Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

9. září 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Článek 63 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Daň z příjmů – Dividendy spojené s kótovanými akciemi – Daňová výhoda vyhrazená dividendám spojeným s akciemi kótovanými na vnitrostátním burzovním trhu – Rozdílné zacházení – Objektivní rozlišovací kritérium – Omezení – Článek 65 SFEU – Objektivně srovnatelné situace – Odůvodnění – Cíl čistě hospodářské povahy“

Ve věci C-449/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 22. září 2020, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

Real Vida Seguros SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin (zpravodaj), předseda senátu, P. G. Xuereb a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Real Vida Seguros SA C. Ramosem Pereirou, advogado,

– za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jakož i S. Jaulino, H. Magno a P. Barros da Costa, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a I. Melo Sampaio, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugalština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 a 65 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Real Vida Seguros SA a Autoridade Tributária e Aduaneira (Správa daní a cel, Portugalsko, dále jen „daňová správa“) ve věci částečné odpočitatelnosti dividend spojených s kótovanými akciemi pro účely stanovení základu daně z příjmu.

Právní rámec

3 Článek 2 odst. 1 Estatuto dos Benefícios Fiscais (právní předpis, který upravuje daňové výhody) (Diário da República I, řada I-A, č. 149 ze dne 1. července 1989), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „EBF“), stanoví:

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

4 Článek 31 EBF stanoví:

„Pro účely daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob se započítá pouze 50 % dividend plynoucích z akcií kótovaných na burze cenných papírů.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

5 Za zdaňovací období 1999 a 2000 obdržela společnost Real Vida Seguros, se sídlem v Portu (Portugalsko) dividendy spojené s akciemi kótovanými jak na portugalském burzovním trhu, tak na zahraničních burzovních trzích. Na základě článku 31 EBF provedla v rámci stanovení základu daně z příjmu za tato zdaňovací období odpočet 50 % těchto dividend od svého celkového čistého výsledku.

6 Po provedení daňové kontroly týkající se uvedených zdaňovacích období příslušný orgán provedl opravy základu daně ve výši 10 778,46 EUR za daňový výsledek za zdaňovací období roku 1999 a 13 406,62 EUR za zdaňovací období roku 2000, přičemž je odůvodnil následovně:

„Z analýzy provedené na základě výpočtu příjmů, které požívají výhody odpočtu stanoveného pro kótované akcie podle článku 31 EBF, vyplývá, že osoba povinná k dani počítala hrubou výši dividend plynoucí z akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu a akcií kótovaných na zahraničních burzovních trzích.

Nicméně při zohlednění pojmu ‚daňové výhody', a toho, že zvýhodnění bylo přiznáno s cílem podpořit dynamiku vnitrostátních burz s cennými papíry, měly být započítány pouze dividendy plynoucí z akcií kótovaných na vnitrostátních burzách cenných papírů […]"

7 Daňové opravy provedené v návaznosti na tuto daňovou kontrolu byly neúspěšně napadeny společností Real Vida Seguros, a to ve správním řízení a poté soudním řízení. Tato společnost proto podala kasační opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), který je předkládajícím soudem.

8 Na podporu svého kasačního opravného prostředku společnost Real Vida Seguros tvrdí, že v prvním stupni došlo k nesprávnému právnímu posouzení, jelikož bylo rozhodnuto, že odpočitatelnost stanovená v článku 31 EBF se vztahuje pouze na dividendy spojené s akciemi kótovanými na portugalském burzovním trhu, s vyloučením dividend spojených s akciemi kótovanými na zahraničních burzovních trzích. Kromě skutečnosti, že tento článek neobsahuje zmínku o původu dividend, je totiž jakékoli rozlišování v tomto smyslu v rozporu s unijním právem, jelikož takové uplatnění této daňové výhody porušuje volný pohyb kapitálu.

9 Předkládající soud upřesňuje, že výklad daňové výhody stanovené v článku 31 EBF, podle kterého se tato výhoda vztahuje pouze na dividendy spojené s akciemi kótovanými na vnitrostátním burzovním trhu, vychází ze skutečnosti, že cílem tohoto ustanovení bylo podpořit dynamiku nebo rozvoj burzovního trhu. Existuje tak relevantní veřejný zájem ve smyslu čl. 2 odst. 1 EBF, který je považován za důležitější než cíl sledovaný samotným výběrem daně.

