

**Zadeva C-449/20****Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

22. september 2020

**Predložitveno sodišče:**

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugalska)

**Datum predložitvene odločbe:**

1. julij 2020

**Pritožnica:**

Real Vida Seguros SA

**Nasprotna stranka:**

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

---

**Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče)**

[...] (ni prevedeno)

Secção de Contencioso Tributário (senat za davčne zadeve) pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) je odločil:

[...] (ni prevedeno)

- I.1. Družba Real [Vida] Seguros, S.A., [...] (ni prevedeno) Porto, je vložila pritožbo zoper sodbo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) z dne 29. junija 2018 v delu, v katerem je bila zavrnjena njena tožba za priznanje dividend, ki izhajajo iz tujih delnic, kot davčnih stroškov iz naslova davčne ugodnosti v višini 10.196,54 EUR (davčno leto 1999) in 13.406,62 EUR (davčno leto 2000), pri čemer je bila v zvezi s tem (delno) ohranjena v veljavi odločba o odmeri [davka od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: IRC] za davčni leti 1999 in 2000.
- I.2. Predložila je navedbe, ki so jim sledili ti predlogi:
  - i. [...] (ni prevedeno)

ii. Namen te pritožbe je izpodbijati odločbo prvostopenjskega sodišča zaradi napačne pravne presoje le v zvezi z vprašanjem odbitka dividend, prejetih iz naslova tujih delnic, od čistega poslovnega izida v letih 1999 in 2000 v skladu s členom 31 [Estatuto dos Benefícios Fiscais (zakon o davčnih ugodnostih), v nadaljevanju: E.B.F.], v različni, ki je veljala v času dejanskega stanja, zlasti zato, ker je navedeno sodišče menilo, da možnost odbitka iz tega zakona velja le za dividende, prejete iz naslova delnic, ki kotirajo na portugalski borzi, in ne za dividende, prejete iz naslova delnic, ki kotirajo na tuji borzi;

iii. Davčna pravila je treba razlagati v skladu s splošnimi načeli pravne hermenevtike, torej ob uporabi meril iz člena 9 Código Civil (civilni zakonik);

iv. To pomeni, da mora biti zakon glavna referenca in izhodišče (vsakršne) razlage ter da je treba pri razlagi zakonov upoštevati njihov operativen smisel:

v. Pri razlagi [zakona] ni dovoljeno prekoračiti diktacije, (skladenjsko-formalne) jezikovne konstrukcije, da bi se uveljavljal nek pomen ali razlikovanje, ki ni izrecno navedeno;

vi. Če torej v predpisu oziroma v njegovi preambuli ni nobenega sklicevanja na izvor dividend (nacionalne ali tuje delnice), pri razlagi tega predpisa ni mogoče uveljavljati takega razlikovanja;

vii. Poleg tega bi bilo vsako tako razlikovanje glede delnic, uvrščenih na trge vrednostnih papirjev Skupnosti, v nasprotju s pravom Evropske unije.

viii. Če se za davčno ugodnost zahteva nacionalni izvor delnice, je to namreč v očitnem nasprotju z načelom prostega pretoka kapitala (člen 63 in naslednji PDEU),

ix. To je tudi v očitnem nasprotju z načelom nevtralnosti pri izvozu kapitala, saj bi bil s tem davčni rezident, ki prejema dohodke na nacionalnem ozemlju, davčno privilegirani, rezident, ki prejema dohodke zunaj nacionalnega ozemlja, pa prikrajšan[.]

x. [...] (ni prevedeno) [sklepne ugotovitve]

xi. [...] (ni prevedeno) [sklepne ugotovitve]

[...] (ni prevedeno) [predlog pritožnice]

1.3. [...] (ni prevedeno) [postopek]

1.4. Državni tožilec je menil, da je treba pritožbo zavrniti ob upoštevanju, da je „[...] ‚ratio legis‘, na katerem temeljijo določbe člena 31 E.B.F., uvesti ukrep za spodbujanje kapitalskega trga na portugalski borzi.“

1.5. [...] (ni prevedeno) [postopek]

1.6. V skladu s predlogi iz pritožbe je treba odločiti, ali je treba za namene IRC – v nasprotju s tem, kar je bilo razsojeno v izpodbijani sodbi – v skladu s členom 31 E.B.F. od čistega poslovnega izida odbiti dividende, prejete iz naslova tujih delnic v letih 1999 in 2000.

