

Lieta C-545/19**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu:****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 17. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugāle) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD))

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 9. jūlijs

Prasītājs:*ALLIANZGI-FONDS AEVN***Atbildētāja:***Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde)

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

CAAD: Nodokļu šķīrējtiesa

[..]

Priekšmets Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dividenžu, ko saņēmuši kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kuri ir reģistrēti citā Eiropas Savienības dalībvalstī (Vācijā), aplikšana ar nodokli – *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Noteikumi par nodokļu atvieglojumiem; turpmāk tekstā – “NNA”) 22. pants.

Šķīrējtiesas nolēmums**[Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 267. panta a) punkts]**

Šīs tiesvedības šķīrējtiesā priekšmets ir noskaidrot, vai ar Līgumu par Eiropas Savienības darbību (LESD) ir saderīgs valsts tiesiskais regulējums, ar kuru atbilstoši NNA [..] 22. pantam no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek atbrīvotas dividendes, kuras izmaksājuši Portugālē dibināti saimnieciskās darbības subjekti un saņēmuši kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kuri ir reģistrēti minētajā valstī un

kuri ir izveidoti un darbojas saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, savukārt atbilstoši *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss) 3. panta 1. punkta d) apakšpunktam, [...] [2.] un [...] 3. [punkta] c) apakšpunktam, 87. panta 4. punktam un 94. panta 1. punkta c) apakšpunktam, 3. punkta b) apakšpunktam, 5. un 6. punktam dividendes, kuras saimnieciskās darbības subjekti rezidenti izmaksā kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuri ir reģistrēti citā Eiropas Savienības ([..] ES) dalībvalstī [...] – šajā gadījumā Vācijā – un kuri tādējādi nav izveidoti saskaņā ar valsts [Portugāles] tiesību aktiem, tiek apliktas ar nodokli 25 % apmērā, piemērojot galīgo ieturējumu ienākumu gūšanas vietā.

Prasītājs **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas izveidots saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem, ar Portugāles nodokļu reģistrācijas numuru 712171860, reģistrēts [...] Vācijā, kuru pārstāv pārvaldītāja sabiedrība **ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH**, kuras juridiskā adrese ir tajā pašā vietā, vērsās [...] ar prasību [šķīrējtiesā] pret *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde), lūdzot atzīt par prettiesiskiem un atcelt pasākumus par uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā par 2015. un 2016. finanšu gadu, pamatojoties uz to, ka ir pārkāpts tiesiskais regulējums, ņemot vērā, kā tas uzskata, ka piemērojamās valsts tiesību normas ir [radikāli] pretrunā [...] LESD 63. panta noteikumiem [...] un pārkāpj LESD 18. pantā [...] noteikto nediskriminācijas principu pilsonības dēļ.

Lietas dalībnieku argumenti:

Prasītājs īsumā izvirza šādus apgalvojumus:

Saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 20. panta 1. punkta c) apakšpunktu dividendes tiek uzskatītas par ienākumiem no peļņas.

Saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu visām dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā nodokļa maksātājam, kurš arī ir Portugāles rezidents, piemēro ieturējumu ienākumu gūšanas vietā 25 % apmērā no maksājamā nodokļa.

Tomēr attiecībā uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar valsts tiesību aktiem, laikā, kad radās nodokļa iekasējamības gadījums, šādi uzņēmumi bija atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībā ar saņemtajām dividendēm atbilstoši NNA 22. panta 3. punktam, tā redakcijā, kas izriet no 2015. gada 13. janvāra Dekrētlikuma Nr. 7/2015, kas piemērojams peļņai, kura gūta no 2015. gada 1. jūlija.

Ieguldījumu fonda izveidei saskaņā ar valsts tiesību sistēmu (*Regime Geral dos OIC* [Vispārējā sistēma kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem], kas apstiprināta ar Likumu Nr. 16/2015, kas grozīts ar 2015. gada 7. jūlija Dekrētlikumu Nr. 124/2015) ir nepieciešams, lai ieguldījumu fonda rezidence būtu Portugālē, kas izslēdz iespējamību, ka kolektīvo ieguldījumu fondu, kas ir rezidents citā [...]