10 Vzhledem k tomu, že Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) měl nicméně pochybnosti o slučitelnosti tohoto výkladu s volným pohybem kapitálu, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Představuje porušení volného pohybu kapitálu, zakotveného v článcích 63 SFEU a následujících, to, že podle článků 31 a 2 [ESF], pro účely daně z příjmů právnických osob, kterou odvedla navrhovatelka v souvislosti se zdaňovacími roky 1999 a 2000, lze provést odpočet 50 % dividend získaných na vnitrostátních (portugalských) burzách, s tím, že odpočet za dividendy získané v ostatních zemích Evropské unie […] je vyloučen?"

K předběžné otázce

11 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu, podle které se pro účely stanovení základu daně z příjmu daňového poplatníka počítají dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovním trhu tohoto členského státu pouze z 50 % jejich výše, zatímco dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovních trzích jiných členských států jsou brány v úvahu v celém rozsahu.

12 Úvodem je třeba uvést, že podle vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem stanovil článek 31 EBF pro zdaňovací období let 1999 a 2000 zohlednění obdržených dividend ve výši 50 % a s ohledem na cíl sledovaný tímto článkem se použil pouze na dividendy přijaté z titulu akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu. Z písemného vyjádření portugalské vlády přitom vyplývá, že podle tohoto článku, který byl zaveden v roce 1989 a zrušen v roce 2008, mohly být tyto dividendy, pokud jde o zdaňovací období roku 2000, odečteny od základu daně z příjmu nikoli z 50 %, ale z 60 % jejich výše. Zadruhé společnost Real Vida Seguros zpochybňuje

výklad článku 31 EBF provedený jak soudem prvního stupně, tak předkládajícím soudem, podle kterého se tentýž článek použije pouze na dividendy přijaté z titulu akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu, jelikož taková podmínka nevyplývá ze znění tohoto článku.

13 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že v rámci řízení podle článku 267 SFEU, které je založeno na jasné dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je pouze na vnitrostátním soudu, aby zjistil a posoudil skutkový stav sporu v původním řízení a určil přesnou působnost vnitrostátních právních a správních předpisů (rozsudek ze dne 3. října 2019, Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, C-632/18, EU:C:2019:833, bod 48 a citovaná judikatura). Soudní dvůr je oprávněn výlučně k tomu, aby se vyslovil k výkladu nebo platnosti unijního práva s ohledem na skutkovou a právní situaci, jak je popsána předkládajícím soudem (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, bod 18 a citovaná judikatura), aniž ji může zpochybnit nebo ověřit její správnost (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2011, Gueye a Salmerón Sánchez, C-483/09 a C-1/10, EU:C:2011:583, bod 42, a ze dne 21. června 2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, bod 25 a citovaná judikatura).

14 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět na základě východisek, která vyplývají z rozhodnutí předkládajícího soudu.

15 Mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří ta, která mohou od investování v členském státě odradit osoby, které nejsou v tomto státě rezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty v uvedeném členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatura).

16 Rozdílné zacházení, vede-li k méně příznivému zacházení s příjmy daňového poplatníka členského státu pocházejícími z jiného členského státu v porovnání se zacházením s příjmy pocházejícími z prvního členského státu, může konkrétně odradit takového daňového poplatníka od investování kapitálu v jiném členském státě [rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Revenus versés par des OPCVM), C-480/19, EU:C:2021:334, bod 27 a citovaná judikatura].

17 Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle článku 31 EBF, jak jej uplatňuje daňová správa, mohl příjemce dividend spojených s kótovanými akciemi částečně odečíst tyto dividendy pro účely stanovení základu daně z příjmu, avšak za podmínky, že akcie, z nichž tyto dividendy plynou, jsou kótovány na portugalském burzovním trhu.

18 Portugalská vláda zpochybňuje existenci omezení volného pohybu kapitálu, když tvrdí, že během doby použitelnosti článku 31 EBF byl přístup na portugalský burzovní trh otevřen každé fyzické nebo právnické osobě kteréhokoliv z členských států nebo třetího státu, jelikož akcie jak portugalských, tak zahraničních společností mohly být kótovány na tomto burzovním trhu.

19 V tomto ohledu je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, jak je uplatňována daňovou správou, sice nerozlišuje mezi dividendami vyplácenými společnostmi-rezidenty na jedné straně a dividendami vyplácenými společnostmi-nerezidenty na straně druhé, jelikož podmínka, které podléhá částečný odpočet, se uplatní bez rozdílu na oba tyto druhy dividend.

