

Vec C-545/19

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

17. júl 2019

Vnútroštátny súd:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

9. júl 2019

Žalobca:

ALLIANZGI-FONDS AENV

Žalovaná:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA
(Administratívne rozhodcovské centrum, Portugalsko – CAAD)

CAAD: Rozhodcovské konanie v daňovej veci

[*omissis*]

Predmet: Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend prijatých podnikmi kolektívneho investovania so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie (Nemecko) – Článok 22 Estatuto dos Benefícios Fiscais (zákon o daňových úľavách, ďalej len „EBF“).

ROZHODCOVSKÝ ROZSUDOK

[Návrh na začatie prejudiciálneho konania – článok 267 ZFEÚ písm. a)]

Účelom tohto rozhodcovského konania je objasniť, či je s ustanoveniami Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) zlučiteľná vnútroštátna právna úprava, ktorá na základe článku 22 [*omissis*] EBF oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb dividendy vyplatené subjektmi so sídlom v Portugalsku podnikom kolektívneho investovania so sídlom v uvedenej krajine, ktoré boli založené a pôsobia v súlade s portugalskými právnymi predpismi, zatiaľ čo podľa článku 3 ods. 1 písm. d), článku 4 [*omissis*] [ods. 2] a [*omissis*] článku 4 ods. 3 písm. c), článku 87 ods. 4 a článku 94 ods. 1 písm. c), článku 94 ods. 3 písm. b) a článku 94 ods. 5 a 6 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zákon o dani z príjmov právnických osôb) sa z dividend vyplatených subjektmi, ktoré sú portugalskými rezidentmi, podnikom kolektívneho investovania so sídlom v inom členskom štáte [*omissis*] Európskej únie ([*omissis*] EÚ) – v prejednávanej veci v Nemecku –, a preto nie sú založené podľa portugalských právnych predpisov, vyberá konečná zrážková daň vo výške 25 %.

Žalobca **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, ktorý je podnikom kolektívneho investovania založeným podľa nemeckých právnych predpisov, s portugalským daňovým identifikačným číslom 712171860, so sídlom [*omissis*] [v] Nemecku, zastúpený správcovskou spoločnosťou **ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH**, so sídlom na tom istom mieste, podal [*omissis*] proti Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a colná správa, Portugalsko) [rozhodcovskú] žalobu, ktorou sa domáhal, aby rozhodcovský súd určil, že akty týkajúce sa zrážkovej dane z príjmov právnických osôb za roky 2015 a 2016 sú protiprávne, lebo porušujú zákon, a vyhlásil ich za neplatné, keďže podľa jeho názoru uplatniteľné vnútroštátne predpisy [*omissis*] [závažným spôsobom] porušujú článok 63 [*omissis*] ZFEÚ a odporujú zásade zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti zakotvenej v článku 18 [*omissis*] ZFEÚ.

Tvrdenia účastníkov konania:

Žalobca uvádza v podstate nasledujúce tvrdenia:

Dividendy sa v zmysle článku 20 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb považujú za príjmy pochádzajúce z finančných výnosov.

Podľa vnútroštátnej právnej úpravy všetky dividendy, ktoré spoločnosť, ktorá je portugalským rezidentom, vyplatí zdaniteľnej osobe, ktorá je tiež portugalským rezidentom, podliehajú zrážkovej dani vo výške 25 %, ktorá sa vyberá ako splatná daň.

Pokiaľ však ide o podniky kolektívneho investovania založené podľa vnútroštátnych právnych predpisov, v čase, keď nastali skutočnosti zakladajúce daňovú povinnosť, tieto podniky boli oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v súvislosti so získanými dividendami v súlade s článkom 22 ods. 3 EBF v znení vyplývajúcom zo zákonného dekrétu č. 7/2015 z 13. januára 2015, uplatniteľného na príjmy získané od 1. júla 2015.

Na založenie investičného fondu sa podľa vnútroštátneho právneho poriadku (Regime Geral dos OIC [všeobecný režim podnikov kolektívneho investovania], schválený zákonom č. 16/2015, zmeneným zákonným dekrétom č. 124/2015 zo 7. júla 2015) vyžaduje, aby investičný fond mal sídlo v Portugalsku, čo vylučuje možnosť, aby sa podnik kolektívneho investovania so sídlom v inom [omissis] [členskom štáte] Únie založil v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi a využil oslobodenie od dane stanovené v článku 22 EBF.