Savienības [dalībvalstī], varētu izveidot saskaņā ar valsts [Portugāles] tiesību aktiem un ka tam varētu piemērot NNA 22. pantā paredzēto atbrīvojumu.

Saskaņā ar Vispārējās sistēmas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem 19. panta 1. punkta regulējumu kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma izveidei Portugālē nav nepieciešama *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários* (Vērtspapīru tirgus komisija; turpmāk tekstā – “VTK”) iepriekšēja atļauja, tomēr tam ir jāatbilst vairākām prasībām, kuru izpildi uzrauga VTK; tā tas nav to kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu gadījumā, kas ir izveidoti saskaņā ar citu [...] Savienības [dalībvalstu] [...] tiesību aktiem, jo šie uzņēmumi savās attiecīgajās valstīs ir pakļauti attiecīgās regulatīvās iestādes uzraudzībai.

2015. finanšu gadā (sākot no jūlija) un 2016. finanšu gadā tādiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar Vispārējo sistēmu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem un kas saņem dividendes, ko maksā Portugālē reģistrētas sabiedrības, tika piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms nekā tas, ko piemēro kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar jebkuras citas Savienības [...] [dalībvalsts] tiesību aktiem un kas saņem Portugāles izcelsmes dividendes.

Šim faktam ir lielāka nozīme attiecībā uz prasītāju, jo tas savā rezidences valstī (Vācija) nevar saņemt nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā (Portugāle), atmaksu, jo tam ir ar nodokli neapliekama saimnieciskās darbības subjekta statuss.

Kā norādīts Eiropas Savienības Tiesas spriedumā lietā [...] C-35/98 *Verkooijen*, Portugāles sabiedrību rezidentu izmaksātās dividendes prasītājam var klasificēt kā kapitāla apriti LESD 63. panta un Direktīvas 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) izpratnē.

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru Savienības tiesībās, izvērtējot diskrimināciju, būtiski ir šādi kritēriji: i) pret salīdzināmām situācijām nevar izturēties atšķirīgi, ja vien atšķirīga attieksme nav objektīvi pamatota un ir samērīga ar valsts tiesiskajā regulējumā noteikto mērķi ([...] *Ruckdeschel*, [...] 16/77; [...]; [...] *Bachmann*, [...] 204/90); ii) formālas diskriminācijas *prima facie* gadījums faktiski var būt saistīts ar diskriminācijas pēc būtības neesamību ([...] 13/63, [Komisija/Itālija] [...]); iii) jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ ir aizliegta, jo tā ierobežo LESD paredzētās pamatbrīvības, līdz ar to šāds aizliegums ietver visu veidu diskrimināciju un jebkuru citu atšķirības kritēriju, kas var novest pie tā paša rezultāta (spriedums *Commerzbank*, [...] C-330/91), un iv) lai noteiktu, vai valsts tiesību norma ir diskriminējoša, nav nepieciešams, lai tā praksē ietekmētu ievērojami lielāku daļu citu dalībvalstu pilsoņu ([...] *O'Flynn*, [...] C-237/94, 1996, [...]).

No Savienības judikatūras izriet, ka LESD 63. pantā paredzētais vispārējais aizliegums attiecas gan uz tiešajiem, gan netiešajiem ierobežojumiem, tostarp administratīviem pasākumiem un praksi attiecībā uz jebkāda veida ieguldījumiem.

Šajā gadījumā, kā uzskata prasītājs, būtu jāuzskata, ka, tā kā tas nav Portugālē izveidots saimnieciskās darbības subjekts, tas neatrodas salīdzināmā situācijā ar valsts kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu. Tomēr prasītājs argumentē, ka tiek aplūkota diskriminējoša attieksme, kas ietekmē kapitāla brīvu apriti un piekļuvi kapitāla tirgum, pamatojoties uz valstspiederības kritēriju, kā rezultātā prasītājs un Portugālē dibināti kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi tomēr atrodas salīdzināmās situācijās.