20 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy, které se použijí bez rozdílu na společnosti, které jsou rezidenty, a na společnosti-nerezidenty, mohou představovat omezení volného pohybu kapitálu, pokud i rozlišování, které spočívá na objektivním kritériu, může fakticky znevýhodňovat přeshraniční situace (rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, bod 55 a citovaná judikatura).

21 Tak je tomu v případě, kdy vnitrostátní právní předpisy vážou přiznání daňového výhody na podmínku, která se sice použije bez rozdílu, ale je ze své povahy nebo *de facto* vlastní vnitrostátnímu trhu, takže pouze společnosti-rezidenti jsou s to ji splnit, zatímco společnosti-nerezidenti ji obecně nesplňují (viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, bod 56 a citovaná judikatura).

22 Je přitom třeba mít za to, že praxe, podle které zvýhodněné daňové zacházení s dividendami podléhá podmínce, že akcie, z nichž tyto dividendy plynou, jsou kótovány na vnitrostátním burzovním trhu, vede ze samotné povahy této podmínky k tomu, že jsou zvýhodněny investice do společností-rezidentů, a tudíž jsou znevýhodněny investice do společností-nerezidentů.

23 Je totiž třeba na jedné straně uvést, že společnosti, které jsou předmětem vstupu na burzu cenných papírů a jejichž akcie jsou takto přijaty k obchodování na regulovaném trhu, jsou zpravidla kótovány na jejich vnitrostátním burzovním trhu. Na druhé straně, ačkoli společnosti mohou prostřednictvím mezinárodního mnohostranného kótování kótovat své akcie současně na zahraničním burzovním trhu i na vnitrostátním burzovním trhu, je podíl společností-nerezidentů kótovaných na daném burzovním trhu zpravidla podstatně nižší než podíl společností-rezidentů.

24 Toto zjištění se ostatně uplatní v plném rozsahu na portugalský burzovní trh, jelikož, jak vyplývá z písemného vyjádření Komise, počet společností-nerezidentů, jejichž akcie jsou kótovány na tomto burzovním trhu, je okrajový ve vztahu k počtu společností-rezidentů a nic nenasvědčuje tomu, že by tato situace byla odlišná během doby použitelnosti daňového zvýhodnění stanoveného vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení.

25 Je tudíž třeba mít za to, že daňová praxe, podle níž příjemce dividend spojených s kótovanými akciemi může pro účely stanovení základu daně z příjmu částečně odečíst tyto dividendy, avšak za podmínky, že akcie, z nichž tyto dividendy plynou, jsou kótovány na portugalském burzovním trhu, mohla odradit osoby, které mají nárok na daňové zvýhodnění stanovené v článku 31 EBF, od investování do společností-nerezidentů, a tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

26 Jak však zdůrazňuje portugalská vláda, na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.

27 Toto ustanovení ovšem musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou o FEU. Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je totiž sama omezena čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace,

ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ [rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Revenus versés par des OPCVM), C-480/19, EU:C:2021:334, bod 29 a citovaná judikatura].

28 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že je tudíž třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané ustanovením čl. 65 odst. 3 SFEU. Aby přitom mohla být vnitrostátní daňová právní úprava považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Revenus versés par des OPCVM), C-480/19, EU:C:2021:334, bod 30 a citovaná judikatura].

29 V důsledku toho je třeba zaprvé přezkoumat, zda existuje objektivní rozdíl mezi příjemcem dividend spojených s akciemi kótovanými na portugalském burzovním trhu na jedné straně a příjemcem dividend spojených s akciemi kótovanými na zahraničních burzovních trzích na straně druhé.

30 Podle ustálené judikatury musí být srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací členského státu posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenou vnitrostátní právní úpravou (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 26 a citovaná judikatura).

31 Portugalská vláda v tomto ohledu poukazuje na odlišnou situaci, v níž se v dané době nacházel portugalský burzovní trh ve srovnání s burzovními trhy ostatních členských států, jakož i okolnost, že daňoví poplatníci mohli namísto odpočtu dividend z příjmu odečíst od vybrané daně daň zaplacenou v zahraničí z titulu těchto dividend.

