

Predmet C-545/19**Zahtjev za prethodnu odluku:****Datum podnošenja:**

17. srpnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu, CAAD))

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

9. srpnja 2019.

Tužitelj:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Tuženik:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

CAAD: Porezna arbitraža**[omissis]**

Predmet: Porez na dobit – Oporezivanje dividendi koje su primili subjekti za zajednička ulaganja sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije (Njemačka) – Članak 22. Estatuta dos Benefícios Fiscais (Zakon o poreznim pogodnostima; u daljnjem tekstu: EBF).

ARBITRAŽNA ODLUKA**[Zahtjev za prethodnu odluku – članak 267. prvi stavak točka (a) UFEU-a]**

Predmet ovog arbitražnog postupka jest utvrditi je li u skladu s odredbama Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) nacionalni propis koji na temelju članka 22. [omissis] EBF-a izuzima od poreza na dobit dividende koje su raspodijelili subjekti sa sjedištem u Portugalu, a primili subjekti za zajednička ulaganja sa sjedištem u dotičnoj zemlji koji su osnovani i posluju u skladu s

portugalskim zakonodavstvom, dok, u skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (d), člankom 4. [omissis] [stavkom 2.] i [omissis] stavkom 3. točkom (c), člankom 87. stavkom 4., člankom 94. stavkom 1. točkom (c), člankom 94. stavkom 3. točkom (b), člankom 94. stavicima 5. i 6. Códiga do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Zakonik o porezu na dobit), oporezuju po stopi od 25 %, konačnom primjenom poreza po odbitku, dividende koje su rezidentni subjekti raspodijelili subjektima za zajednička ulaganja sa sjedištem u drugoj državi članici [omissis] Europske unije ([omissis] EU) - u ovom predmetu Njemačkoj- jer nisu osnovani u skladu s nacionalnim zakonodavstvom.

Tužitelj, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, subjekt za zajednička ulaganja osnovan u skladu s njemačkim zakonodavstvom, s portugalskim poreznim identifikacijskim brojem 712171860, sa sjedištem [omissis] [u] Njemačkoj, kojeg zastupa društvo za upravljanje ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH, sa sjedištem u Njemačkoj, podnio je [omissis] protiv Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) zahtjev [za arbitražu] kojim se traži da se utvrde protivnima pravu i da se ponište akti poreza po odbitku na ime poreza na dobit za 2015. i 2016. jer se njima povređuje zakon, s obzirom na to da su, prema njegovu mišljenju, primjenjive nacionalne odredbe [omissis] [radikalno] protivne odredbama članka 63. [omissis] UFEU-a te se njima povređuje načelo nediskriminacije na temelju državljanstva utvrđeno u članku 18. [omissis] UFEU-a.

Argumenti stranaka:

Ukratko, tužitelj ističe sljedeće argumente:

Prihodi od dividendi smatraju se dohotkom od kapitala na temelju članka 20. stavka 1. točke (c) Zakonika o porezu na dobit.

U skladu s nacionalnim propisom, sve dividende koje rezidentno društvo raspodijeli poreznom obvezniku koji je također rezident Portugala oporezuju se porezom po odbitku koji se plaća po stopi od 25 %.

Međutim, što se tiče subjekata za zajednička ulaganja osnovanih u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, oni su u trenutku nastanka oporezivih događaja bili oslobođeni poreza na dobit za ostvarene dividende u skladu s člankom 22. stavkom 3. EBF-a, u verziji koja proizlazi iz Uredbe sa zakonskom snagom br. 7/2015 od 13. siječnja, koji se na ostvarene prihode primjenjuje od 1. srpnja 2015.

Osnivanje investicijskog fonda u skladu s nacionalnim pravnim poretom (Regime Geral dos OIC (Opća pravila o subjektima za zajednička ulaganja) odobren Zakonom br. 16/2015, izmijenjenim Uredbom sa zakonskom snagom br. 124/2015 od 7. srpnja,) zahtijeva da investicijski fond ima sjedište u Portugalu, čime se sprečava da se subjekt za zajednička ulaganja sa sjedištem u drugoj

[omissis] [državi članici] Unije može osnovati u skladu s nacionalnim zakonodavstvom te imati pravo na izuzeće predviđeno u članku 22. EBF-a.