Založenie podniku kolektívneho investovania v Portugalsku nepodlieha predchádzajúcemu povoleniu Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Komisia pre trh s prevoditeľnými cennými papiermi, ďalej len „CMVM“) za podmienok stanovených v článku 19 ods. 1 všeobecného režimu podnikov kolektívneho investovania, ale musí spĺňať mnohé požiadavky pod dohľadom CMVM, čo neplatí v prípade podnikov kolektívneho investovania založených podľa právnych predpisov [omissis] iných [členských štátov] [omissis] Únie, pričom na tieto podniky sa v ich jednotlivých krajinách vzťahujú dozorné právomoci príslušného regulačného orgánu.

V roku 2015 (od júla) a v roku 2016 sa na podnik kolektívneho investovania založený v súlade so všeobecným režimom podnikov kolektívneho investovania, ktorý dostal dividendy vyplatené spoločnosťami so sídlom v Portugalsku, vzťahoval priaznivejší daňový režim než ten, ktorý platil pre podnik kolektívneho investovania založený podľa právnych predpisov ktoréhokoľvek iného [omissis] [členského štátu] Únie, ktorý dostal dividendy pochádzajúce z Portugalska.

Táto skutočnosť je dôležitejšia pre žalobcu, ktorý nemôže dosiahnuť v štáte, v ktorom má sídlo (Nemecko), vrátenie zrážkovej dane (vybratej v Portugalsku), lebo má postavenie subjektu oslobodeného od dane.

Ako sa konštatovalo v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vydanom vo veci [omissis] C-35/98, Verkooijen, dividendy, ktoré žalobcovi vyplatili spoločnosti, ktoré sú portugalskými rezidentmi, možno označiť za pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ a smernice 88/361/EHS z 24. júna 1988.

Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie sú vzhľadom na právo Únie na účely posúdenia diskriminácie relevantné nasledujúce kritériá: i) s porovnateľnými situáciami nemožno zaobchádzať rozdielne, pokiaľ takéto rozdielne zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené a primerané vo vzťahu k cieľu, ktorý sleduje vnútroštátna právna úprava ([omissis] Ruckdeschel, [omissis] 16/77, [omissis]; [omissis] Bachmann, [omissis] 204/90); ii) zdanlivá formálna diskriminácia v skutočnosti môže predstavovať neexistenciu materiálnej diskriminácie ([omissis] 13/63, [Komisia/Taliansko] [omissis]); iii) každá diskriminácia na základe štátnej príslušnosti je zakázaná, lebo obmedzuje základné slobody stanovené v ZFEÚ, takže taký zákaz zahŕňa každú formu diskriminácie a akékoľvek iné rozlišovacie kritérium, ktoré môže viesť k rovnakému výsledku (rozsudok Commerzbank, [omissis] C-330/91), a iv) na určenie, či je vnútroštátny predpis diskriminačný, nie je potrebné, aby sa tento predpis v praxi dotýkal značne väčšieho percentuálneho podielu štátnych príslušníkov iných členských štátov ([omissis] O'Flynn, [omissis] C-237/94, 1996, [omissis]).

Z judikatúry Únie vyplýva, že všeobecný zákaz stanovený v článku 63 ZFEÚ sa vzťahuje tak na priame, ako aj na nepriame obmedzenia, vrátane správnych opatrení a postupov súvisiacich s akýmkoľvek druhom investície.

V konkrétnom prípade sa podľa žalobcu možno prikloniť k názoru, že vzhľadom na to, že nie je subjektom založeným v Portugalsku, nenachádza sa v situácii porovnateľnej so situáciou vnútroštátneho podniku kolektívneho investovania. Žalobca však tvrdí, že ide o diskriminačné zaobchádzanie na účely voľného pohybu kapitálu a samotného prístupu na kapitálový trh založené na kritériu štátnej príslušnosti, takže na tento účel sa žalobca a podniky kolektívneho investovania so sídlom v Portugalsku predsa nachádzajú v porovnateľných situáciách.