Lai gan valsts tiesību aktos netiek mēģināts ieviest pasākumus, lai cīnītos pret ļaunprātīgu izmantošanu, prasītājs uzskata, ka šādi tiesību akti neļauj tam izmantot atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, jo nav iespējams likumīgi izveidot ieguldījumu fondu Portugālē, ja tā pārvaldības sabiedrība nav reģistrēta šajā valstī.

No iepriekš minētā izriet, ka pastāv diskriminējoša attieksme un nepārprotams kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu un Direktīvas 88/361 1. pantu, jo prasītājam šajā tiesvedībā tiek uzlikti nodokļi Portugālē par dividendēm, kas saņemtas šajā valstī, savukārt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas izveidoti saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, ir atbrīvoti no nodokļiem par šādiem pašiem ienākumiem (skat. Tiesas spriedumus lietās no C-338/11 līdz C-347/11 – [...] *Santander Asset Management SGIIC, S.A.* un C-480/16 – [...] *Fidelity Funds*).

Šajā nozīmē prasītājs uzskata, ka NNA 22. pantā ietvertie noteikumi [...] ir pretrunā Eiropas Savienības tiesībām, ciktāl tie ir pretrunā LESD noteikumiem saistībā ar diskriminācijas pilsonības dēļ aizlieguma principu un kapitāla brīvu apriti, kas paredzēti tā 63. pantā.

Nodokļu un muitas iestāde savukārt apgalvo:

Prasītājs nav aplūkojis divus ļoti svarīgus aspektus, kas izsmeloši definē kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nodokļu sistēmu:

- pirmais no tiem attiecas uz likumdevēja izvēli “atvieglot” to nodokļu maksātāju nodokļu slogu, uz kuriem attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis, atskaitot no nodokļa bāzes peļņu, ko parasti saņem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, t. i., ienākumus no kapitāla (Uzņēmumu ienākuma nodokļa 5. pants), ienākumus no nekustamā īpašuma (minētā kodeksa 8. pants) un kapitāla pieaugumu (minētā kodeksa 10. pants) atbilstoši NNA 22. panta 3. punktam, papildus paredzot atbrīvojumu no uzņēmumu ienākumu nodokļa pašvaldību daļas un valsts nodevas atbilstoši NNA 22. panta 6. punktam, pārnesot aplikšanu ar nodokli uz zīmognodevu (šī pēdējā minētā nodokļa vispārējā tarifā ir iekļauta 29. sadaļa, kurā ir paredzēta aplikšana ar nodokli reizi ceturksnī, piemērojot nodokļa likmi, kas atbilst 0,0025 % no kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu, kuri iegulda naudas tirgus instrumentos un noguldījumos, neto uzskaites vērtībai, un nodokļa likmi, kas atbilst 0,0125 % no pārējo kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu neto uzskaites vērtības, tādējādi šādā gadījumā nodokļa bāze var ietvert izmaksātās

- dividendes un attiecas tikai uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas ir ietverti NNA 22. panta piemērošanas jomā, izslēdzot kolektīvo ieguldījumu uzņēmumus, kas izveidoti saskaņā ar ārvalstu tiesību aktiem un savā darbībā ir tiem pakļauti);
- otrs aspekts, kas nav aplūkots, ir saistīts ar nodokļu īpašo piemērošanu saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 88. panta [..] 11. punktu un NNA 22. panta [..] 8. punktu, proti, nodokļu likmi 23 % apmērā dividendēm, kas izmaksātas Portugālē reģistrētiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, ja akcijas, par kurām ir saņemti šādi ienākumi, iepriekšējā gadā pirms to nodošanas atklātībā nav nepārtraukti bijušas viena un tā paša nodokļa maksātāja rīcībā, un tās netiek saglabātas tik ilgi, cik nepieciešams šā laikposma pabeigšanai.

