraničnými účastníkmi hospodárskej súťaže a tuzemskými účastníkmi hospodárskej súťaže. Daňové zaobchádzanie s investičnými fondmi je vo vnútroštátnej právnej úprave celkovo upravené len veľmi stručne, čo môže byť dôvodom, že so zahraničnými fondmi sa vo veľkej miere zaobchádza rovnako, ako s vnútroštátnymi investičnými fondmi. Z judikatúry EÚ zrejme vyplýva, že pri posudzovaní rozdielného daňového zaobchádzania sa prihliadne len na dôvody rozlišovania upravené vo vnútroštátnych daňových právnych predpisoch, v dôsledku čoho sa pri posudzovaní možnosti rovnakého zaobchádzania nepovažovali za relevantné charakteristické vlastnosti investičného fondu alebo osobitného fondu upravené vo vnútroštátnych ustanoveniach upravujúcich investičné fondy. Z vnútroštátnej judikatúry resp. judikatúry Súdneho dvora (Súdny dvor) však jednoznačne nevyplýva, aké okolnosti sa majú zohľadniť pri posudzovaní porovnateľnosti. Na základe judikatúry Súdneho dvora sa však zdá, že nepodstatné rozdiely spočívajúce v právnej forme alebo rozdiely v daňovom zaobchádzaní v štáte sídla zahraničného investičného fondu nepostačujú pri posudzovaní porovnateľnosti na vytvorenie objektívneho rozlíšenia. V judikatúre sa výslovne pripisuje význam daňovému zaobchádzaniu s investičným fondom a nie daňovému zaobchádzaniu na úrovni investora.
36. V odseku 3.2 sa uvádza, že cieľom právnej úpravy je zohľadniť potrebu zmeny ustanovení daňového práva, ktorá vyplýva z návrhov noviel týkajúcich sa legislatívnej činnosti v oblasti investičných fondov. Cieľom vládneho návrhu je tiež zabezpečiť prehľadnosť v situáciách, keď sa má so zahraničným fondom v otázkach zdanenia zaobchádzať rovnako ako s fínskym investičným fondom resp. osobitným fondom oslobodeným od dane, a takýmto spôsobom zvýšiť

predvídateľnosť zdanenia a zlepšiť úroveň právnej istoty, ako aj zamedziť vzniku byrokratických výdavkov.

37. Platný zákon o dani z príjmu pojem investičný fond nedefinuje, čo viedlo k tomu, že sa kritéria porovnateľnosti museli stanoviť v daňovej praxi a na základe judikatúry. Keďže súčasné vnútroštátne daňové predpisy majú veľmi všeobecnú povahu, mohla táto skutočnosť viesť k tomu, že so zahraničnými fondmi bolo možné jednoduchšie zaobchádzať rovnako ako s fínskymi investičnými fondmi. S fínskymi investičnými fondmi alebo osobitnými fondmi sa v zahraničí nevyhnutne nezaobchádzalo tomu zodpovedajúcim spôsobom alebo mohli podliehať prísnejšej právnej úprave ako zahraničný fond, čo z hľadiska neutrality hospodárskej súťaže mohlo vyvolať problematické situácie. Cieľom vládneho návrhu je v tomto ohľade zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie medzi vnútroštátnymi a zahraničnými fondmi.
38. Východisko, na ktoré treba všeobecne prihliadať pri zdanení vo Fínsku spočíva v tom, že daňové zaobchádzanie závisí od právnej formy investičného nástroja. Návrh nemá za cieľ zmeniť túto domnienku. Fínske investičné fondy a osobitné fondy sú organizmami založenými na základe zmluvy a cieľ vládneho návrhu spočíva v spresnení daňových právnych predpisov len s ohľadom na vnútroštátne a zahraničné fondy založené v zmluvnej podobe.
39. V odseku 3.3 sa konštatuje, že týmto ustanovením sa nemá odchyliť od všeobecného predpokladu, z ktorého sa vychádza pri zdanení vo Fínsku, že pre daňové zaobchádzanie je rozhodujúca právna forma subjektu. Nie je úmyslom vlády rozšíriť uplatnenie ustanovení o oslobodení od dane aj na iné právne formy subjektov kolektívneho investovania do cenných papierov v zahraničí. Preto sa ani nenavrhuje, aby sa ustanovenie vzťahovalo aj na iné formy subjektov kolektívneho investovania do cenných papierov, ako tie, ktoré boli založené v zmluvnej podobe, a na ktoré sa uvedené ustanovenie uplatní len v prípade splnenia stanovených podmienok.
40. S ohľadom na zásadu voľného pohybu kapitálu podľa ZFEÚ nemožno s vnútroštátnymi a zahraničnými investičnými fondmi zaobchádzať rozdielne v rámci zdanenia. V rovnakej situácii, v akej sa vnútroštátny investičný fond oslobodí od dane, nemožno podrobiť zrážkovej dani ani dividendy vyplatené zahraničným investičným fondom. Vzhľadom na potrebu výkladu spojenú s prípadmi rovnakého zaobchádzania a s tým súvisiace byrokratické náklady sa však musia spresniť daňové právne prepisy týkajúce sa investičného fondu. Uvedené tiež spresňuje, v akých situáciách možno so zahraničným fondom zaobchádzať rovnako, ako s fínskym investičným fondom alebo osobitným fondom. Žiadosti o vrátenie zrážkovej dane by mali aj fiškálny význam.
41. Vo Fínsku je pre zdanenie rozhodujúca právna forma investičného nástroja. Fínske investičné fondy sú štruktúrami založenými v zmluvnej podobe, ktoré nie sú samostatnými právnickými osobami, ale ide skôr o majetkové združenia, v prípade ktorých je oslobodenie od dane upravené samostatne. So zahraničnými