Napriek tomu, že vnútroštátne právne predpisy nemajú za cieľ zaviesť nijaké opatrenie zamerané na boj proti zneužívaniu, žalobca sa domnieva, že tieto právne predpisy mu v skutočnosti bránia vo využití oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb, keďže z právneho hľadiska nemôže založiť investičný fond v Portugalsku, lebo jeho správcovská spoločnosť nemá sídlo v tejto krajine.

Z vyššie uvedeného vyplýva diskriminačné zaobchádzanie a jednoznačné obmedzenie voľného pohybu kapitálu zakázané článkom 63 ZFEÚ a článkom 1 smernice 88/361, keďže žalobca v prejednávanej veci musí platiť v Portugalsku daň z dividend prijatých v tejto krajine, zatiaľ čo podniky kolektívneho investovania založené podľa portugalského práva sú oslobodené od dane z tých istých príjmov (pozri rozsudky Súdneho dvora vydané vo veciach C-338/11 až

C-347/11 – [*omissis*] Santander Asset Management SGIIC, S.A., a C-480/16 – [*omissis*] Fidelity Funds).

V tomto zmysle žalobca zastáva názor, že ustanovenie, ktoré sa nachádza v článku 22 EBF [*omissis*], je v rozpore s právom Európskej únie, keďže odporuje ustanoveniam ZFEÚ týkajúcim sa zásady zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti a voľného pohybu kapitálu, ktoré sa uvedené v jej článku 63.

Daňová a colná správa tvrdí:

Žalobca nezohľadnil dva aspekty, ktoré majú veľký význam pre komplexné vymedzenie pravidiel zdaňovania podnikov kolektívneho investovania:

- prvý z nich súvisí s rozhodnutím zákonodarcu „zmierniť“ daňovú záťaž dotknutých zdaniteľných osôb, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, tým, že od základu dane sa odpočítajú príjmy, ktoré zvyčajne poberajú podniky kolektívneho investovania, teda kapitálové príjmy (článok 5 zákona o dani z príjmov právnických osôb), výnosy z nehnuteľností (článok 8 uvedeného zákona) a zisky (článok 10 tohto zákona) v súlade s článkom 22 ods. 3 EBF, a navyše stanovil oslobodenie od povinnosti platiť časť dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa platí obci, a prirážku k dani, ktorá sa platí štátu, podľa článku 22 ods. 6 EBF, pričom preniesol zdanenie na oblasť kolkovej dane (do všeobecného sadzovníka tejto dane bola doplnená položka 29, ktorá stanovuje štvrtročné zdanenie s daňovou sadzbou vo výške 0,0025 % čistej účtovnej hodnoty podnikov kolektívneho investovania, ktoré investujú do nástrojov peňažného trhu a do vkladov, a s daňovou sadzbou vo výške 0,0125 % čistej účtovnej hodnoty ostatných podnikov kolektívneho investovania, takže v tomto prípade základ dane môže zahŕňať vyplatené dividendy a dotýka sa len podnikov kolektívneho investovania, ktoré patria do pôsobnosti článku 22 EBF, pričom sú vylúčené podniky kolektívneho investovania založené podľa zahraničných právnych predpisov, ktoré pôsobia na základe týchto predpisov);
- druhý nezohľadnený aspekt súvisí s osobitným zdanením dividend vyplatených podnikom kolektívneho investovania so sídlom v Portugalsku s daňovou sadzbou 23 % podľa článku 88 [*omissis*] ods. 11 zákona o dani z príjmov právnických osôb a článku 22 [*omissis*] ods. 8 EBF, ak podiely, v súvislosti s ktorými boli tieto príjmy získané, nezostali vo vlastníctve tej istej zdaniteľnej osoby počas celého roka pred dátumom ich poskytnutia a neboli uchované počas doby potrebnej na ukončenie uvedeného obdobia.

Čo sa týka daňového režimu investičných fondov založených v Nemecku do 31. decembra 2017, žalovaná daňová správa, ktorá sa opiera o informácie získané z internetovej stránky Deloitte tax@hand, dostupné na adrese: www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, tvrdí:

- a) investičné fondy založené podľa nemeckých právnych predpisov sa do uvedeného dátumu považovali za investičné nástroje v režime daňovej transparentnosti, takže z dosiahnutých príjmov platili daň investori, ktorí vlastnil podiely v investičnom fonde v Nemecku, bez ohľadu na ich vyplatenie;
- b) vyplatené príjmy a priradené príjmy (tak ako dočasné zisky) sa vo všeobecnosti považovali za kapitálové príjmy a zdaňovali sa pevnou sadzbou 25 %, ku ktorej sa pripočítala prirážka solidarity a prípadne aj cirkevná daň s maximálnou sadzbou 28,625 %, a investičný fond bol povinný uverejňovať denné a ročné správy s informáciami dôležitými z daňového hľadiska.