Za osnivanje subjekta za zajednička ulaganja u Portugalu nije potrebno prethodno odobrenje Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Komisija za tržište vrijednosnih papira; u daljnjem tekstu: CMVM), kako je predviđeno u članku 19. stavku 1. Općih pravila o subjektima za zajednička ulaganja, ali treba ispuniti brojne zahtjeve, pod nadzorom CMVM-a, što ne vrijedi za subjekte za zajednička ulaganja osnovane na temelju zakonodavstava [omissis] drugih [država članica] [omissis] Unije, odnosno subjekte koje u njihovim zemljama nadzire odgovarajuće regulatorno tijelo u skladu sa svojim ovlastima.

Na subjekt za zajednička ulaganja osnovan u skladu s Općim pravilima o subjektima za zajednička ulaganja koji je primio dividende isplaćene od društva sa sjedištem u Portugalu, u 2015. (od srpnja) i 2016. primijenjena su povoljnija porezna pravila od pravila koja su se primjenjivala na subjekte za zajednička ulaganja osnovane u skladu sa zakonodavstvom bilo koje druge [omissis] [države članice] Unije koji su primili dividende iz Portugala.

Ta je činjenica izuzetno važna za tužitelja koji u državi rezidentnosti (Njemačkoj) ne može ostvariti povrat poreza po odbitku (Portugal) jer ima status subjekta koji je oslobođen od oporezivanja.

Kako je utvrđeno u presudi Suda Europske unije donesenoj u predmetu [omissis] C-35/98, Verkooijen, dividende koje su tužitelju isplatila društva sa sjedištem u Portugalu mogu se kvalificirati kao kretanje kapitala u smislu članka 63. UFEU-a i Direktive 88/361/EEZ od 24. lipnja.

U skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije i s obzirom na pravo Unije, za utvrđivanje diskriminacije relevantni su sljedeći kriteriji: i. u usporedivim situacijama ne može se postupati drukčije, osim ako je to različito postupanje objektivno opravdano i proporcionalno cilju koji se nastoji postići nacionalnim propisom ([omissis] Ruckdeschel, [omissis] 16/77, [omissis]; [omissis] Bachmann, [omissis] 204/90); ii. privid formalne diskriminacije zapravo može odgovarati nepostojanju materijalne diskriminacije ([omissis] 13/63, [Komisija/Italija] [omissis]); iii. zabranjena je svaka diskriminacija na temelju državljanstva jer se njome ograničavaju temeljne slobode predviđene u UFEU-u tako da takva zabrana obuhvaća sve oblike diskriminacije i bilo koji drugi kriterij razlikovanja koji može dovesti do istog rezultata (presuda Commerzbank, [omissis] C-330/91) i iv. kako bi se utvrdilo je li neko nacionalno pravilo diskriminirajuće nije nužno da to pravilo u praksi utječe na puno veći postotak državljana drugih država članica ([omissis] O'Flynn, [omissis] C-237/94, 1996., [omissis]).

Iz sudske prakse Unije proizlazi da opća zabrana iz članka 63. UFEU-a obuhvaća izravna i neizravna ograničenja, uključujući upravne mjere i prakse u pogledu bilo koje vrste ulaganja.

Tužitelj smatra da bi se u konkretnom slučaju moglo činiti da se, s obzirom na to da nije riječ o subjektu osnovanom u Portugalu, taj subjekt ne nalazi u situaciji koja se može usporediti sa situacijom nacionalnog subjekta za zajednička ulaganja. Međutim, kao što to tvrdi tužitelj, riječ je o diskriminirajućem postupanju u pogledu slobodnog kretanja kapitala i samog pristupa tržištu kapitala koje se temelji na kriteriju državljanstva, tako da se u tom smislu tužitelj i subjekti za zajednička ulaganja osnovani u Portugalu nalaze u usporedivim situacijama.

