

Anonimizirana različica

Prevod

C-388/19 – 1

Zadeva C-388/19

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

17. maj 2019

Predložitveno sodišče:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalska) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah – CAAD))

Datum predložitvene odločbe:

30. april 2019

Tožeča stranka:

MK

Tožena stranka:

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ)

Arbitražna odločba

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

1. Ozadje spora

Tožeča stranka, oseba MK, poročena, davkoplačevalec št. [...] (ni prevedeno), s stalnim prebivališčem v Parizu [...] (ni prevedeno), Francija, katere Serviço de Finanças Local (lokalni davčni organ) je SLF de Coímbra 2, zahteva [...] (ni prevedeno) sklic Tribunal Arbitral (arbitražno razsodišče)

Tožeča stranka predlaga:

- a) ugotovitev nezakonnosti odločbe o odmeri dohodnine št. [...] (ni prevedeno) z dne 5. julija 2018, v višini 24.654,22 EUR, posledično pa njeno odpravo;
- b) naložitev vračila zgoraj navedenega zneska neupravičeno plačane dohodnine;
- c) naložitev Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ) plačila zamudnih obresti, ki se natečejo do datuma izdaje in obravnave zadevnega dobropisa, v skladu s členoma 43 in 100 LGT [Lei Geral Tributária (splošni davčni zakonik)] in členom 61 CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (zakonik o davčnem postopku)]

Tožena stranka je AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (davčni in carinski organ).

[...] (ni prevedeno) arbitražno razsodišče, ki ga sestavlja en član, je bilo ustrezno sklicano 11. februarja 2019 in je stvarno pristojno.

Stranke so ustrezno zastopane, imajo pravno in poslovno sposobnost in procesno legitimacijo.

Davčni in carinski organ, ki mu je bila tožba vročena 12. februarja 2019, je odgovoril 18. marca 2019 in trdil, da je bil z besedilom člena 72 Código do IRS (zakonik o dohodnini), ki je bil spremenjen z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007, ustvarjen nov pravni okvir, ki ga Sodišče Evropske unije še ni preučilo za namene preverjanja njegove združljivosti s pravom Unije, saj je bila sodba Sodišča Evropske unije v zadevi C-443/06 izrečena dne 11. oktobra 2007 in, čeprav je bila s to sodbo razglašena nezdržljivost takrat veljavne zakonodaje s področja obdavčitve dobička nerezidentov iz kapitala od odsvojitve nepremičnin na Portugalskem, določene v členih 72(1) in 43(2) zakonika o dohodnini, je bila ta zakonodaja nadomeščena z zgoraj navedenih spremembami člena 72 zakonika o dohodnini, uvedenimi z zakonom št. 67/2007 z dne 31. decembra 2007, in je sedaj usklajena z določbami člena 56 PES.

Tožena stranka nadalje trdi, da sedanji zakonodajni okvir zdaj določa dve alternativni možnosti, in sicer:

1. Davčni zavezanec, tožeča stranka v tej zadevi, lahko izbere obdavčitev po davčni stopnji, ki bi se zanjo uporabila v skladu s tabelo iz člena 68(1) zakonika o dohodnini, v povezavi s členom 4[3]([2]).
2. Obdavčitev na fakultativni osnovi (kot je to navedla sama tožeča stranka), po posebni stopnji 28 %, v skladu s členom 72(1)(a) zakonika o dohodnini, brez uporabe znižanja za 50 % v skladu s členom 43(2), ki je metoda, po kateri je bil tožeči stranki odmerjen znesek dohodnine.

Tožena stranka zato predlaga, da se ta **arbitražni postopek prekine in zadevo predloži Sodišču Evropske unije** v okviru mehanizma postopka predhodnega odločanja (člen 267 PDEU), ki zavezuje portugalsko državo.

Tožeči stranki je bil predlog tožene stranke vročen za potrebe ustreznega kontradiktornega postopka.

Tožeča stranka je 11. aprila 2019 navedla, da so nacionalna sodišča zadevo že preučila in se pri tem sklicevala na naslednje primere:

a) Zadeva št. 45/2012-T z dne 5. julija, rešena v okviru CAAD na podlagi sodbe Sodišča Evropske unije z dne 18. marca 2010¹ v zadevi C-440/08, ki povzema del navedene sodbe, navedene v naslednjem odlomku:

„Sodišče Evropske unije je v zvezi s tem razsodilo ([...] v zgoraj navedeni sodbi), v položaju, ki izkazuje očitno vzporednico, pri čemer je edina razlika, da je šlo v tem primeru za kršitev člena 49 [PDEU], ne pa člena 63 [PDEU].