investičnými fondmi možno pri zdanení zaobchádzať v zásade rovnako ako s fínskymi akciovými spoločnosťami.

42. V správe VaVM 34/2018 Finančného výboru sa okrem iného uvádza, že výbor bol oboznámený s tým, že vo vládnom návrhu sa nezohľadnili zahraničné investičné fondy v zmysle smernice o investičných fondoch, ani fondy v podobe trustu. Oslobodenie od dane je prispôsobené len pre investičné a osobitné fondy, ktoré boli založené v zmluvnej podobe, pretože za fondy založené vo Fínsku možno považovať výlučne organizmy založené na základe zmluvy. Z hľadiska daňového zaobchádzania s investičnými spoločnosťami a fondmi v podobe trustu je teda aj naďalej potrebné vykladať právo Únie.
43. Výbor však považuje vládny návrh aj v tomto ohľade za odôvodnený, pretože fínske daňové predpisy sa prostredníctvom navrhovaných zmien upravujú takým spôsobom, že ich možno považovať za v súlade s požiadavkami, ktoré Súdny dvor doposiaľ stanovil vo svojej judikatúre, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so zahraničnými fondmi, s ktorými možno zaobchádzať rovnako ako s fínskymi investičnými alebo osobitnými fondmi. Podstatné je aj to, že v cezhraničných situáciách sa základ dane vo Fínsku zbytočne nezúži.

Relevantné ustanovenia práva Únie

Zmluva o fungovaní Európskej únie

44. Podľa článku 49 ods. 1 ZFEÚ sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.
45. Podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ sú v rámci ustanovení tejto kapitoly zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.
46. V súlade s článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie sú ustanoveniami článku 63 dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.
47. V súlade s článkom 65 ods. 3 ZFEÚ opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63.