Unatoč tomu što se nacionalnim zakonodavstvom ne osigurava nijedna mjera za suzbijanje zlouporaba, tužitelj smatra da ga takvo zakonodavstvo zapravo onemogućava u ostvarivanju prava na oslobođenje od poreza na dobit, s obzirom na to da prema zakonu nije investicijski fond u Portugalu ako njegovo društvo za upravljanje nema sjedište u toj zemlji.

Iz prethodno navedenog proizlazi diskriminirajuće postupanje i jasno ograničavanje slobodnog kretanja kapitala zabranjeno člankom 63. UFEU-a i člankom 1. Direktive 88/361, s obzirom na to da se tužitelj u ovom sporu oporezuje u Portugalu zbog dividendi koje prima u toj zemlji, dok su subjekti za zajednička ulaganja osnovani u skladu s portugalskim zakonom oslobođeni od oporezivanja tih istih prihoda (vidjeti presude Suda donesene u predmetima C-338/11 do C-347/11, [*omissis*] Santander Asset Management SGIIC, S.A. i C-480/16, [*omissis*] Fidelity Funds).

U tom smislu, tužitelj smatra da se odredba članka 22. EBF-a [*omissis*] protivi pravu Europske unije u mjeri u kojoj se protivi odredbama UFEU-a koje se odnose na načelo nediskriminacije na temelju državljanstva i slobodno kretanje kapitala koji su predviđeni u njegovu članku 63.

Porezna i carinska uprava pak tvrdi sljedeće:

Tužitelj nije uzeo u obzir dva vrlo važna kriterija prilikom sveobuhvatnog definiranja poreznog okvira za subjekte za zajednička ulaganja:

- Prvi kriterij povezan je s mogućnošću zakonodavca da „smanji” porezno opterećenje poreznih obveznika o kojem je riječ na ime poreza na dobit, tako da od porezne osnovice odbije prihode koje obično ostvaruju subjekti za zajednička ulaganja, odnosno prihode od kapitala (članak 5. Zakonika o porezu na dobit), dohodak od imovine (članak 8. navedenog zakona) i kapitalne dobitke od imovine (članak 10. istog zakona), u skladu s člankom 22. stavkom 3. EBF-a, i da osim toga uvede oslobođenje od plaćanja općinskog dijela poreza na dobit i državnog dodatka u skladu s člankom 22. stavkom 6. EBF-a, prenošenjem oporezivanja u područje taksi (općom tarifom potonjeg poreza bila je obuhvaćena taksa 29., kojom se predviđa tromjesečno oporezivanje po poreznoj stopi od 0,0025 % neto knjigovodstvene vrijednosti subjekata za zajednička ulaganja koji posluju s instrumentima tržišta novca i depozitima, i po poreznoj stopi od 0,0125 %, neto knjigovodstvene vrijednosti preostalih subjekata za zajednička

ulaganja, pa u tom slučaju porezna osnovica može obuhvaćati raspodijeljene dividende i utječe samo na subjekte za zajednička ulaganja obuhvaćene područjem primjene članka 22. EBF-a, uz izuzimanje subjekata za zajednička ulaganja koji su osnovani u skladu sa stranim zakonodavstvom i posluju u skladu s tim zakonodavstvom);

- Drugi kriterij koji nije uzet u obzir povezan je s posebnim oporezivanjem dividendi, u skladu s člankom 88. [omissis] stavkom 11. Zakonika o porezu na dobit i člankom 22. [omissis] stavkom 8. EBF-a, po stopi od 23 %, koje su isplaćene subjektima za zajednička ulaganja sa sjedištem u Portugalu, ako udjele na temelju kojih su takvi prihodi isplaćeni isti porezni obveznik nije držao neprekinuto tijekom godine koja je prethodila datumu njihova stavljanja na prodaju i ako nisu zadržane dovoljno dugo, odnosno do kraja tog razdoblja.