Daňová správa sa preto domnieva, že daňové režimy uplatniteľné na podniky kolektívneho investovania založené podľa portugalských vnútroštátnych právnych predpisov a podniky kolektívneho investovania založené a usadené v Nemecku nie sú všeobecne porovnateľné [*omissis*], keďže prvé uvedené podniky platia v rámci dane z príjmov právnických osôb daň zo zdaniteľných príjmov, ktoré zahŕňajú marginálne výnosy a zdaňujú sa predovšetkým v rámci kolkovej dane, zatiaľ čo druhé uvedené podniky boli oslobodené od dane z príjmov a podľa všetkého aj od iných daní.

Tiež [*omissis*] nebolo preukázané, že – hoci žalobca nemôže v štáte, v ktorom má sídlo (Nemecko), dosiahnuť vrátenie zrážkovej dane (vybratej v Portugalsku) v dôsledku toho, že má postavenie subjektu oslobodeného od dane – investori, ktorí sú podielníkmi, nemôžu získať späť časť dane, ktorá nebola vrátená investičnému fondu.

Účelom článku 63 [*omissis*] ZFEÚ [*omissis*] je zaručiť voľný pohyb kapitálu tak v rámci európskeho vnútorného trhu, ako aj medzi týmto trhom a tretími krajinami, pričom je zakázané každé obmedzenie alebo diskriminácia vyplývajúca z toho, že podľa vnútroštátnych právnych predpisov sa z daňového hľadiska zaobchádza so subjektmi z [iných členských štátov] [*omissis*] alebo z tretích krajín odlišne, čím sa vytvárajú nepriaznivejšie hospodárske podmienky pre také subjekty a môže ich to odradiť od investovania v Portugalsku.

Daňová správa ďalej uvádza, že v prejednávanom prípade nemožno tvrdiť, že ide o situácie, ktoré sú z objektívneho hľadiska porovnateľné, keďže dividendy sa zdaňujú podľa dvoch rôznych mechanizmov a nič nenasvedčuje tomu, že daňové zaťaženie týkajúce sa dividend prijatých podnikmi kolektívneho investovania, ktoré patria do pôsobnosti článku 22 [*omissis*] EBF [*omissis*], je nižšie než daňové zaťaženie vzťahujúce sa na dividendy, ktoré žalobca poberá v Portugalsku.

Existuje zdanlivá diskriminácia v podobe zdaňovania dividend, ktoré spoločnosti, ktoré sú portugalskými rezidentmi, vyplácajú podnikom kolektívneho investovania, ktoré nie sú portugalskými rezidentmi, ale táto zdanlivá diskriminácia nepredstavuje materiálnu diskrimináciu.

Daňová správa napokon uvádza, že napriek tomu, že daňový režim uplatniteľný na podniky kolektívneho investovania založené podľa vnútroštátnych právnych predpisov stanovuje oslobodenie dividend vyplatených spoločnosťami, ktoré sú portugalskými rezidentmi, od dane, taký daňový režim nevyklučuje, aby tieto príjmy boli zdanené buď osobitne (daň z príjmov právnických osôb), alebo v rámci kolkovej dane, keďže uvedené príjmy sú súčasťou čistej účtovnej hodnoty spomenutých podnikov kolektívneho investovania, takže nemožno tvrdiť, že situácia, v ktorej sa nachádzajú uvedené podniky kolektívneho investovania, a situácia investičných fondov založených a usadených v iných [členských štátoch] [omissis], ktoré poberajú dividendy pochádzajúce z Portugalska, sú z objektívneho hľadiska v podstate porovnateľné.