7. Poleg tega je treba ugotoviti, ali je z vidika člena 31 E.B.F. kršeno načelo prostega pretoka kapitala (člen 63 in naslednji Pogodbe o delovanju Evropske unije - PDEU), kot je bilo navedeno v pritožbi.

Ker lahko kršitev navedenega načela prostega pretoka kapitala pripelje do obveznosti vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU (razen če se šteje, da je stališče Sodišča Evropske unije že jasno), bo o tem odločeno po uradni dolžnosti, [...] (ni prevedeno). [postopkovna pravila]

Kršitev načela nevtralnosti pri izvozu kapitala pa je treba presoditi z vidika obveznosti države, določenih v členu 81(f) portugalske ustave.

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) **Dejansko [stanje]**

V izpodbijani sodbi se za dokazana štejejo ta dejstva:

- 1) Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (davčna inšpekcija pri finančnem direktoratu v Portu) je v zvezi s pritožnico za davčni leti 1999 in 2000 izvedla davčni nadzor, na podlagi katerega so bili izvedeni popravki davčnega izkaza za ti davčni leti v višini 5055,88 EUR (leto 1999) in 15.816,85 EUR (leto 2000), torej v skupnem znesku 20.872,73 EUR [...] (ni prevedeno);
- 2) Pri teh popravkih, ki niso bili edini, je šlo za zavrnitev upoštevanja rezervacij za slabe terjatve v višini 1253,35 EUR (leto 1999) in 27.050,71 EUR (leto 2000) kot davčnih izdatkov ustreznega davčnega leta in za popravke davčne osnove v višini 10.196,54 EUR (leto 1999) in 13.406,62 EUR (leto 2000) [...] (ni prevedeno);
- 3) Obrazložitev tega popravka je navedena v poročilu o davčnem nadzoru, v katerem je bilo zlasti zapisano:

[...] [ni prevedeno]

*„Glede računovodskih in davčnih zadev, ki so bile pregledane v skladu z veljavnimi postopki in z natančnostjo, ki se je v teh okoliščinah štela za primerno, so bili izvedeni ti popravki:*

### **III -1 - Davčno leto 1999**

#### **III -1.1- Popravki davčne osnove - IRC**

### **III -1.1.1- Davčne ugodnosti**

10.778,46 EUR (2.160.888\$15), znesek, ki ga je treba popraviti v korist davčne uprave, kot je navedeno v nadaljevanju: [...] [ni prevedeno]

• 10.196,54 € (2.044.222\$75) - V okviru analize, opravljene na podlagi izračuna dohodkov, za katere v skladu s členom 31 EBF velja pravica do odbitka, določena za delnice, ki kotirajo na trgih z vrednostnimi papirji, je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec upošteval bruto dividende, prejete iz naslova portugalskih in tujih delnic.

Glede na pojem davčne ugodnosti in ker je bila zadevna ugodnost uvedena zaradi spodbujanja nacionalnega trga z vrednostnimi papirji, pa bi bilo treba upoštevati le dividende, prejete iz naslova delnic, ki kotirajo na nacionalni borzi, zato je bil opravljen popravek v višini navedenega zneska popravljen v skladu z zgoraj navedeno določbo[.]

[...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno) [dejansko stanje, ki ni pomembno za predhodno odločanje]

### **III - 2 - Davčno leto 2000**

#### **III -2.1- Popravki davčne osnove - IRC**

##### **III -2.1.1- Davčne ugodnosti**

V okviru analize, opravljene na podlagi izračuna dohodkov, za katere v skladu s členom 31 EBF velja pravica do odbitka, določena za delnice, ki kotirajo na trgih z vrednostnimi papirji, je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec upošteval bruto dividende, prejete iz naslova portugalskih in tujih delnic.