32 Tyto argumenty ale nemohou obstát.

33 Předně je třeba uvést, že daňový poplatník, který provádí investice do akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu, a daňový poplatník, který provádí investice do akcií kótovaných na zahraničních burzovních trzích, oba investují svůj kapitál do kótovaných společností za účelem dosažení zisku.

34 Dále v obou případech jsou tyto zisky zdaněny v Portugalsku. Pokud přitom portugalská vláda odkazuje na možnost daňových poplatníků, kteří investovali svůj kapitál do akcií kótovaných na zahraničních burzovních trzích, odečíst od daně vybrané v Portugalsku daň zaplacenou v zahraničí z titulu těchto dividend, je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že s ohledem na takovou daňovou právní úpravu, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace daňového poplatníka, který obdrží dividendy pocházející z jiného členského státu, srovnatelná se situací daňového poplatníka, který obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 55 a citovaná judikatura). Proto možnost daňových poplatníků, kteří investovali svůj kapitál do akcií kótovaných na zahraničních burzovních trzích, odečíst od daně vybrané v Portugalsku daň zaplacenou v zahraničí z titulu těchto dividend, nemůže, i kdyby byla prokázána, uvést tyto poplatníky do odlišné situace daňových poplatníků, kteří investovali svůj kapitál do akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu.

35 Konečně jak z předkládacího rozhodnutí, tak z písemného vyjádření portugalské vlády vyplývá, že cílem daňového zvýhodnění poskytnutého daňovým poplatníkům, kteří investovali svůj kapitál do akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu, bylo podpořit dynamiku a rozvoj portugalského burzovního trhu.

36 Vzhledem k tomu, že takový cíl je, jak vyplývá z úvah uvedených v bodech 22 a 23 tohoto rozsudku, nutně a úzce spojen s podporou domácích investic, připustit, že investice do akcií kótovaných na portugalském burzovním trhu staví daňové poplatníky do situace odlišné od situace daňových poplatníků, kteří investovali do akcií kótovaných na zahraničních burzovních trzích, ačkoli čl. 63 odst. 1 SFEU zakazuje právě omezení přeshraničního pohybu kapitálu, by zbavilo uvedené ustanovení jeho smyslu [obdobně viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 68].

37 Pokud jde zadruhé o odůvodnění omezení naléhavým důvodem obecného zájmu, portugalská vláda tvrdí, že daňová praxe dotčená ve věci v původním řízení představovala výkon vlastních daňových pravomocí Portugalské republiky a byla založena na symetrii mezi právem zdanit dividendy a právem povolit nezdanění těchto dividend.

38 V této souvislosti je třeba uvést, že i když přísluší členským státům, aby uspořádaly svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezily základ daně, který se použije na akcionáře-příjemce, z ustálené judikatury vyplývá, že výkon této daňové autonomie členských států však musí být prováděn v souladu s požadavky vyplývajícími z práva Unie, zejména s požadavky stanovenými ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, což znamená nediskriminační pojetí systému zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, body 42 a 45, jakož i citovaná judikatura).

39 Vzhledem k tomu, že portugalská vláda dále odkazuje na podporu burzovního trhu, je třeba poukázat na ustálenou judikaturu Soudního dvora, z níž vyplývá, že čistě hospodářský cíl nemůže odůvodnit omezení základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (rozsudek ze dne 25. února 2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, bod 40 a citovaná judikatura).

40 Kromě toho i za předpokladu, že by takový cíl byl považován za přípustný, nebylo uvedeno nic, co by naznačovalo, že by tohoto cíle nebylo dosaženo, kdyby daňové zvýhodnění stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení bylo použito rovněž na dividendy spojené s akciemi kótovanými na zahraničních burzovních trzích, a že by tedy bylo nezbytné vyloučit tyto dividendy z tohoto daňového zvýhodnění.

41 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu, podle které se pro účely stanovení základu daně z příjmu daňového poplatníka počítají dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovním trhu tohoto členského státu pouze z 50 % jejich výše, zatímco dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovních trzích jiných členských států jsou brány v úvahu v celém rozsahu.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu, podle které se pro účely stanovení základu daně z příjmu daňového poplatníka počítají dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovním trhu tohoto členského státu pouze z 50 % jejich výše, zatímco dividendy spojené s akciemi kótovanými na burzovních trzích jiných členských států jsou brány v úvahu v celém rozsahu.

Podpisy.