Skutkový stav

Po preskúmaní listinných dôkazov, ktoré sú súčasťou spisu, sa so súhlasom účastníkov konania považujú za preukázané nasledujúce skutočnosti:

1. Žalobca je podnikom kolektívneho investovania založeným zmluvou podľa nemeckých právnych predpisov, ktorý má sídlo v Nemecku a ktorý spravuje spoločnosť vykonávajúca správu investičných fondov, ktorá má tiež sídlo v Nemecku. Žalobca navyše podlieha v Portugalsku dani z príjmov právnických osôb ako subjekt, ktorý nie je portugalským rezidentom a nemá stálu prevádzkareň v tejto krajine.
2. Ide o otvorený investičný fond, ktorý má samostatnú povahu, založený na zmluve medzi správcovskou spoločnosťou, investormi a bankou zodpovednou za úschovu prevoditeľných cenných papierov, ktorého výlučným účelom je správa, riadenie a investovanie jeho majetku.
3. Keďže investičný fond, ktorý podal žalobu, nemá právnu formu obchodnej spoločnosti, nemá povinnosť zapísať sa do nemeckého obchodného registra, takže nemôže mať práva a povinnosti.
4. Podľa nemeckých právnych predpisov, ktoré ho upravujú, majetok investičného fondu sa nachádza v spoluvlastníctve investorov, pričom správcovská spoločnosť investuje kapitál, ktorý je súčasťou fondu, vo vlastnom mene.
5. Z podielov, ktoré nadobúdajú investori, im nevyplýva právo veta ani oprávnenie nakladať s majetkom podniku kolektívneho investovania, ktorý podal žalobu, pričom túto právomoc má výlučne správcovská spoločnosť a investori majú jedine právo prijímať príslušné dividendy alebo kedykoľvek požiadať o vyplatenie hodnoty podielov.
6. Tak investičný fond, ktorý podal žalobu, ako aj jeho správcovská spoločnosť podliehajú dohľadu Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

7. Žalobca je podnikom kolektívneho investovania, ktorý je nemeckým daňovým rezidentom a v Nemecku podlieha dani z príjmov právnických osôb, aj keď je od nej oslobodený podľa § 1 ods. 1 nemeckého zákona o dani z príjmov právnických osôb – „German Corporate Income Tax“ – a podľa § 11 ods. 1 a 2 nemeckého zákona o zdaňovaní investícií – „German Investment Tax Act“ –, čo mu bráni v tom, aby získal späť dane zaplatené v zahraničí v podobe daňového dobropisu z dôvodu dvojitého medzinárodného zdanenia alebo požiadal o ich vrátenie.
8. Počas rokov 2015 a 2016 bol žalobca vlastníkom akcií v rôznych spoločnostiach, ktoré boli portugalskými rezidentmi, uložených v BNP Paribas Securities Services, pričom tento subjekt zodpovedal za úschovu cenných papierov vlastnených v Portugalsku.
9. Z dividend, ktoré žalobca prijal v rokoch 2015 a 2016, bola vybratá konečná zrážková daň v daňovej sadzbe 25 % v súlade s článkom 87 [omissis] [ods.] 4 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb v celkovej výške 39 371,29 eura, ktorá bola odvedená štátu na základe daňových priznaní č. 80447153102 (december 2015) a č. 80460582763 (máj 2016).
10. Pokiaľ ide o rok 2015, žalobcovi bola vrátená suma vo výške 5 065,98 eura na základe Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretého medzi Portugalskom a Nemeckom, pričom v tomto dohovore je stanovená sadzba dane z dividend vo výške 15 %.
11. Dňa 29. decembra 2017 žalobca podal odvolanie v rámci správneho konania proti aktom, ktorými bola vybratá zrážková daň z príjmov právnických osôb za roky 2015 a 2016, pričom v tomto odvolaní sa domáhal zrušenia týchto aktov z dôvodu, že priamo porušujú právo Únie, a tiež sa domáhal priznania nároku na vrátenie dane, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil v Portugalsku.
12. Rozhodnutie o zamietnutí odvolania v rámci správneho konania bolo doručené žalobcovi 13. novembra 2018.
13. [omissis] [Rozhodcovská] žaloba bola doručená do kancelárie CAAD 12. februára 2019.
14. Žalobca sa domáha zrušenia aktov, ktorými bola vybratá zrážková daň v zostávajúcej výške, t. j. 34 305,31 eura.