Sodišče poudarja, da „izbira obdavčenja kot za rezidenta omogoča davčnemu zavezancu nerezidentu [...] izbiro med diskriminatorno davčno ureditvijo in domnevno nediskriminatorno ureditvijo“, pri čemer poudarja, da taka izbira ne more izključiti diskriminatornih učinkov prve od obeh davčnih ureditev.“

Sodišče Evropske unije dalje opozarja obstoj paradoksa:

„Če bi priznali, da ima ta izbira omenjeni učinek, bi to pomenilo [...] potrditev davčne ureditve, s katero se kot tako – ker je diskriminatorna – še dalje krši člen 49 PDEU“.

Sodišče Evropske unije je sklenilo, da Pogodba:

„[...] nasprotuje nacionalni ureditvi, ki ima glede priznanja davčne ugodnosti [...] diskriminatorne učinke za davčne zavezance nerezidente, čeprav bi lahko ti davčni zavezanci glede te ugodnosti izbrali davčno ureditev, kot se uporablja za davčne zavezance rezidente“.

Vendar tožeča stranka priznava naslednje:

– Res je, da so posledice, ki izhajajo iz zgoraj navedene sodne prakse Sodišča Evropske unije, zlasti sodbe Hollmann², privedle do ugodnejše obdavčitve

¹ Predmet navedene zadeve je bila (v povzetku) različna uporaba pravil, ki se nanašajo na odbitek za samozaposlene osebe rezidentke, ki se različno uporabi za rezidente v primerjavi z nerezidenti, kar je nerezidentom preprečevalo, da bi bile upoštevane njihove delovne ure, opravljene v drugi državi članici [...], kar ne predstavlja vzporednic s položajem iz postopka v glavni stvari, v kateri se preuči pravica nerezidentov, da se odločijo za davčno obravnavo, ki se uporablja za rezidente.

dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin nerezidentov na Portugalskem, ki prebivajo v Evropski uniji, kot pa so je deležni rezidenti na Portugalskem, glede na to, da za prve poleg tega, da so ravno tako deležni 50 % znižanja davčne osnove za namene obdavčitve z dohodnino, velja tudi enotna davčna stopnja v višini 25 %, ki je v večini primerov nižja od ustrezne progresivne davčne stopnje, ki se uporablja za rezidente v skladu s tabelo iz člena 68(1) zakonika o dohodnini, poleg dejstva, da morajo slednji v davčno osnovo vključiti vse svoje dohodke.

Tožeča stranka se sklicuje tudi na sodbo arbitražnega razsodišča v zadevi št. 127/2012-T, v kateri je navedlo, da člen 43(2) zakonika o dohodnini „*ni v skladu z zakonodajo [Unije], vključno s sodno prakso [Unije], niti s portugalsko sodno prakso*“.³

Tožeča stranka se sklicuje tudi na zadevo št. 748/2015-T z dne 27. julija 2016, v kateri je bilo ugotovljeno, da je bilo kršeno pravo [Unije] zaradi nezdržljivosti člena 43(2) zakonika o dohodnini s pravom Unije, in zaradi domnevne kršitve prostega pretoka kapitala.⁴

Nazadnje se tožeča stranka sklicuje na predmet odločbe Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) v sodbi z dne 22. marca 2011 v zadevi št. 1013/10 [...], kot sledi:

„Po drugi strani ni dvoma, da je zakonodajalec z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra (državni proračun za leto 2008) nameraval preprečiti takšno ugodnejšo obravnavo nerezidentov iz [Evropske unije] in Evropskega gospodarskega prostora, ki ustvarjajo dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnin na Portugalskem, tako da jim omogoča izbiro obdavčitve tovrstnih dohodkov pod podobnimi pogoji, kot pa veljajo za rezidente Portugalske (glej besedilo, ki je bilo dodano členu 72 zakonika o dohodnini v odstavkih 7 in 8, sedaj veljavnih odstavkov 8 in 9, po spremembi številčenja, izvedenem s členom 4 uredbe-zakona št. 240/09 z dne 23. septembra).

Vendar pa iz tega ni mogoče izpeljati nobene posledice za obravnavano zadevo, ker je bila Administração Fiscal (davčna uprava) tista, ki je na podlagi napovedi davčnih zavezancev odmerila davek, za katerega je menila, da je dolgovan (tako, kot je to vedno v primeru dohodnine): po

² Opozoriti je treba tudi, da so bile spremembe, ki jih je davčni in carinski organ (v tistem obdobju DGCI) vnesel v zakonik o dohodnini z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007 za odpravo diskriminacije pri davčni obravnavi rezidentov in nerezidentov na področju obdavčevanja dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, uvedene po zgoraj navedeni sodbi Holmann.