Glede na pojem davčne ugodnosti in ker je bila zadevna ugodnost uvedena zaradi spodbujanja nacionalnega trga z vrednostnimi papirji, pa bi bilo treba upoštevati le dividende, prejete iz naslova delnic, ki kotirajo na nacionalni borzi, zato je bil opravljen popravek v višini 13.406,62 EUR [...] (ni prevedeno) v skladu z zgoraj navedeno določbo. “ [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno) [dejansko stanje, ki ni pomembno za predhodno odločanje]

- 4) Pritožnici je bilo z dopisom [...] (ni prevedeno) vročeno poročilo o davčnem nadzoru [...] (ni prevedeno);

- 5) Davčna uprava je nato izdala odločbe o odmeri IRC za leti 1999 in 2000, **iz katere je bilo razvidno, da je treba plačati znesek davka v višini 92.107,83 EUR** [...] (ni prevedeno).
- 6) Pritožnica je 25. septembra 2003 vložila upravno pritožbo zoper odmerne odločbe iz točke 5) [...] (ni prevedeno);
- 7) Obravnavana pritožba je bila vložena 21. junija 2004 [...] (ni prevedeno).  
[...]

[...] (ni prevedeno) **Pravo:**

V izpodbijani sodbi je bilo v zvezi s točkama III-1.1.1 in III-2.1.1 poročila o davčnem nadzoru [...] (ni prevedeno) odločeno, da je treba davčno ugodnost iz člena 31 E.B.F. uporabiti za dividende, izplačane iz naslova delnic, ki kotirajo na nacionalnih trgih z vrednostnimi papirji, in ne na trgih drugih držav Evropske unije.

Ta določba je določala:

*„IRS (dohodnina) oziroma IRC se odmeri le od 50% vrednosti dividend, ki se izplačajo iz naslova delnic, ki kotirajo na trgih z vrednostnimi papirji“.*

V utemeljitev uporabljenega razlogovanja je bilo navedeno, da je namen te določbe spodbujati oziroma razvijati kapitalski trg, torej, da je podan prevladujoči javni interes, zlasti gospodarski, ki je pomembnejši od cilja obdavčitve in ki ga je treba upoštevati tudi v skladu s pooblastitvenim zakonom in v skladu z navedbami iz člena 2(1) E.B.F.

Ta določba se glasi:

*- „Za davčne ugodnosti se štejejo izredni ukrepi, uvedeni za zaščito nedavčnih javnih interesov, ki prevladajo nad interesi obdavčitve, ki jo preprečujejo“.*

Z uporabljenim razlogovanjem je bilo upoštevano tudi logično merilo (člen 9(3) civilnega zakonika), na podlagi katerega je mogoče sklepati, da če je bil namen člena 31 E.B.F. spodbujati razvoj nacionalnega trga z vrednostnimi papirji, ni smiselno, da ta člen velja za dividende iz delnic, ki predstavljajo kapital podjetij, ki kotirajo na borzah trgov drugih držav Evropske unije.

Pritožnica trdi, da besedilo člena 15 E.B.F. ne vsebuje takega razlikovanja in predvsem da je izvedeno razlikovanje v nasprotju s pravom Evropske unije, saj je po njenem mnenju očitno, da gre za kršitev načela prostega pretoka kapitala – člena 63 in naslednjih PDEU ter načela nevtralnosti pri izvozu kapitala.

Iz hermenevtičnih pravil, ki se uporabljajo v obravnavanem primeru, pa izhaja, da je treba upoštevati enotnost pravnega sistema – člen 11(1) Lei Geral Tributária

(splošni davčni zakon) in člen 9(1) civilnega zakonika – zato je razlogovanje, uporabljeno v zvezi z navedeno ugodnostjo, odvisno od tega, kar izhaja iz načela in predpisov, ki se uporabljajo v obravnavani zadevi.

