

**Predmet C-449/20**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

22. rujna 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), Portugal

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

1. srpnja 2020.

**Žalitelj:**

Real Vida Seguros, S. A.

**Druga stranka u postupku:**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal)

---

**Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal)**

[*omissis*]

Secção de Contencioso Tributário (Odjel za porezne sporove) Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) donio je sljedeću odluku:

[*omissis*]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., [*omissis*] Porto, podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv presude koju je donio Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Upravni i porezni sud u Portu, Portugal) 29. lipnja 2018., u dijelu u kojem je njegova tužba odbijena kao neosnovana – riječ je o priznavanju dividendi proizašlih iz stranih dionica kao poreznog troška, na ime porezne pogodnosti, u iznosu od 10 196,54 eura (porezna godina 1999.) i 13 406,62 eura (porezna godina 2000.), pri čemu je u tom dijelu (djelomično) zadržano rješenje o ponovnom obračunu Imposta sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (porez na dobit; u daljnjem tekstu: IRC) za porezne godine 1999. i 2000.

I.2. Žalitelj je iznio sljedeće argumente i zahtjeve:

i. [omissis]

ii. Predmetnom žalbom u kasacijskom postupku nastoji se pobiti presuda suda koji je uputio zahtjev jer je počinio pogrešku koja se tiče prava samo u pogledu ocjene pitanja koje se odnosi na odbitak dividendi proizašlih iz stranih dionica od neto dobiti za porezne godine 1999. i 2000., u skladu s odredbama članka 31. [Estatuta dos Benefícios Fiscais (Zakon o poreznim pogodnostima; u daljnjem tekstu: E.B.F.)], u verziji koja se primjenjivala u trenutku nastanka činjenica, osobito jer je smatrao da se mogućnost odbitka predviđena navedenom odredbom primjenjuje samo na dividende proizašle iz dionica uvrštenih za trgovanje na portugalskoj burzi, pri čemu je isključen odbitak dividendi proizašlih iz dionica uvrštenih za trgovanje na inozemnim burzama.

iii. Porezna pravila treba tumačiti u skladu s općim načelima pravne hermeneutike, odnosno u skladu s kriterijima predviđenim člankom 9. Código Civil (Građanski zakonik).

iv. Iz toga proizlazi da je tekst zakona glavno uporište i polazišna točka (cjelokupnog) tumačenja te da onaj koji tumači mora nastojati rekonstruirati logiku zakonâ.

v. Pri tumačenju [zakona] treba se strogo držati jezika i (sintaktičko-formalnih) jezičnih konstrukcija kako bi se potvrdilo značenje ili posebnost koja nije izričito navedena u samom zakonu.

vi. U tom smislu, ako u pravnom pravilu ili njegovu obrazloženju uopće ne postoji upućivanje na podrijetlo dividendi (nacionalnih ili inozemnih dionica), onaj koji tumači ne može praviti takvu razliku.

vii. Osim toga, svako razlikovanje u tom smislu bilo bi protivno pravu Europske unije, u slučaju dionica uvrštenih za trgovanje na burzama [Unije].

viii. Isto tako, uvjetovanjem primjene porezne pogodnosti nacionalnim podrijetlom dionice očito se povređuje načelo slobodnog kretanja kapitala (članak 63. UFEU-a i sljedeći članci).

ix. To bi ujedno dovelo do očite povrede načela neutralnosti u izvozu kapitala, s obzirom na to da bi se porezna pogodnost dodijelila poreznom rezidentu koji ostvaruje dohodak na nacionalnom državnom području na štetu poreznog rezidenta koji dohodak ostvaruje u inozemstvu[.]

x. [omissis] [zaključna razmatranja]

xi. [omissis] [zaključna razmatranja]

[omissis] [zahtjev žalitelja u kasacijskom postupku]

- 1.3. [omissis] [postupak]
- 1.4. Državno odvjetništvo očitovalo se da žalbu u kasacijskom postupku treba odbiti kao neosnovanu, uzimajući u obzir da „[...] *ratio legis* članka 31. E.B.F.-a ima za cilj utvrditi mjeru za poticanje tržišta kapitala na portugalskoj burzi”.
- 1.5. [omissis] [postupak]
- 1.6. U skladu sa zahtjevima istaknutim u žalbi u kasacijskom postupku, valja utvrditi treba li moći, suprotno onome što je utvrđeno u pobijanoj presudi, za potrebe IRC-a, odbiti dividende proizašle iz stranih dionica od neto dobiti za porezne godine 1999. i 2000., u skladu s odredbama članka 31. E.B.F.-a.