Što se tiče poreznog sustava koji se primjenjuje na investicijske fondove osnovane u Njemačkoj do 31. prosinca 2017., porezna uprava koja je tuženik, na temelju informacija preuzetih s mjesta [Deloitte tax@hand](mailto:Deloitte_tax@hand), kojem se može pristupiti na internetskoj stranici www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, tvrdi sljedeće:

- (a) Prema investicijskim fondovima osnovanim u skladu s njemačkim zakonodavstvom postupalo se do navedenog datuma kao prema ulagačkim instrumentima u okviru porezne transparentnosti, tako da su se ostvareni prihodi ulagateljima članovima investicijskog fonda oporezovali u Njemačkoj, neovisno o raspodjeli.
- (b) Raspodijeljeni prihodi i fiktivni prihodi (kao i privremeni dobiti) općenito su se smatrali приходima od kapitala te su oporezivani po fiksnoj stopi od 25 %, uvećanoj za naknadu za solidarnost i, po potrebi, za crkveni porez, po najvišoj stopi od 28,625 %, a investicijski je fond bio obavezan objavljivati dnevno i godišnje izvješće s relevantnim poreznim podacima.

Stoga porezna uprava smatra da porezni sustavi koji se primjenjuju na subjekte za zajednička ulaganja osnovane u skladu s portugalskim nacionalnim zakonodavstvom i na subjekte osnovane i sa sjedištem u Njemačkoj općenito nisu usporedivi [omissis], s obzirom na to da se prvi oporezuju u okviru poreza na dobit na temelju oporezive dobiti koja uključuje marginalne prihode te je, prije svega, obuhvaćen oporezivanjem u okviru taksu, dok su drugi subjekti oslobođeni od poreza na dobit, a čini se i od drugih poreza.

Isto tako, [omissis] nije dokazano da, iako tužitelj u svojoj državi rezidentnosti (Njemačkoj) ne može ostvariti povrat poreza po odbitku (plaćenog u Portugalu), zbog njegova statusa subjekta oslobođenog od oporezivanja, ulagatelji članovi investicijskog fonda ne mogu povratiti dio poreza koji mu nije vraćen.

Svrha članka 63. [omissis] UFEU-a [omissis] jest zajamčiti slobodno kretanje kapitala na europskom unutarnjem tržištu kao i između tog tržišta i trećih zemalja,

pri čemu se zabranjuje svako ograničavanje ili diskriminacija koji proizlaze iz različitog poreznog postupanja na temelju odredbi nacionalnog zakonodavstva prema subjektima iz [drugih država članica] [omissis] ili trećih zemalja, koje dovodi do stvaranja nepovoljnijih gospodarskih uvjeta za takve subjekte i koje te subjekte može odvratiti od ulaganja u Portugalu.

U ovom slučaju, usto navodi porezna uprava, ne može se tvrditi da je objektivno riječ o usporedivim situacijama jer se oporezivanje dividendi provodi u skladu s dvama različitim mehanizmima i ništa ne upućuje na to da je porezno opterećenje koje nastaje oporezivanjem dividendi koje su primili subjekti za zajednička ulaganja obuhvaćeni područjem primjene članka 22. [omissis] EBF-a [omissis] manje od poreznog opterećenja koje se odnosi na dividende koje tužitelj prima u Portugalu.

Međutim, dolazi do diskriminacije zbog načina oporezivanja dividendi koje rezidentna društva raspodjeljuju nerezidentnim subjektima za zajednička ulaganja, ali koja nije materijalna diskriminacija.

Porezna uprava zaključuje da, iako se poreznim sustavom koji se primjenjuje na subjekte za zajednička ulaganja osnovane u skladu s nacionalnim zakonodavstvom predviđa porezno oslobođenje za dividende koje raspodjeljuju rezidentna društva, takvim poreznim sustavom ne isključuje se oporezivanje tih prihoda, na poseban način (porez na dobit) ili u okviru taksii, s obzirom na to da su ti prihodi uključeni u neto knjigovodstvenu vrijednost dotičnih subjekata za zajednička ulaganja, na način da se ne može tvrditi da su u bitnome objektivno usporedive situacija u kojoj se nalaze ti subjekti za zajednička ulaganja i situacija investicijskih fondova osnovanih i sa sjedištem u drugim [državama članicama] [omissis] koji primaju dividende iz Portugala.