Judikatúra Súdneho dvora

48. Rozsudok Súdneho dvora C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, sa týkal slobody usadiť sa v zmysle článku 43 ES (teraz článok 49). Vnútroštátny súd sa svojou otázkou snažil zistiť, či sa majú články 43 a 48 ES, ako aj články 56 a 58 ES vykladať v tom zmysle, že akciová spoločnosť alebo investičný fond založené podľa fínskeho práva a SICAV založená podľa luxemburského práva sa majú považovať za porovnateľné, aby sa mohli uplatniť základné slobody, ktoré im zaručujú ustanovenia uvedených článkov, aj napriek tomu, že fínske právo nepozná formu spoločnosti, ktorá by úplne zodpovedala SICAV, a tiež vzhľadom na to, že SICAV, ktorá je spoločnosťou založenou podľa luxemburského práva, nie je uvedená na zozname spoločností, na ktoré sa vzťahuje článok 2 písm. a) smernice 90/435 – ktorej bola prispôbená fínska právna úprava zrážkovej dane uplatniteľná vo veci samej –, a vzhľadom na skutočnosť, že SICAV je podľa vnútroštátnej daňovej právnej úpravy Luxemburského veľkovoľvodstva oslobodená od dane z príjmov? Je za týchto okolností skutočnosť, že spoločnosť typu SICAV so sídlom v Luxembursku nie je vo Fínsku ako príjemca dividend oslobodená od zrážkovej dane odvádzanej z prijatých dividend v rozpore s uvedenými článkami Zmluvy ES?
49. Súdny dvor v bode 50 rozsudku po prvé uviedol, že okolnosť, že vo fínskom právnom poriadku neexistuje typ spoločnosti s rovnakou právnou formou, akú má SICAV založená podľa luxemburského práva, nemôže sama osebe odôvodňovať rozdielne zaobchádzanie, keďže, vzhľadom na to, že právo obchodných spoločností členských štátov nie je na úrovni Spoločenstva úplne harmonizované, by sloboda usadiť sa bola zbavená akéhokoľvek potrebného účinku.
50. Súdny dvor v bode 55 rozsudku konštatoval, že za týchto podmienok rozdiely medzi SICAV založenou podľa luxemburského práva a akciovou spoločnosťou založenou podľa fínskeho práva, na ktoré poukazujú fínska a talianska vláda, nepostačujú na vytvorenie objektívneho rozlíšenia z hľadiska oslobodenia poberaných dividend od zrážkovej dane. V dôsledku toho už nie je treba posudzovať, do akej miery sú rozdiely medzi SICAV založenou podľa luxemburského práva a fínskym investičným fondom uplatňované uvedenými vládami rozhodujúce na vytvorenie rozdielu v ich objektívnom postavení.
51. V bode 56 Súdny dvor ešte poznamenal, že z uvedeného vyplýva, že rozdiel v zaobchádzaní medzi SICAV nerezidentmi a akciovými spoločnosťami rezidentmi z hľadiska oslobodenia od zrážkovej dane dividend, ktoré poberajú od spoločností rezidentov, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v zásade zakázané článkami 43 ES a 48 ES.
52. Rovnako aj v spojených veciach C-338/11 až C-347/11, *Santander Asset Management*, v súvislosti s francúzskou zrážkovou daňou a tiež vo veci C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, v súvislosti s poľskou zrážkovou daňou z dividend v štáte výberu zrážkovej dane zastával Súdny dvor názor, že odporujú článku 63 ZFEÚ, pretože sa so zahraničnými

investičnými fondmi, ktoré sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, zaobchádzalo z daňového hľadiska menej výhodne ako s vnútroštátnymi investičnými fondmi.

53. V konaní vo veci C-156/17, *Köln-Aktienfonds Deka*, ktoré sa týkalo vrátenia holandskej dane zrazenej z dividend Súdny dvor v bode 55 rozsudku uviedol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá sa bez rozdielu uplatňuje na hospodárske subjekty rezidentov a hospodárske subjekty nerezidentov, však môže predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že aj rozlišovanie, ktoré je založené na objektívnych kritériách, môže skutočne znevýhodniť cezhraničné situácie. V bode 56 Súdny dvor dodal, že tak je to v prípade, keď vnútroštátna právna úprava, ktorá sa bez rozdielu vzťahuje na hospodárske subjekty rezidentov a nerezidentov, vyhradzuje uplatnenie daňovej výhody na situácie, v ktorých hospodársky subjekt spĺňa podmienky alebo povinnosti, ktoré sú vzhľadom na svoju povahu alebo fakticky typické pre domáci trh, takže iba hospodárske subjekty pôsobiace na domacom trhu môžu splniť tieto podmienky alebo povinnosti a hospodárske subjekty nerezidenti, ktoré vykazujú porovnateľné vlastnosti, ich vo všeobecnosti nespĺňajú.
54. Podľa názoru vnútroštátneho súdu ani z vyššie uvedených rozsudkov, ani z iných rozsudkov Súdneho dvora, nevyplýva odpoveď na otázku v prejednávanej veci v tomto konaní.