7. Isto tako, treba razjasniti je li[,] u skladu s člankom 31. E.B.F.-a[,] povrijeđeno načelo slobodnog kretanja kapitala (članak 63. i sljedeći članci Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU)), kako je navedeno u podnesenoj žalbi u kasacijskom postupku.

Budući da povreda načela slobodnog kretanja kapitala može dovesti do obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku, u skladu s člankom 267. UFEU-a (osim ako se utvrdi da je Sud Europske unije (Sud) već jasno odlučio u tom pogledu), navedeno pitanje valja ispitati po službenoj dužnosti, [omissis]. [postupovna pravila]

Što se tiče povrede načela neutralnosti u izvozu kapitala, nju treba ispitati s obzirom na državne obveze predviđene člankom 81. točkom (f) Constituição da República Portuguesa (Ustav Portugalske Republike).

[omissis]

[omissis] **[Okolnosti] spora**

U pobijanoj su presudi utvrđene sljedeće činjenice:

1. Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Službe poreznog nadzora Porezne uprave u Portu, Portugal) izvršile su nadzor [omissis] nad žaliteljem za porezne godine 1999. i 2000., što je dovelo do dva ispravka poreznog rezultata za navedene porezne godine, u iznosu od 5 055,88 eura (za 1999.) i 15 816,85 (za 2000.), u ukupnom iznosu od 20 872,73 eura [omissis].
2. Ti su se ispravci, među ostalim, sastojali od nepriznavanja kao poreznog troška u odgovarajućoj poreznoj godini provizije za nenaplativa potraživanja u iznosu od 1 253,35 eura i 27 050,71 eura (redom za porezne godine 1999. i 2000.), kao i od ispravaka porezne osnovice u iznosu od 10 196,54 eura (porezna godina 1999.) i 13 406,62 eura (porezna godina 2000.) [omissis].
3. Razlozi za navedene ispravke navedeni su u zapisniku poreznog nadzora [omissis] u kojem je konkretno utvrđeno sljedeće:

[omissis]

„Računovodstveni i porezni aspekti nad kojima je proveden nadzor, u skladu s važećim postupcima i s iscrpnošću koja se smatra prikladnom s obzirom na okolnosti, doveli su do sljedećih ispravaka:

### **III.-1. – Porezna godina 1999.**

#### **III.-1.1. – Ispravci porezne osnovice – IRC**

##### **III.-1.1.1. – Porezne pogodnosti**

Iznos od 10 778,46 eura (2 160 888,15 dolara) treba ispraviti u korist Porezne uprave kako se navodi u nastavku: [omissis]

- 10 196,54 eura (2 044 222,75 dolara) – Iz analize provedene na temelju osnove za izračun dohodaka na koje se primjenjuje odbitak predviđen za dionice uvrštene za trgovanje na tržištima vrijednosnih papira, u skladu s člankom 31. E.B.F-a, proizlazi da je porezni obveznik uzeo u obzir bruto dividende proizašle iz portugalskih i stranih dionica.

Međutim, uzimajući u obzir pojam porezne pogodnosti, i s obzirom na to da je predmetna pogodnost osmišljena s ciljem jačanja nacionalnog tržišta vrijednosnih papira, trebalo je uzeti u obzir samo dividende proizašle iz dionica uvrštenih za trgovanje na nacionalnom tržištu vrijednosnih papira, zbog čega je izvršen ispravak navedenog iznosa u skladu s navedenom zakonskom odredbom[.]

[omissis] [omissis]

[omissis] [omissis] [činjenice koje nisu relevantne za zahtjev za prethodnu odluku]

### **III.-2. – Porezna godina 2000.**

#### **III.-2.1. – Ispravci porezne osnovice – IRC**

##### **III.-2.1.1. – Porezne pogodnosti**

Iz analize provedene na temelju osnove za izračun dohodaka na koje se primjenjuje odbitak predviđen za dionice uvrštene za trgovanje na tržištima vrijednosnih papira, u skladu s člankom 31. E.B.F-a, proizlazi da je porezni obveznik uzeo u obzir bruto dividende proizašle iz portugalskih i stranih dionica.