Portugalské daňové predpisy relevantné pre rozhodnutie sporu platné v čase skutkových okolností:

– Zákon o daňových úľavách

„Článok 22 – Podniky kolektívneho investovania

1 – Dani z príjmov právnických osôb za podmienok uvedených v tomto článku podliehajú fondy investovania do prevoditeľných cenných papierov, fondy investovania do nehnuteľností, spoločnosti, ktoré podnikajú v oblasti investovania do prevoditeľných cenných papierov a spoločnosti, ktoré podnikajú v oblasti investovania do nehnuteľností, ktoré sú zriadené a pôsobia v súlade s tuzemskými právnymi predpismi.

...

3 – Na účely určenia zdaniteľných výnosov sa neberú do úvahy príjmy uvedené v článkoch 5, 8 a 10 zákona o dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ také príjmy nepochádzajú od subjektov, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v krajine, na území alebo v regióne, na ktoré sa vzťahuje výrazne priaznivejší daňový režim, ktoré sú uvedené v zozname schválenom vyhláškou člena vlády zodpovedného za oblasť financií a hospodárstva, ani výdavky, ktoré súvisia s takými príjmami alebo sú uvedené v článku 23–A zákona o dani z príjmov právnických osôb, ani príjmy – vrátane úľav – a výdavky týkajúce sa správcovských poplatkov alebo iných poplatkov, ktoré sa platia subjektom uvedeným v odseku 1.

...

6 – Subjekty uvedené v odseku 1 sú oslobodené od povinnosti platiť časť dane, ktorá sa platí obci, a prirážku [k dani z príjmov právnických osôb], ktorá sa platí štátu.

7 – Na zlúčenie, rozdelenie alebo zvýšenie základného imania formou nepeňažného vkladu, ktoré vykonajú subjekty uvedené v odseku 1, vrátane tých, ktoré nemajú právnu subjektivitu, sa obdobne uplatnia články 73, 74, 76 a 78 zákona o dani z príjmov právnických osôb, pričom na zvýšenie základného imania formou nepeňažného vkladu sa musia uplatniť pravidlá týkajúce sa majetkového vkladu uvedené v článku 73 ods. 3 uvedeného zákona.

8 – Osobitné daňové sadzby stanovené v článku 88 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa obdobne uplatnia v rámci týchto pravidiel.

...

10 – Z príjmov získaných zdaniteľnými osobami uvedenými v odseku 1 netreba vyberať zrážkovú daň z príjmov právnických osôb.

...

14 – Ustanovenia odseku 7 sa uplatnia na transakcie uvedené v spomenutom odseku, ktoré vykonávajú subjekty, ktorých sídlo, miesto skutočného vedenia alebo obchodné sídlo sa nachádza na území Portugalska alebo v inom členskom štáte Európskej únie alebo v Európskom hospodárskom priestore, pokiaľ v tomto poslednom uvedenom prípade existuje povinnosť administratívnej spolupráce

v oblasti výmeny informácií a pomoci pri výbere daní rovnocenná povinnosti, ktorá existuje v Európskej únii.

15 – Subjekty, ktoré riadia investičné spoločnosti alebo fondy uvedené v odseku 1, spoločne a nerozdielne zodpovedajú za daňové dlhy investičných spoločností alebo fondov, ktorých riadením sú poverené.

... “

– Zákon o dani z príjmov právnických osôb

„Článok 3 – Základ dane

1 – Dani z príjmov právnických osôb podliehajú:

...

d) príjmy patriace do kategórií príjmov, ktoré podliehajú dani z príjmu fyzických osôb, ako aj bezplatne získané majetkové výnosy subjektov uvedených v písmene c) odseku 1 predchádzajúceho článku, ktoré nemajú stálu prevádzkareň alebo ktoré majú stálu prevádzkareň, ale nemôžu priradiť tieto príjmy tejto prevádzkarni.

...“

„Článok 4 – Rozsah daňovej povinnosti

...

2 – Právnické osoby a iné subjekty, ktoré nemajú bydlisko, sídlo ani miesto skutočného vedenia na území Portugalska, podliehajú dani z príjmov právnických osôb, len pokiaľ ide o príjmy, ktoré získajú na tomto území.

3 – Na účely predchádzajúceho odseku sa za príjmy získané na území Portugalska považujú príjmy, ktoré možno priradiť stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa na tomto území, ako aj príjmy, ktoré nespĺňajú túto podmienku, ale sú uvedené nižšie:

...

c) nižšie uvedené príjmy, ktoré vyplatil subjekt so sídlom, bydliskom alebo miestom skutočného vedenia na území Portugalska alebo ktorých vyplatenie možno priradiť stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa na tomto území:

...