Attiecībā uz ieguldījumu fondu, kas izveidoti Vācijā līdz 2017. gada 31. decembrim, nodokļu režīmu atbildētāja nodokļu iestāde, pamatojoties uz informāciju, kas iegūta interneta vietnē Deloitte tax@hand, kas pieejama: www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, apgalvo sekojošo:

- a) ieguldījumu fondi, kas izveidoti saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem, līdz minētajam datumam tika uzskatīti par ieguldījumu instrumentiem saskaņā ar nodokļu pārrēķināšanas režīmu, tādējādi gūtā peļņa tika aplikta ar nodokli to ieguldītāju līmenī, kas piedalās ieguldījumu fondā Vācijā, neatkarīgi no sadalīšanas vietas;
- b) sadalītā peļņa un ar nodokli apliktā peļņa (tāpat kā pārejas peļņa) parasti tiek uzskatīta par ienākumiem no kapitāla un aplikta ar vienotu likmi 25 % apmērā, to papildinot ar solidaritātes piemaksu un attiecīgā gadījumā – baznīcas nodokli ar maksimālo likmi 28,625 % apmērā, un ieguldījumu fondam bija jāpublicē dienas un gada ziņojumi ar finansiāli svarīgu informāciju.

Līdz ar to nodokļu iestāde uzskata, ka nodokļu režīmi, kas piemērojami kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar Portugāles valsts tiesību aktiem, un tiem, kas ir izveidoti un dibināti Vācijā, nav vispārēji salīdzināmi [..], jo pirmie minētie tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli par peļņu, kas aplikama ar nodokli, kas ietver pat marginālus ienākumus, un to aplikšana ar nodokli parasti izpaužas kā zīmognodeva, savukārt otri minētie ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa un, šķiet, ka arī no citiem nodokļiem.

Tāpat [..] nav konstatēts, ka, lai gan prasītājs savā rezidences valstī (Vācijā) nevar saņemt nodokli, kas ieturēti ienākumu gūšanas vietā (Portugālē) atmaksu, jo tam ir ar nodokli neapliekama saimnieciskās darbības subjekta statuss, attiecīgie ieguldītāji nevar atgūt to nodokļa daļu, kas nav atdota atpakaļ ieguldījumu fondam.

LESD 63. panta [..] mērķis [..] ir nodrošināt kapitāla brīvu apriti gan Eiropas iekšējā tirgū, gan starp šo tirgu un trešajām valstīm, aizliedzot jebkādas ierobežojumus vai diskrimināciju, kuras rezultātā saskaņā ar valsts tiesību aktu noteikumiem rastos nodokļu ziņā atšķirīga attieksme pret [citu dalībvalstu] [..] vai trešo valstu subjektiem, radot tādas ekonomiskos apstākļus, kas ir kaitīgāki šādiem subjektiem un var atturēt tos no ieguldījumiem Portugālē.

Šajā lietā, turpina nodokļu iestāde, nevar apgalvot, ka pastāv objektīvi salīdzināmas situācijas, ņemot vērā, ka dividendžu aplikšanai ar nodokli piemēro divus atsevišķus mehānismus, un nekas neliecina par to, ka nodokļu nasta attiecībā uz dividendēm, ko saņem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas ietilpst NNA [..] 22. panta [..] piemērošanas jomā, būtu mazāka nekā nodokļu nasta par dividendēm, ko prasītājs saņem Portugālē.

Pastāv pirmšķietams diskriminācijas gadījums, kas izpaužas kā nodokļu uzlikšana dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksā kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem nerezidentiem, tomēr tā nav uzskatāma par diskrimināciju pēc būtības.

Nodokļu iestāde secina, ka, neraugoties uz to, ka nodokļu režīms, kas ir piemērojams kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuri izveidoti saskaņā ar valsts tiesību aktiem, paredz atbrīvojumu dividendēm, ko izmaksā sabiedrības rezidentes, šāds nodokļu režīms neizslēdz iespēju, ka šādi ienākumi tiek aplikti ar īpašu nodokli (uzņēmumu ienākuma nodoklis) vai arī zīmognodevu, jo šī pati peļņa tiek iekļauta minēto kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu neto uzskaites vērtībā, tādējādi nevar apgalvot, ka šādu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu situācija un to ieguldījumu fondu situācija, kuri ir izveidoti un dibināti citās [dalībvalstīs] [..], saņemot Portugāles izcelsmes dividendes, būtu lielā mērā objektīvi salīdzināmas.