Međutim, uzimajući u obzir pojam porezne pogodnosti i s obzirom na to da je predmetna pogodnost osmišljena s ciljem jačanja nacionalnog tržišta vrijednosnih papira, trebalo je uzeti u obzir samo dividende proizašle iz dionica uvrštenih za trgovanje na nacionalnom tržištu vrijednosnih papira, zbog čega je izvršen ispravak u iznosu od 13 406,62 eura [omissis], u skladu s navedenom zakonskom odredbom.” [omissis]

[omissis]

[omissis]

[omissis] [omissis] [činjenice koje nisu relevantne za zahtjev za prethodnu odluku]

4. Odlukom [omissis] [,] žalitelju je dostavljen zapisnik poreznog nadzora [omissis];
5. Porezna uprava zatim je izdala porezn[a] rješenj[a] o IRC-u [omissis] za porezne godine 1999. i 2000., **iz koji[h] je proizašlo da treba platiti iznos od 92 107,83 eura na ime poreza** [omissis].
6. Žalitelj je 25. rujna 2003. podnio remonstrativni pravni lijek protiv poreznih rješenja navedenih u točki 5. [omissis].
7. Predmetna žalba u kasacijskom postupku podnesena je 21. lipnja 2004. [omissis].

[omissis]

[omissis] **Pravna osnova:**

U pobijanoj je presudi utvrđeno[,], što se tiče točaka III.-1.1.1. i III.-2.1.1. zapisnika poreznog nadzora [omissis], da poreznu pogodnost predviđenu člankom 31. E.B.F.-a treba primijeniti na dividende proizašle iz dionica uvrštenih za trgovanje na nacionalnim tržištima vrijednosnih papira, ali ne i na tržištima vrijednosnih papira drugih zemalja Europske unije.

Navedeno pravilo glasi kako slijedi:

*„Za potrebe IRS-a [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (porez na dohodak fizičkih osoba)] ili IRC-a, obračunava se samo 50 % dividendi proizašlih iz dionica uvrštenih za trgovanje na tržištima vrijednosnih papira.“*

U prilog primijenjenom rasuđivanju, istaknuto je da je cilj navedene odredbe poticanje ili razvijanje tržišta vrijednosnih papira, odnosno da postoji važan javni interes, konkretno gospodarske prirode, za koji se smatra da je značajniji od cilja oporezivanja, a koji treba ostvariti u skladu sa zakonom o davanju ovlasti i odredbama članka 2. stavka 1. E.B.F.-a.

Potonja odredba glasi kako slijedi:

– *„Poreznim pogodnostima smatraju se iznimne mjere čije je donošenje u skladu sa zaštitom javnih interesa koji nisu porezne prirode i koji su važniji od interesa samog oporezivanja čije se postizanje njima onemogućuje.“*

Navedeno se rasuđivanje također temeljilo na logičnom kriteriju (članak 9. stavak 3. Građanskog zakonika), u skladu s kojim, s obzirom na to da se navedenim člankom 31. E.B.F.-a nastojalo razviti nacionalno tržište vrijednosnih

papira, nema smisla istu mjeru primijeniti na dividende od dionica koje predstavljaju kapital društava koja su uvrštena na burzu na tržištu drugih zemalja Europske unije.

Žalitelj tvrdi da u tekstu navedenog članka 15. E.B.F.-a nije utvrđena takva razlika te da je primijenjeno razlikovanje, prije svega, protivno pravu Europske unije, s obzirom na to da, prema njegovu mišljenju, postoji očita povreda načela slobodnog kretanja kapitala, predviđenog člankom 63. UFEU-a i sljedećim člancima, i načela neutralnosti u izvozu kapitala.

Stoga, iz hermeneutičkih kriterija koji se primjenjuju na ovaj predmet prije svega proizlazi da u obzir treba uzeti jedinstvenost pravnog sustava, članak 11. stavak 1. *Leia Geral Tributária* (Opći porezni zakon) i članak 9. stavak 1. Građanskog zakonika, kojim se ocjena predmetne pogodnosti uvjetuje onim što može proizaći iz načela i pravila koja se primjenjuju na ovaj predmet.