Potreba predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania

55. Hallinto-oikeus (Správny súd) má rozhodnúť o otázke, či sa má s navrhovateľkou v rámci zdanenia za obdobie roku 2020 zaobchádzať rovnako ako s fínskym investičným fondom oslobodeným od dane v tom zmysle, že navrhovateľka sa v súvislosti s príjmami z nájmu a predaja dosiahnutými na území Fínska nepovažuje za zdaniteľnú osobu alebo či je v súvislosti so spornými príjmami vo Fínsku povinná zaplatiť zrážkovú daň.
56. V zmysle predbežného rozhodnutia daňového orgánu sa navrhovateľka v súvislosti so zdanením príjmov za zdaniteľné obdobie roku 2019, s ktorou sa má zaobchádzať rovnako ako s fínskym investičným fondom oslobodeným od dane z príjmov na základe § 20a zákona o dani z príjmov, ktorý nadobudol účinnosť na začiatku roku 2020, nemôže považovať za investičný fond oslobodený od dane a preto je povinná zaplatiť zrážkovú daň z jej príjmov dosiahnutých na území Fínska.
57. V konaní je potrebné objasniť, či vnútroštátne ustanovenie § 20a zákona o príjmoch odporuje článkom 49, 63 a 65 ZFEÚ, pretože podľa uvedených zákonných ustanovení sa má rovnako, ako s fínskym investičným fondom oslobodeným od dane z príjmu zaobchádzať len so zahraničnými otvorenými fondmi, ktoré boli založené v zmluvnej podobe, a preto sa napríklad investičný fond vo forme obchodnej spoločnosti, ako v prípade navrhovateľky, po zmene zákona už viac nepovažuje za porovnateľný subjekt s fínskym investičným

fondom oslobodeným od dane. Podľa príslušných fínskych ustanovení týkajúcich sa investičného fondu možno investičné fondy založiť len v zmluvnej podobe.

58. Hallinto-oikeus (Správny súd) nie je známe nijaké prejudiciálne rozhodnutie Súdneho dvora, ktoré by sa týkalo výkladu článkov 49, 63 a 65 ZFEÚ v súvislosti s vyššie uvedenou otázkou.
59. „A“ SCPI a Úrad pre ochranu práv príjemcov dane sa v konaní pred súdom poskytla možnosť vyjadriť sa k potrebe predloženia návrhu na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru.

Medzitímne rozhodnutie Helsingin hallinto-oikeus (Helsinský správny súd) o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru Európskej únie

60. Hallinto-oikeus (Správny súd) rozhodol o prerušení ďalšieho konania a o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru Európskej únie v súlade s článkom 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) týkajúceho sa výkladu článkov 49, 63 a 65. Prejudiciálne rozhodnutie je potrebné pre rozhodnutie v právnom spore, ktorý je predmetom konania vedeného pred Hallinto-oikeus (Správny súd).

Prejudiciálna otázka

Majú sa články 49, 63 a 65 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia takým vnútroštátnym právnym predpisom, na základe ktorých možno len so zahraničnými otvorenými investičnými fondmi založenými v zmluvnej podobe zaobchádzať rovnako ako s fínskymi fondmi oslobodenými od dane z príjmu, v dôsledku čoho podliehajú zahraničné investičné fondy, ktoré s ohľadom na ich právnu formu neboli založené v zmluvnej podobe, zrážkovej dani, hoci medzi ich situáciou a situáciou fínskych investičných fondov inak nie sú podstatné objektívne rozdiely?

Na základe prejudiciálneho rozhodnutia Súdneho dvora o vyššie uvedenej otázke vydá Hallinto-oikeus (Správny súd) v konaní rozhodnutie vo veci samej.

Odvolanie

V súlade s § 108 der Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki (správny súdny poriadok) nemožno proti tomuto rozhodnutiu podať samostatné odvolanie.

[omissis] [omissis]