Fakti

Pēc šajā lietā iesniegto dokumentāro pierādījumu analīzes ar lietas dalībnieku piekrišanu tiek uzskatīti par pierādītiem šādi fakti:

1. Prasītājs ir kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kurš ir izveidots saskaņā ar līgumu, kas noslēgts atbilstoši Vācijas tiesību aktiem, tas ir reģistrēts Vācijā un to pārvalda ieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrība, kuras juridiskā adrese arī ir Vācijā. Tam savukārt Portugālē ir piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis kā nerezidentam, kam nav pastāvīgā uzņēmuma šajā valstī.
2. Runa ir par atvērtu autonomu ieguldījumu fondu, kura pamatā ir līgums starp pārvaldības sabiedrību, ieguldītājiem un banku, kas ir atbildīga par vērtspapīru noguldīšanu, un kura priekšmets ir vienīgi tā aktīvu pārvaldība, pārvaldība un kapitāla ieguldījumi.

3. Tā kā tam nav sabiedrības formas, uz prasītāju – ieguldījumu fondu neattiecas pienākums tikt iekļautam Vācijas Uzņēmumu reģistrā, tāpēc tas nevar būt tiesību un pienākumu turētājs;
4. Saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem, kas to reglamentē, ieguldījumu fonda aktīvi tiek turēti kopīpašumā ar ieguldītājiem; pārvaldības sabiedrība iegulda fonda kapitālu savā vārdā.
5. Akcijas, ko iegūst ieguldītāji, tiem nepiešķir balsstiesības vai tiesības iegūt prasītāja – kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma aktīvus, jo to ir pilnvarota veikt vienīgi pārvaldības sabiedrība, un ieguldītājiem vienīgi ir tiesības jebkurā brīdī saņemt atbilstošās dividendes vai pieprasīt atlīdzināt akciju vērtību.
6. Gan prasītāju – ieguldījumu fondu, gan tā pārvaldības sabiedrību uzrauga *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* (Federālais finanšu darījumu uzraudzības dienests) (*BaFin*).
7. Prasītājs ir kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas ir Vācijas rezidents nodokļu vajadzībām un kam šajā valstī piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli, kaut arī tas ir atbrīvots no nodokļiem saskaņā ar Vācijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 1. panta 1. punktu un Vācijas Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. un 2. punktu, kas liedz atgūt nodokļus, kas ir iekasēti ārvalstīs, nodokļu kredīta veidā saistībā ar starptautisku dubultu nodokļu uzlikšanu vai pieprasīt šādu nodokļu atmaksu.
8. 2015. un 2016. finanšu gadā prasītājam piederēja akcijas dažādās Portugāles sabiedrībās rezidentēs, kas bija noguldītas *BNP Paribas Securities Services*, kas ir atbildīga par Portugālē turēto vērtspapīru glabāšanu.
9. Dividendes, ko prasītājs saņēma par 2015. un 2016. finanšu gadu, tika apliktas ar nodokli, piemērojot galīgo ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, nosakot nodokļu likmi 25 % apmērā saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 87. panta [..] 4. [punkta] c) apakšpunktu par kopējo summu 39 371,29 EUR apmērā, kas samaksāta valstij saskaņā ar deklarācijām Nr. 80447153102 (2015. gada decembris) un Nr. 80460582763 (2016. gada maijs).
10. Attiecībā uz 2015. finanšu gadu prasītājs saņēma nodokļu atmaksu 5065,98 EUR apmērā atbilstoši Portugāles un Vācijas Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā dividenžu aplikšanai ar nodokli ir paredzēta nodokļu likme 15 % apmērā.
11. 2017. gada 29. decembrī prasītājs iesniedza administratīvu sūdzību par pasākumiem, ar kuriem tika veikts uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par 2015. un 2016. finanšu gadu, šajā sūdzībā tas lūdza atcelt minētos pasākumus, jo ar tiem tiekot tieši pārkāptas Savienības tiesības, kā arī atzīt tiesības atgūt Portugālē nepamatoti samaksāto nodokli.