Činjenice

Nakon analize dokumentiranih dokaza iz spisa, stranke su suglasne da se sljedeće činjenice smatraju dokazanima:

1. Tužitelj je subjekt za zajednička ulaganja koji je osnovan na temelju ugovora sastavljenog u skladu s njemačkim zakonodavstvom, sa sjedištem u Njemačkoj, kojim upravlja društvo za upravljanje investicijskim fondovima, sa sjedištem također u Njemačkoj. Međutim, u Portugalu je obvezan plaćati porez na dobit jer je nerezident i nema stalni poslovni nastan u toj zemlji.
2. Riječ je o samostalnom, otvorenom investicijskom fondu koji se temelji na ugovoru između društva za upravljanje, ulagateljâ i banke koja skrbi o deponiranim vrijednosnim papirima, koje se isključivo bavi upravljanjem i plasiranjem njegove imovine.

3. Budući da nema oblik društva, investicijski fond u svojstvu tužitelja nije uopće obavezan biti upisan u njemački registar trgovačkih društava tako da ne može biti nositelj prava ni obveza.
4. U skladu s odredbama njemačkog prava kojima se to uređuje, imovina investicijskog fonda nalazi se u suvlasništvu s ulagateljima; društvo za upravljanje u vlastito ime ulaže kapital fonda.
5. Ulagatelji na temelju stečenih udjela ne ostvaruju glasačka prava niti mogu raspolagati imovinom subjekta za zajednička ulaganja koji je tužitelj, što je ovlast koju isključivo ima društvo za upravljanje, a ulagatelji jedino imaju pravo na odgovarajuće dividende ili u bilo kojem trenutku tražiti povrat vrijednosti udjela.
6. Investicijski fond koji je tužitelj i njegovo društvo za upravljanje nadzire Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsichta (Savezni ured za nadzor financijskih usluga, Njemačka (BaFin)).
7. Tužitelj je subjekt za zajednička ulaganja koji svoju poreznu rezidentnost ima u Njemačkoj gdje podliježe porezu na dobit, iako je oslobođen njegova plaćanja u skladu s člankom 1. stavkom 1. njemačkog Zakonika o porezu na dobit (*German Corporate Income Tax*) i člankom 11. stavicima 1. i 2. njemačkog Zakonika o porezu na ulaganja (*German Investment Tax Act*), što ga sprečava da u inozemstvu ostvari povrat plaćenih poreza na ime predumjmljenog poreza zbog međunarodnog dvostrukog oporezivanja, odnosno da zatraži povrat navedenih poreza.
8. Tužitelj je tijekom 2015. i 2016. bio nositelj udjelâ u različitim društvima sa sjedištem u Portugalu, deponiranih u BNP Paribas Securities Services, odnosno subjektu kojemu je bila povjerena skrb nad njegovim vrijednosnim papirima u Portugalu.
9. Dividende koje je tužitelj primio 2015. i 2016. oporezovane su porezom po odbitku po stopi od 25 % na temelju konačnog poreznog rješenja, u skladu s člankom 87. [omissis] [stavkom] 4. točkom (c) Zakonika o porezu na dobit, u ukupnom iznosu od 39 371,29 eura, koji je državi uplaćen na temelju prijava br. 80447153102 (prosinac 2015.) i br. 80460582763 (svibanj 2016.).
10. Što se tiče 2015., tužitelj je dobio povrat iznosa od 5 065,98 eura na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Portugala i Njemačke, odnosno ugovora u kojem se za oporezivanje dividendi utvrđuje porezna stopa od 15 %.
11. Tužitelj je 29. prosinca 2017. podnio upravnu tužbu protiv rješenja za plaćanje poreza po odbitku na ime poreza na dobit za 2015. i 2016. te je u njoj tražio poništenje tih rješenja jer se njima izravno povređuje pravo Unije, kao i da mu se prizna pravo na povrat neopravdano naplaćenog poreza u Portugalu.
12. Odluka kojom se odbija upravna tužba dostavljena je tužitelju 13. studenoga 2018.

13. CAAD je zaprimio zahtjev [omissis] [za arbitražu] 12. veljače 2019.
14. Tužitelj traži poništenje rješenja o porezu po odbitku u preostalom iznosu, odnosno 34 305,31 eura.