³ Opozoriti je treba tudi, da se davčni zavezanec nerezident - za razliko od obravnavane zadeve - v zadevi v zvezi s citirano sodbo ni odločil za nikakršno vrsto obdavčitve.

⁴ Opozoriti je treba tudi, da je v tej zadevi davčni zavezanec v svoji napovedi dohodnine, obrazec št. 3, navedel, da ni rezident na Portugalskem, za kar pa v obravnavani zadevi ne gre.

stopnji, predpisani za nerezidente (25 % v skladu s členom 72(1) zakonika o dohodnini) in na skupni znesek realiziranega dobička iz kapitala in ne samo na 50 % navedenega zneska (člen 43(2) zakonika o dohodnini), neupoštevajoč na tak način sodne prakse [Unije] in sodne prakse tega vrhovnega sodišča, ki ji je sledilo (glej sodbo z dne 16. januarja 2008 [...] (ni prevedeno) št. 439/06) glede nezdržljivosti navedene zakonske določbe, uporabljene na ta način, s (takratnim) členom 56 PES (sedaj člen 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije), in se je tako izpostavila tveganju, da bo izpodbijana odmerna odločba odpravljena, v delu, ki se nanaša na ta del zneska dobička iz kapitala, kakor se je dejansko zgodilo, glede na primarnost prava [Unije]“,

*sodba je dostopna na naslovu:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1*

Opozoriti je treba, da je odločitev, ki jo je sprejelo vrhovno upravno sodišče s sodbo v zadevi št. 0439/06 z dne 16. januarja 2008 v skladu z obrazložitvijo navedene sodbe Sodišča Evropske unije, saj takrat spremembe, uvedene z navedenim zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra, še niso začele veljati.

2. Dejansko stanje

2.1. Dokazana dejstva

- a) Tožeča stranka je davčna rezidentka v Parizu, Francija, [...] (ni prevedeno), zanjo pa je pristojen Serviço Local de Finanças de Coímbra-2 (lokalni davčni organ v Coímbri 2) [...] (ni prevedeno).
- b) Tožeča stranka je 17. januarja 2002 kupila enoto, označeno s črko C, v stavbi, ki se nahaja v [...] (ni prevedeno), ki je bila vpisana v kataster okrožja [...] (ni prevedeno), za znesek 79.807,66 EUR, na katerega je plačala davek na promet z nepremičninami.
- c) Tožeča stranka je v skladu z ustrezno davčno napovedjo na njeni prednji strani, v tabeli 8B, označila polje 4 (za „nerezidente“), polje 6 (za „rezidente v državi EU“) in polje 7 (odločitev, da bo obdavčena v skladu z ureditvijo, ki velja za nerezidente), in zavrnila možnost polja 9 (obdavčitev v skladu s splošnimi davčnimi stopnjami iz člena 68 zakonika o dohodnini) in možnostjo polja 10 (izbira pravil, ki veljajo za rezidente).
- d) Pravočasno je oddala svojo napoved za odmero dohodnine za leto 2017 (obrazec 3) po internetu, v prilogi G (dobiček iz kapitala in druga povečanja premoženja) je navedla nakupno in prodajno vrednost stanovanja, skupaj z zadevnimi leti, izdatki in stroški nakupa in prodaje.

- e) Davčni in carinski organ je 5. julija 2018 izdal odločbo o odmeri dohodnine št. [...] (ni prevedeno) v znesku 24.654,22 EUR, pri čemer je za ustvarjeni dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnin uporabil davčno stopnjo v višini 28 %, in sicer brez upoštevanja zmanjšanja dobička od prodaje, ki velja za davčne zavezance rezidente, v višini 50 %.
- f) Tožeča stranka je 30. novembra 2018 pri CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (center za arbitražo v upravnih zadevah) izpodbijala to odmerno odločbo, ker je menila, da je bila slednja nezakonita zaradi negativne diskriminacije, ki ji je bila izpostavljena v primerjavi z davčnimi zavezanci rezidenti, in trdila, da je to pomenilo omejitev prostega pretoka kapitala iz člena 63(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije.