12. Lēmums par administratīvās sūdzības noraidīšanu tika paziņots prasītājam 2018. gada 13. novembrī.
13. 2019. gada 12. februārī CAAD tika saņemts pieteikums [...] par lietas izskatīšanu [šķīrējtiesā].
14. Prasītājs lūdz atcelt pasākumus par ieturējumu ienākumu gūšanas vietā saistībā ar atlikušo summu, proti, 34 305,31 EUR.

Portugāles nodokļu tiesiskais regulējums, kam ir nozīme strīda izšķiršanā un kas bija spēkā faktu rašanās laikā:

– Noteikumi par nodokļu atvieglojumiem

“22. pants – Kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi

1. – Uzņēmumu ienākuma nodokli saskaņā ar šajā pantā paredzētajiem noteikumiem piemēro vērtspapīru investīciju fondiem, nekustamo īpašumu investīciju fondiem, vērtspapīru ieguldījumu sabiedrībām un nekustamo īpašumu ieguldījumu sabiedrībām, kas ir izveidotas un darbojas saskaņā ar valsts tiesību aktiem.

[..]

3. – Lai noteiktu ar nodokli apliekamo peļņu, neņem vērā ienākumus, kas minēti Uzņēmumu ienākumu nodokļa kodeksa 5., 8. un 10. pantā, izņemot gadījumus, ja šo ienākumu avots ir subjekti, kuru dzīvesvieta vai uzņēmējdarbības vieta ir valstī, teritorijā vai reģionā, uz ko attiecas ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms, un kas ir ietverti sarakstā, kas apstiprināts ar valdības locekļa, kas atbild par finansēm un Valsts kasi, rīkojumu, nedz arī izmaksas, kas ir saistītas ar šādiem ienākumiem vai paredzētas Uzņēmumu ienākumu nodokļa kodeksa 23. –A. pantā, nedz arī peļņu, tostarp atlaides, un izmaksas, kas ir saistītas ar pārvaldības maksu vai cita veida maksu, ko izmanto 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti.

[..]

6. – Šā panta 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti ir atbrīvoti no [uzņēmumu ienākuma nodokļa] pašvaldību un valsts nodevas.

7. – Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 73., 74., 76. un 78. pantu mutatis mutandis piemēro [uzņēmējsabiedrību] apvienošanās, sadalīšanas gadījumiem vai akciju iegādei pret atlīdzību natūrā, kurā iesaistīti 1. punktā minētie saimnieciskās darbības subjekti, tostarp tie, kas nav juridiskas personas, turklāt akciju iegādei pret atlīdzību natūrā ir jāpiemēro šī paša kodeksa 73. panta 3. punktā paredzētais režīms, ko piemēro aktīvu pārvešanai.

8. – Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 88. pantā noteiktās īpašās nodokļu likmes mutatis mutandis piemēro pašreizējā režīma kontekstā.

[..]

10. – Peļņai, kurus guvuši 1. punktā minētie nodokļu maksātāji, nav jāpiemēro uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā.

[..]

14. – Šā panta 7. punktu piemēro darbībām, kas minētas šajā punktā un kurās ir iesaistīti saimnieciskās darbības subjekti, kuru vadība, juridiskā adrese vai faktiskais pārvaldības centrs ir Portugāles vai kādas citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas valsts teritorijā, ar noteikumu, ka pēdējā minētajā gadījumā pastāv administratīvās sadarbības pienākums attiecībā uz informācijas apmaiņu un palīdzību piedziņā, kas līdzvērtīga tai, kas pastāv Eiropas Savienībā.

15. – Šā panta 1. punktā minēto sabiedrību vai ieguldījumu fondu vadības struktūras ir solidāri atbildīgas par to sabiedrību vai ieguldījumu fondu nodokļu parādiem, kuru pārvaldība tām ir uzticēta.