U tom smislu treba smatrati da porezni tretman koji se primjenjuje na dividende proizašle iz dionica uvrštenih za trgovanje na nacionalnim burzama i na burzama drugih zemalja Europske unije zadire u slobodno kretanje kapitala na koje se odnosi članak 63. UFEU-a i sljedeći članci (bivši članak 56. i sljedeći članci Ugovora o osnivanju Europske Zajednice (UEZ)), na koje se poziva u pogledu odnosnog načela.

Što se tiče slobodnog kretanja kapitala, izričito su „*zabranjena [...] sva ograničenja*” (članak 63. [UFEU-a]).

Ta odredba ima iznimke, među kojima su one predviđene „*odgovarajuć[im] odredb[ama] [poreznog prava država članica] kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala*”, i druge iznimke, među ostalim, „*mjere koje su opravdane razlozima javnog poretka*” (članak 65. stavak 1. točke (a) i (b) UFEU-a) (bivši članak 58. UEZ-a).

Primjena iznimke također ovisi o nepostojanju „*proizvoljne diskriminacije*” ili „*prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala*”, a to su zahtjevi koje, u skladu sa stavkom 3. navedenog članka 65., treba primijeniti na slučajeve predviđene točkama (a) ili (b) stavka 1. istog članka.

[*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu]

Kao što to tvrdi [João Sérgio Ribeiro] na str. 56. [Direito Fiscal da União Europeia. *Tributação Direta*, 2. izd. Almedina, 2019.], „Sud je presudio da kretanje kapitala, u smislu članka 63. UFEU-a, predstavljaju osobito takozvana ‚izravna’ ulaganja, odnosno ulaganja u obliku vlasničkih udjela u poduzeću koje daje mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju i kontroli nad tim poduzećem, kao i takozvana ‚vrijednosna’ ulaganja, odnosno ulaganja u obliku stjecanja vrijednosnih papira na tržištu kapitala samo kako bi se izvršilo ulaganje, ali bez namjere utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem”, kao što je



utvrđeno u točki 49. presude donesene u predmetu Komisija/Portugal od 8. srpnja 2010., C-171/08, i navedenoj sudskoj praksi.

Osim toga, iz pregleda na internetskoj stranici „[www.curia.europa.eu/juris/](http://www.curia.europa.eu/juris/)” ne proizlazi da je Sud u svojoj sudskoj praksi već odlučivao o povredi načela slobodnog kretanja kapitala ili načela neutralnosti u slučaju predviđenom člankom 31. E.B.F.-a, u skladu s rasuđivanjem primijenjenim u pobijanoj presudi koja je predmet ispitivanja, odnosno kao obliku ograničavanja odbitka, za potrebe IRC-a, na 50 % dividendi proizašlih iz dionica uvrštenih samo na nacionalne burze, na način da su iz navedenog ograničenja isključene neto dividende ostvarene na drugim burzama zemalja Europske unije.

Konačno, uzimajući u obzir načela nadređenosti prava [Unije] i usklađenog tumačenja, iz kojih proizlazi da je zahtjev za prethodnu odluku bitan instrument kako bi se osiguralo jedinstveno tumačenje i primjena prava Unije u svim državama članicama, kao i kohezija sustava pravne zaštite Europske unije, te uzimajući u obzir načelo djelotvorne sudske zaštite prava pojedinaca, smatra se da je korisno i nužno zatražiti od Suda da odluči o sljedećem prethodnom pitanju, u skladu s člankom 267. UFEU-a:

**Povrjeđuje li slobodno kretanje kapitala predviđeno člankom 63. UFEU-a i sljedećim člancima to da se, u skladu s člancima 31. i 2. Estatuta dos Benefícios Fiscais (Zakon o poreznim pogodnostima), za potrebe Imposta sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (porez na dobit (IRC)), obračunanog žalitelju za porezne godine 1999. i 2000., može odbiti 50 % dividendi ostvarenih na nacionalnim (portugalskim) burzama, pri čemu se iz tog odbitka isključuju dividende ostvarene na burzama drugih zemalja Europske unije?**

[omissis] [postupak]

[omissis] **Odluka:**

Suci savjetnici Odjela za porezne sporove Supremo Tribunala Administrativo (Visoki upravni sud) odlučili su Sudu Europske unije uputiti ranije navedeno prethodno pitanje i stoga prekinuti postupak.

[omissis] [daljnji postupak]

[omissis] [upućivanje na oslobođenje od plaćanja troškova]

1. srpnja 2020.

[omissis] [potpisi]