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

3. Vprašanje nezdružljivosti portugalske zakonodaje s področja obdavčitve dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin s pravnim redom EU

3.1 Veljavna portugalska zakonodaja s področja obdavčitve dobička rezidentov Evropske unije iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, je naslednja:

a) Zakonodajni okvir - spremembe člena 72 zakonika o dohodnini:

a.1- Različica, ki je veljala 31. decembra 2007, in je bila uvedena z zakonom št. 55.º-B/2004 z dne 30. decembra:

„Člen 72

Posebne davčne stopnje

1 – *Dobiček iz kapitala in drugi dohodki nerezidentov na portugalskem ozemlju, ki jih ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ki se nahaja na tem ozemlju, in ki niso predmet dokončnega davčnega odtegljaja, se obdavčijo po posebni davčni stopnji 25 %, oziroma 15 % v primeru dohodkov od nepremičnin, brez poseganja v odstavek 4.*

2 – *Dohodki nerezidentov na portugalskem ozemlju, ki jih ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ki se nahaja na tem ozemlju, se obdavčijo po stopnji 25 %.*

3 – [...]

4 - *Pozitivna razlika med dobičkom iz kapitala in izgubami, ki izhajajo iz transakcij iz člena 10(1)(b), (e), (f) in (g), se obdavči po stopnji 10 %⁵.*“

a.2- Različica, uvedena z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007, ki je začela veljati 1. januarja 2008:

„Člen 72

Posebne davčne stopnje

1-*Dobiček iz kapitala in drugi dohodki nerezidentov na portugalskem ozemlju, ki jih ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ki se nahaja na tem ozemlju, in ki niso predmet dokončnega davčnega odtegljaja, se obdavčijo po posebni davčni stopnji 25 %, oziroma 15 % v primeru dohodkov od nepremičnin, brez poseganja v odstavku 4.*

2- *Dohodki nerezidentov na portugalskem ozemlju, ki jih ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ki se nahaja na tem ozemlju, se obdavčijo po stopnji 25 %;*

3- [...]

4- *Pozitivna razlika med dobičkom iz kapitala in izgubami, ki izhajajo iz transakcij iz člena 10(1)(b), (e), (f) in (g), se obdavči po stopnji 10 %.*“

5- [...]

6- [...]

7- *Rezidenti v drugi državi članici Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora, če v slednjem primeru obstaja izmenjava podatkov na področju obdavčitve, lahko glede dohodkov iz odstavkov 1 in 2 izberejo, da se taki dohodki obdavčijo po stopnji, ki bi se v skladu s tabelo iz člena 68(1) uporabila, če bi šlo za dohodke rezidentov na portugalskem ozemlju.*

8- *Za določitev stopnje obdavčitve iz prejšnjega odstavka se upoštevajo vsi dohodki, vključno s tistimi, ki so bili pridobljeni zunaj tega ozemlja, pod enakimi pogoji, kot veljajo za rezidente.*

a.3 – Različica, uvedena z zakonom št. 82-E/2014 z dne 31. decembra 2014, ki je začela veljati 1. januarja 2015:

⁵ Sprememba, uvedena z uredbo-zakonom št. 199/2005 z dne 7. novembra 2005, v okviru zakonodajnega pooblastila iz člena 4 zakona št. 39-A/2005 z dne 29. julija, in v skladu s členom 198(1)(a) in (b) ustave.

7 – (črtano)

8– [...]

9– *Rezidenti v drugi državi članici Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora, če v slednjem primeru obstaja izmenjava podatkov na področju obdavčitve, lahko glede dohodkov iz odstavkov 1(a) in (b) ter 2 izberejo, da se taki dohodki obdavčijo po stopnji, ki bi se v skladu s tabelo iz člena 68(1) uporabila, če bi šlo za dohodke rezidentov na portugalskem ozemlju.*

10– *Za določitev stopnje obdavčitve iz prejšnjega odstavka se upoštevajo vsi dohodki, vključno s tistimi, ki so bili pridobljeni zunaj tega ozemlja, pod enakimi pogoji, kot veljajo za rezidente.*

11– [...]

12– [...]“

a.4) Člen 43(2) zakonika o dohodnini, kakor je bila spremenjena z zakonom št. 42/2016 z dne 28. decembra (OE/2013), ki se uporablja za položaj, iz katerega izhaja spor v obravnavani zadevi.

Člen 43

Dobiček iz kapitala

1- Znesek dohodkov, ki štejejo za dobiček iz kapitala, ustreza razliki med dobičkom iz kapitala in kapitalskimi izgubami, ustvarjenimi v istem letu in določenimi v skladu z naslednjimi členi.

2- Razlika iz prejšnjega odstavka v zvezi z odsvojitvami, ki jih opravijo rezidenti, ki so določene v členu 10(1)(a),⁶ (c) in (d), naj bo pozitivna ali negativna, se upošteva samo v obsegu 50 % njene vrednosti.