Bilo bi namreč mogoče šteti, da davčno obravnavanje dividend, izplačanih iz naslova delnic, ki kotirajo na nacionalnih borzah in v drugih državah Evropske unije, posega v prost pretok kapitala iz členov 63 in naslednjih PDEU (prej člen 56 in naslednji Pogodbe o Evropski skupnosti – PES), ki so bili navedeni v povezavi s tem načelom.

V zvezi s prostim pretokom kapitala je določeno, da „so prepovedane vse omejitve“ (člen 63).

Mogoča so odstopanja od te določbe, pri čemer se nekatera nanašajo na „ustrezne predpise [...] davčnega prava [držav članic], v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“, druga pa na „ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda“ – člen 65(1)(a) in (b) PDEU (prej člen 58 PES).

Uporaba odstopanja je odvisna tudi od neobstoja „samovoljne diskriminacije“ ali „prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala“, kar so pogoji, ki se v skladu z odstavkom 3 navedenega člena 65 uporabljajo za primere iz odstavka 1(a) oziroma (b).

[...] (ni prevedeno) [sklicevanje na nacionalno pravno teorijo]

Kot [João Sérgio Ribeiro] navaja na strani 56 [Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, 2. izdaja, Almedina, 2019], je Sodišče odločilo, da pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU pomenijo zlasti „neposredne“ naložbe, to je naložbe v obliki udeležbe v podjetju z lastništvom delnic, ki omogoča dejansko sodelovanje pri njegovem upravljanju in nadzoru, in „portfeljske“ naložbe, to je naložbe v obliki pridobitve vrednostnih papirjev na trgu kapitala, opravljene izključno kot denarna naložba, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja - kot je razvidno iz sodbe z dne 8. julija 2010, Evropska komisija/Portugalska republika, C-171/08, točka 49 in navedena sodna praksa.

Poleg tega na spletni strani „www.curia.europa.eu/juris/-“ ni razvidno, da bi bilo v sodni praksi Sodišča že odločeno o kršitvi navedenega načela prostega pretoka kapitala ali načela nevtralnosti v primeru iz člena 31 E.B.F. v skladu z razlogovanjem iz obravnavane izpodbijane sodbe, in sicer v obliki omejitve odbitka – za namene davka od dohodkov pravnih oseb (IRC) – na 50 % dividend iz delnic, s katerimi se trguje izključno na nacionalnih borzah, pri čemer navedena omejitev ne velja za neto dividende, ki izvirajo iz drugih borz držav Evropske unije.

Nazadnje, ob upoštevanju načel primarnosti prava Skupnosti in skladne razlage, iz katerih izhaja, da je postopek predhodnega odločanja bistveni instrument, na podlagi katerega je mogoče zagotavljati željeno enotnost razlage in uporabe prava

Unije v vseh državah članicah ter kohezijo sistema sodnega varstva v Uniji in načelo učinkovitega pravnega varstva pravic posameznikov, je koristno in nujno Sodišču predlagati, naj v skladu s členom 267 PDEU odloči o tem vprašanju za predhodno odločanje:

**Ali je to, da se na podlagi členov 31 in 2 Estatuto dos Benefícios Fiscais (zakon o davčnih ugodnostih) za namene davka od dohodkov pravnih oseb (IRC), ki je bil pritožnici odmerjen za leti 1999 in 2000, lahko odbije 50 % dividend, prejetih na nacionalnih (portugalskih) borzah, ob izključitvi navedenega odbitka za dividende, prejete na drugih borzah držav Evropske unije, v nasprotju s prostim pretokom kapitala iz člena 63 in naslednjih PDEU?**

[...] (ni prevedeno) [postopek]

[...] (ni prevedeno) **Sklep:**

Sodniki svetniki oddelka za davčne spore pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) se strinjajo, da se Sodišču Evropske unije predloži zgoraj navedeno vprašanje za predhodno odločanje in posledično prekine postopek.

[ni prevedeno] [nadaljnji potek postopka]

[...] (ni prevedeno) [navedba o oprostitvi plačila stroškov]

1. julij 2020

[...] (ni prevedeno) [podpisi]