Portugalski porezni propisi relevantni za rješavanje spora koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica:

– Zakon o poreznim pogodnostima

„Članak 22. – Subjekti za zajednička ulaganja

1. – *Porezu na dobit podliježu, kako je predviđeno ovim člankom, investicijski fondovi koji ulažu u prenosive vrijednosne papire, investicijski fondovi koji ulažu u nekretnine, društva za ulaganje u prenosive vrijednosne papire i društva za ulaganje u nekretnine koji se osnivaju i posluju u skladu s nacionalnim zakonodavstvom.*

[...]

3. – *Za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti, ne uzimaju se u obzir prihodi na koje odnose članci 5., 8. i 10. Zakonika o porezu na dobit, osim ako ti prihodi potječu od subjekata koji imaju sjedište ili domicil u zemlji, području ili regiji gdje se na njih primjenjuju znatno povoljnija porezna pravila, koji se nalaze na popisu odobrenom po nalogu člana vlade koji je nadležan za područje financija i poreza, ni troškovi povezani s tim prihodima ili troškovi predviđeni u članku 23. –A Zakonika o porezu na dobit, niti prihodi, s uključenim popustima, i troškovi povezani s naknadama za upravljanje ili drugom vrstom naknada koje su isplaćene subjektima navedenim u stavku 1.*

[...]

6. – *Subjekti navedeni u stavku 1. oslobođeni su od plaćanja općinskog dijela [poreza na dobit] i pripadajućeg državnog dodatka.*

7. – *Na spajanja, podjele ili upise s naknadom u naravi u kojima sudjeluju subjekti navedeni u stavku 1., uključujući subjekte koji nemaju pravnu osobnost, primjenjuju se, mutatis mutandis, članci 73., 74., 76. i 78. Zakonika o porezu na dobit, pri čemu se na upise s naknadom u naravi treba primjenjivati sustav prijenosa imovine predviđen u članku 73. stavku 3. istog zakona.*

8. – *Posebne porezne stope predviđene u članku 88. Zakonika o porezu na dobit primjenjuju se, mutatis mutandis, u okviru ovog sustava.*

[...]

10. – *Nije potrebno plaćati porez po odbitku na ime poreza na dobit na prihode koje su stekli porezni obveznici navedeni u stavku 1.*

[...]

14. – *Odredbe stavka 7. primjenjuju se na transakcije spomenute u navedenom stavku u kojima sudjeluju subjekti koji imaju sjedište, stvarnu upravu ili poslovnu adresu na portugalskom državnom području ili u drugoj državi članici Europske unije, ili pak na Europskom gospodarskom prostoru, pod uvjetom da u potonjem slučaju postoji obveza administrativne suradnje u području razmjene informacija i pomoći u naplati poreza jednaka onoj koja postoji u Europskoj uniji.*

15. – *Subjekti koji upravljaju društvima ili investicijskim fondovima navedenim u stavku 1. solidarno su odgovorni za porezne dugove društava ili investicijskih fondova čije im je upravljanje povjereno.*

[...]”

– Zakonik o porezu na dobit

„Članak 3. – *Porezna osnovica*

1. – *Porezu na dobit podliježu:*

[...]

(d) prihodi iz kategorija koje se uzimaju u obzir za potrebe obračuna poreza na dohodak fizičkih osoba, kao i povećanja vrijednosti imovine koja su bez naknade stekli subjekti navedeni u točki (c) stavka 1. prethodnog članka koji nemaju stalnu poslovnu jedinicu ili koji, zato što je imaju, ne mogu te prihode knjižiti u korist stalne poslovne jedinice.

[...]”

„Članak 4. – *Doseg porezne obveze*

[...]

2. – *Pravne osobe i drugi subjekti koji nemaju ni sjedište ni mjesto stvarne uprave na portugalskom državnom području podliježu porezu na dobit samo u pogledu prihoda koje ostvare na navedenom državnom području.*

3. – *U smislu prethodnog stavka, prihodima ostvarenim na portugalskom državnom području smatraju se prihodi koji se mogu knjižiti u korist stalne poslovne jedinice koja se nalazi na navedenom državnom području, kao i prihodi navedeni u nastavku koji ne ispunjavaju taj zahtjev:*

[...]