3. iné kapitálové príjmy;

...

„Článok 87 – Daňové sadzby

...

4 – Na príjmy subjektov, ktoré nemajú bydlisko ani miesto skutočného vedenia na území Portugalska alebo ktoré nemajú na tomto území stálu prevádzkareň, ktorej možno priradiť také príjmy, sa uplatní sadzba dane z príjmov právnických osôb vo výške 25 %...“

„Článok 88 – Osobitné daňové sadzby

...

11 – Z príjmov vyplatených subjektmi, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb, zdaniteľným osobám, na ktoré sa vzťahuje úplné alebo čiastočné oslobodenie od dane, čo v tomto prípade zahŕňa kapitálové príjmy, ak podiely, v súvislosti s ktorými boli prijaté príjmy, nezostali vo vlastníctve tej istej zdaniteľnej osoby počas celého roka pred dátumom ich poskytnutia a neboli uchované počas doby potrebnej na ukončenie uvedeného obdobia, sa platí daň s osobitnou daňovou sadzbou 23 %.

...“

Článok 94 – Zrážková daň

1 – Zrážková daň z príjmov právnických osôb sa vyberá z nasledujúcich príjmov získaných na území Portugalska:

...

c) kapitálové príjmy, ktoré nespádajú pod predchádzajúce písmená, a výnosy z nehnuteľností, podľa toho, ako sú tieto pojmy vymedzené na účely dane z príjmu fyzických osôb, ak subjekt, ktorý vypláca uvedené príjmy a výnosy, podlieha dani z príjmov právnických osôb alebo ak predstavujú výdavok týkajúci sa podnikateľskej alebo zárobkovej činnosti osôb podliehajúcich dani z príjmu fyzických osôb, ktoré vedú účtovníctvo alebo sú povinné viesť ho;

...

3 – Zrážková daň má povahu daňového preddavku s výnimkou prípadov, ktoré sú uvedené nižšie, v ktorých má konečnú povahu:

...

b) ak vlastníkom príjmov, s výnimkou výnosov z nehnuteľností, je subjektom, ktorý nie je portugalským rezidentom a ktorý nemá stálu prevádzkareň na území Portugalska alebo má takú prevádzkareň, ale jej nemožno priradiť tieto príjmy.

...

5 – *Predchádzajúci odsek sa nevzťahuje na zrážkovú daň, ktorá má v súlade s odsekom 3 [omissis] konečnú povahu, pričom na túto daň sa uplatnia daňové sadzby uvedené v článku 87.*

6 – *Povinnosť vybrať zrážkovú daň z príjmov právnických osôb vzniká v deň, v ktorý je stanovená rovnaká povinnosť v zákone o dani z príjmu fyzických osôb, alebo ak taký deň nemožno určiť, v deň, v ktorý sa príjmy poskytnú príjemcovi, pričom štátu treba odvieť zrazené sumy do dvadsiateho dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom boli zrazené, za podmienok stanovených v zákone o dani z príjmu fyzických osôb alebo v právnych predpisoch prijatých na jeho vykonanie.*

...

– Zákon o kolkovej dani – Všeobecný sadzobník

„29 – Čistá účtovná hodnota podnikov kolektívneho investovania, ktoré patria do pôsobnosti článku 22 EBF:

29.1 – *podniky kolektívneho investovania, ktoré investujú výlučne do nástrojov peňažného trhu a do vkladov: 0,0025 % čistej účtovnej hodnoty za každý štvrťrok;*

29.2 – *iné podniky kolektívneho investovania: 0,0125 % čistej účtovnej hodnoty za každý štvrťrok.“*

Vzhľadom na vyššie uvedené tento [rozhodcovský] [omissis] [súd] tvorený samosudcom žiada [omissis] Súdny dvor Európskej únie, aby sa v súlade s článkom 267 [omissis] písm. a) ZFEÚ vyjadril k nasledujúcim prejudiciálnym otázkam:

1. Bráni článok 56 [ES] (teraz článok 63 ZFEÚ) týkajúci sa voľného pohybu kapitálu alebo článok 49 [ES] (teraz článok 56 ZFEÚ) týkajúci sa slobody poskytovať služby daňovému režimu, o aký ide v konaní vo veci samej, zakotvenému v článku 22 Estatuto dos Benefícios Fiscais (zákon o daňových úľavách), ktorý stanovuje, že z dividend vyplatených portugalskými spoločnosťami podnikom kolektívneho investovania, ktoré nie sú portugalskými rezidentmi a majú sídlo v iných [členských štátoch] [omissis] Únie, sa vyberá konečná zrážková daň, zatiaľ čo podniky kolektívneho investovania založené podľa portugalských daňových predpisov, ktoré sú portugalskými daňovými rezidentmi, môžu využiť oslobodenie od zrážkovej dane, ktorá sa vyberá z uvedených príjmov?

2. Ak vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, stanovuje zrážkovú daň z dividend vyplatených podnikom kolektívneho investovania, ktoré nie sú portugalskými rezidentmi, a priznáva možnosť získať oslobodenie od takej zrážkovej dane len podnikom kolektívneho investovania, ktoré sú portugalskými rezidentmi, stanovuje nepriaznivé zaobchádzanie s dividendami vyplatenými podnikom kolektívneho investovania, ktoré nie sú

portugalskými rezidentmi, keďže tieto podniky nemajú nijakú možnosť získať uvedené oslobodenie od dane?

3. Je na účely posúdenia diskriminačnej povahy portugalskej právnej úpravy, ktorá stanovuje osobitné a odlišné daňové zaobchádzanie s podnikmi kolektívneho investovania (ktoré sú portugalskými rezidentmi) na jednej strane a s jednotlivými podielníkmi podnikov kolektívneho investovania na druhej strane, relevantný daňový režim uplatniteľný na podielnikov podnikov kolektívneho investovania? Alebo vzhľadom na to, že daňový režim podnikov kolektívneho investovania, ktoré sú portugalskými rezidentmi, nie je nijako ovplyvnený ani zmenený skutočnosťou, či ich jednotliví podielníci sú alebo nie sú portugalskými rezidentmi, treba pri určovaní porovnateľnosti situácií na účely posúdenia diskriminačnej povahy uvedenej právnej úpravy vziať do úvahy len daň vyberanú na úrovni investičného nástroja?

4. Je prípustné rozdielne zaobchádzanie s podnikmi kolektívneho investovania podľa toho, či sú alebo nie sú portugalskými rezidentmi, s prihliadnutím na to, že fyzické alebo právnické osoby, ktoré sú portugalskými rezidentmi a vlastnia podiely v podnikoch kolektívneho investovania (bez ohľadu na to, či tieto podniky sú alebo nie sú portugalskými rezidentmi), musia v oboch prípadoch platiť rovnakú daň (a spravidla nie sú od nej oslobodené) z príjmov vyplatených podnikmi kolektívneho investovania, aj keď podielníci, ktorí nie sú portugalskými rezidentmi, musia platiť vyššiu daň?

5. S prihliadnutím na to, že diskriminácia, o ktorú ide v prejednávanej veci, súvisí s rozdielnym zdanením príjmov pochádzajúcich z dividend vyplatených podnikmi kolektívneho investovania, ktoré sú portugalskými rezidentmi, ich jednotlivým podielnikom, je na účely posúdenia porovnateľnosti zdanenia príjmov dovolené vziať do úvahy iné dane, odvody alebo poplatky, ktoré sú splatné v súvislosti s investíciami uskutočňovanými podnikmi kolektívneho investovania? Je konkrétne dovolené a prípustné vziať pri posudzovaní porovnateľnosti do úvahy vplyv týchto daní na majetok, na výdavky alebo iný vplyv, a nie len daň z príjmov podnikov kolektívneho investovania v užšom zmysle, vrátane prípadných osobitných daní?

Vzhľadom na tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ku ktorému treba pripojiť rovnopisy [rozhodcovskej] [omissis] [žaloby] a vyjadrenia daňovej správy k žalobe, sa toto konanie v súlade s článkom 269 ods. 1 písm. c) a článkom 272 ods. 1 Código de Processo Civil (portugalský civilný sporový poriadok) prerušuje.

V Lisabone 9. júla 2019

Sudkyňa rozhodcovského súdu

(Mariana Vargas)