[...]

b) Sprememba na obrazcih za oddajo davčne napovedi – spremembe na obrazcu za oddajo davčne napovedi, obrazec 3, ki velja od leta 2009 (v zvezi z dohodki v letu 2008 in naslednjih poslovnih letih), na katere se nanaša člen 57 zakonika o dohodnini, katerega obrazec je uporabila tožeča stranka v svoji davčni napovedi za davčno leto 2017:

⁶ Člen 10(1)(a) tega zakonika se glasi:

„a) **odplačni prenos stvarnih pravic na nepremičninah in uporaba vsakršnega zasebnega premoženja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ki jo samostojno opravlja njegov lastnik**“.

b.1 – Prednja stran napovedi - tabela 8 B:

polje 4 – nerezidenti (označila tožeča stranka)

polje 6 – stalno prebivališče v državi EU ali EGP (v njem je navedena koda 250 - za Francijo)

polje 7 – vlagatelj izbere obdavčitev na podlagi splošnih določb (ker je rezident Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora)

polje 10 – izbira obdavčitve v skladu z veljavnimi predpisi za rezidente (člen 17 – A zakonika o dohodnini) – vlagatelj tega ni izbral.

Jasno je, da člen 56 PES (zdaj člen 63 PDEU) prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala, ne le med državami članicami, temveč tudi med državami članicami in tretjimi državami.

Prav tako se je mogoče sklicevati na sodno prakso, ki izhaja iz sodbe Sodišča Evropske unije z dne 11. oktobra 2007 v zadevi C-443/06 (Hollmann), v kateri je navedeno:

„Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v sporu o glavni stvari,⁷ ki za kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v državi članici, v tem primeru na Portugalskem, določa višjo davčno obremenitev, kadar odsvojitve izvrši rezident druge države članice, kot takrat, kadar isto vrsto posla opravi rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina.“

Kljub navedeni sodbi pa arbitražno razsodišče še vedno dvomi, ali je mogoče položaj iz postopka v glavni stvari v celoti izenačiti z vsebino zadeve C-443/06, saj sedaj veljavna zakonodaja ni več ista kot zakonodaja, ki je veljala takrat, ker rezidentu države članice dovoljuje, da se izogne neenakemu obravnavanju, če izbere, da se ga obravnava kot rezidenta, z vsemi pravnimi posledicami, pod enakimi pogoji, ki veljajo za rezidente.

7. Izrek

Na podlagi zgoraj navedenega, zlasti pa zato, ker veljavni portugalski pravni in davčni okvir za obdavčitev dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin na Portugalskem, ki ga ustvarijo rezidenti Evropske unije, z dohodnino ter obveznost predložitve ustreznih napovedi niso več isti kot v času, ko je Sodišče Evropske unije izdalo sodbo – na katero se sklicuje tožeča stranka –

⁷ Gre za tožbo nacionalnega ministrstva za finance glede vprašanja, ki je enako vprašanju, ki je bilo izpostavljenemu v obravnavani zadevi, vendar v nasprotju z obravnavano zadevo časovno zadeva obdobje pred spremembami člena 72 zakonika o dohodnini z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007 (zakon o izvrševanju proračuna OE/2008).

z dne 11. novembra 2007, C-443/06 (Hollmann), kot posledica prej navedenih sprememb, zlasti po vključitvi odstavkov 7 in 8 (sedaj odstavka 9 in 10) v člen 72 zakonika o dohodnini, z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007

je to arbitražno razsodišče odločilo:

1- Sodišču Evropske unije se v skladu s členom 267, točka (a), PDEU v predhodno odločanje predloži naslednje vprašanje, katerega odgovor je potreben za izrek odločbe v obravnavani zadevi

Vprašanje:

Ali je treba člen 12 v povezavi s členi 56, 57 in 58 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (zdaj členi 18, 63, 64 in 65 Pogodbe o delovanju Evropske unije) razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v sporu o glavni stvari (člen 43(2) zakonika o dohodnini, potrjen z uredbo-zakonom št. 442-A/88 z dne 30. novembra 1988, v različici iz zakona št. 109-B/2001 z dne 27. decembra 2001), s spremembami, uvedenimi z zakonom št. 67-A/2007 z dne 31. decembra 2007, z vključitvijo odstavkov 7 in 8 (zdaj odstavka 9 in 10) v člen 72 zakonika o dohodnini, ki omogoča, da dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v neki državi članici (Portugalska), ki ga je ustvaril rezident druge države članice Evropske unije (Francija), **fakultativno** ni predmet višje davčne obremenitve od tiste, ki bi veljala pri enaki transakciji za dobiček iz kapitala, ki bi ga ustvaril rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina?

[...] (ni prevedeno)

Lizbona, 30. april 2019

arbiter

(José Rodrigo de Castro)

[...] (ni prevedeno)