(c) prihodi navedeni u nastavku čiji platitelj ima rezidentnost, sjedište ili mjesto stvarne uprave na portugalskom državnom području ili čije se plaćanje može

knjižiti u korist stalne poslovne jedinice koja se nalazi na navedenom državnom području:

[...]

3) ostali prihodi od kapitala;

[...]

„Članak 87. – Porezne stope

[...]

4. – Porez na dobit po stopi od 25 % obračunava se za prihode subjekata koji nemaju ni sjedište ni mjesto stvarne uprave na portugalskom državnom području ili koji na tom državnom području nemaju stalnu poslovnu jedinicu u čiju se korist mogu knjižiti takvi prihodi [...].”

„Članak 88. – Posebne porezne stope

[...]

11. – Na poseban se način, po poreznoj stopi od 23 %, oporezuju se prihodi koje raspodjeljuju subjekti koji podliježu porezu na dobit poreznim obveznicima koji su oslobođeni poreza, djelomično ili u cijelosti, što se u tom slučaju odnosi na prihode od kapitala ako udjeli na temelju kojih su takvi prihodi isplaćeni nije neprekinuto držao isti porezni obveznik tijekom godine koja je prethodila datumu njihova stavljanja na prodaju i ako nisu zadržane dovoljno dugo, odnosno do kraja tog razdoblja.

[...]”

„Članak 94. – Porez po odbitku

1. – Prilikom naplate poreza na dobit porez po odbitku obračunava se na sljedeće prihode ostvarene na portugalskom državnom području:

[...]

(c) prihodi od kapitala koji nisu obuhvaćeni prethodnim točkama i dohodak od imovine, kako su definirani za potrebe poreza na dohodak fizičkih osoba, kada je njihov dužnik obveznik plaćanja poreza na dobit ili kada ih u okviru svoje poslovne odnosno profesionalne djelatnosti plaćaju obveznici poreza na dohodak fizičkih osoba koji vode ili su dužni voditi računovodstvene evidencije;

[...]

3. – Porez po odbitku svojevrsna je akontacija poreza, osim u slučajevima navedenim u nastavku, u kojima je on konačan:

[...]

(b) kad je nositelj prihoda, osim dohotka od imovine, nerezidentni subjekt koji nema stalnu poslovnu jedinicu na portugalskom državnom području ili koji, zato što je ima, ne može te prihode knjižiti u korist navedene poslovne jedinice.

[...]

5. – *Prethodni stavak ne odnosi se na oporezivanje po odbitku koje je na temelju stavka 3. [omissis] konačno, a na koje se primjenjuju porezne stope iz članka 87.*

6. – *Obveza obračunavanja poreza po odbitku na ime poreza na dobit nastaje na dan za koji je predviđena istovjetna obveza iz Zakonika o porezu na dohodak fizičkih osoba ili, ako ona ne postoji, na dan kad se sredstva stavljaju na raspolaganje korisniku, pri čemu se obustavljeni iznosi državi uplaćuju prije 20. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem su obustavljeni, kako je utvrđeno u Zakoniku o porezu na dohodak fizičkih osoba ili njegovim provedbenim propisima.*

[...]

– Zakonik o taksama – Opća tarifa

„29. – *Neto knjigovodstvena vrijednost subjekata za zajednička ulaganja koji su obuhvaćeni područjem primjene članka 22. EBF-a:*

29.1. – *subjekti za zajednička ulaganja koji isključivo ulažu u instrumente tržišta novca i depozite: 0,0025 % na neto knjigovodstvenu vrijednost za svako tromjesečje;*

29.2. – *drugi subjekti za zajednička ulaganja: 0,0125 % na neto knjigovodstvenu vrijednost za svako tromjesečje.”*

S obzirom na sve prethodno navedeno, ovaj [omissis] [arbitražni] sud po arbitru pojedincu zahtijeva [omissis] od Suda Europske unije da, u skladu s člankom 267. prvim stavkom točkom (a) [omissis] UFEU-a, odgovori na sljedeća prethodna pitanja:

1. Protivi li se članku 56. [UEZ-a] (koji je postao članak 63. UFEU-a) koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala ili članku 49. [UEZ-a] (koji je postao članak 56. UFEU-a) koji se odnosi na slobodu pružanja usluga porezni sustav, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, iz članka 22. Estatuta dos Benefícios Fiscais (Zakon o poreznim pogodnostima), koji propisuje da je obračun poreza po odbitku na dividende koje su raspodijelila portugalska društva i koje su primili subjekti za zajednička ulaganja koji nemaju sjedište u Portugalu i koji su osnovani u drugim [državama članicama] [omissis] Unije konačan, dok subjekti za zajednička ulaganja osnovani u skladu s portugalskim poreznim zakonodavstvom koji su porezni

rezidenti u Portugalu imaju pravo biti oslobođeni od plaćanja poreza po odbitku koji se obračunava na navedene prihode?

2. Budući da se spornim nacionalnim propisom u glavnom postupku određuje porez po odbitku na dividende isplaćene nerezidentnim subjektima za zajednička ulaganja i da mogućnost ostvarivanja oslobođenja od takvog poreza po odbitku imaju samo rezidentni subjekti za zajednička ulaganja, uvodi li se time nepovoljnije postupanje u pogledu dividendi isplaćenih nerezidentnim subjektima za zajednička ulaganja, s obzirom na to da potonji subjekti nemaju nikakvu mogućnost ostvariti navedeno oslobođenje?
3. Jesu li porezna pravila koja se primjenjuju na članove subjekata za zajednička ulaganja relevantna za ocjenu diskriminirajuće prirode portugalskog propisa koji predviđa poseban i drukčiji porezni tretman (rezidentnih) subjekata za zajednička ulaganja, s jedne strane, i članova subjekata za zajednička ulaganja s druge strane? Ili, s obzirom na to da na porezni sustav rezidentnih subjekata za zajednička ulaganja ni na koji način ne utječe niti ga mijenja činjenica jesu li njihovi članovi rezidenti u Portugalu, kako bi se utvrdilo jesu li situacije usporedive za potrebe ocjene diskriminirajuće prirode navedenog propisa, treba jedino uzeti u obzir oporezivanje koje se primjenjuje na ulagačke instrumente?
4. Je li dopušteno različito postupanje prema rezidentnim i nerezidentnim subjektima za zajednička ulaganja u Portugalu, s obzirom na to da se rezidentnim fizičkim ili pravnim osobama u Portugalu, koje su članovi (rezidentnih ili nerezidentnih) subjekata za zajednička ulaganja, u oba slučaja, na isti način oporezuju (i uglavnom nisu od oslobođene od poreza) prihodi koje im raspodjeljuju subjekti za zajednička ulaganja, iako se nerezidentni članovi oporezuju po višim stopama?
5. Budući da je diskriminacija koja je predmet ovog spora povezana s različitim oporezivanjem prihoda od dividendi koje rezidentni subjekti za zajednička ulaganja raspodjeljuju svojim članovima, je li zakonito, za potrebe ocjene jesu li situacije oporezivanja prihoda usporedive, uzeti u obzir druge poreze, carinska ili porezna davanja koja se obračunavaju na ulaganja subjekata za zajednička ulaganja? Konkretno, je li zakonito i dopušteno, u svrhu analize usporedivih situacija, uzeti u obzir utjecaj poreza na imovinu, poreza na troškove ili drugih vrsta poreza, a ne isključivo porez na prihode subjekata za zajednička ulaganja, uključujući eventualne posebne poreze?

S obzirom na ovaj zahtjev za prethodnu odluku, kojem treba priložiti primjerke zahtjeva [*omissis*] [za arbitražu] i odgovora na tužbu porezne uprave, ovaj se postupak prekida u skladu s člankom 269. stavkom 1. točkom (c) i člankom 272. stavkom 1. Códiga de Processo Civil (portugalski Zakonik o građanskom postupku).

Lisabon, 9. srpnja 2019.

Arbitar

(Mariana Vargas)

RADNI DOKUMENT