[..]”

– Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodekss

“3. pants – Nodokļa bāze

1. – Uzņēmumu ienākuma nodokli uzliek:

[..]

d) ienākumiem no kategorijām, ko ņem vērā, lai aprēķinātu iedzīvotāju ienākuma nodokli, un jebkuriem kapitāla palielinājumiem, ko par brīvu ieguvuši iepriekšējā panta 1. punkta c) apakšpunktā minētie saimnieciskās darbības subjekti, kuriem nav pastāvīga uzņēmuma vai kuriem tāds ir, bet uz to nevar attiecināt peļņu.

[..]”

“4. pants – Nodokļu saistību piemērošanas joma

[..]

2. – Juridiskām personām un citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kas nav reģistrēti vai kuru faktiskais pārvaldības centrs nav Portugāles teritorijā, piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli vienīgi attiecībā uz ienākumiem, ko tie iegūst šajā teritorijā.

3. – *Saistībā ar iepriekšējā punktā noteikto par Portugāles teritorijā iegūtiem tiek uzskatīti ienākumi, kas ir attiecināmi uz minētajā teritorijā esošu pastāvīgo uzņēmumu, kā arī ienākumi, kas neatbilst šai prasībai un ir norādīti turpmāk:*

[..]

c) turpmāk minētie ienākumi, kuru maksātājam ir pastāvīgā dzīvesvieta, uzņēmējdarbības vieta vai faktiskās pārvaldības vieta Portugālē vai kuru samaksa ir attiecināma uz pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas minētajā teritorijā:

[..]

3) *citi kapitāla pieauguma veidi;*

[..]

“87. pants – Nodokļu likmes

[..]

4. – *Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, ko piemēro to saimnieciskās darbības subjektu ieņēmumiem, kuru uzņēmējdarbības vieta vai faktiskās pārvaldības vieta neatrodas Portugāles teritorijā vai kam šajā teritorijā nav pastāvīga uzņēmuma, uz kuru varētu attiecināt šādus ienākumus, ir 25 % [..].”*

“88. pants – Īpašas nodokļu likmes

[..]

11. – *Īpašu nodokļu likmi 23 % apmērā piemēro peļņai, ko sadala saimnieciskās darbības subjekti, kuriem piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli un ko saņem nodokļa maksātāji, kuriem ir piemērojams pilnīgs vai daļējs nodokļa atbrīvojums, kas šajā gadījumā ietver ienākumus no kapitāla, ja akcijas, attiecībā uz kurām šāda peļņa ir saņemta, iepriekšējā gadā pirms to nodošanas atklātībā nav nepārtraukti bijušas viena un tā paša nodokļa maksātāja rīcībā, un tās netiek saglabātas tik ilgi, cik nepieciešams šā laikposma pabeigšanai.*

[..]”

94. pants – *Ieturējums ienākumu gūšanas vietā*

1. – *Uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā piemēro šādai Portugāles teritorijā gūtai peļņai:*

[..]

c) ienākumiem no kapitāla, kuriem nav piemērojams neviens no iepriekšējos punktos paredzētajiem noteikumiem, un ienākumiem no nekustamā īpašuma, kā tie ir definēti fizisko personu ienākuma nodokļa [kodeksā], ja minēto ienākumu

maksātājs ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs vai ja ienākuma nodokli saistībā ar savu saimniecisko vai profesionālo darbību maksā fiziskas personas, kuras sniedz vai kurām ir pienākums sniegt pārskatus;

[..]

3. – Ieturējumi ienākumu gūšanas vietā ir avansa maksājums, izņemot turpmāk norādītajos gadījumos, kad tie ir galīgi:

[..]

b) ja ienākumu saņēmējs, izņemot īpašuma ienākuma nodokli, ir saimnieciskās darbības subjekts nerezidents, kuram nav pastāvīga uzņēmuma Portugāles teritorijā vai kuram šāds uzņēmums ir, bet tā nevar uz to attiecināt ienākumus.

[..]

5. – Iepriekšējā punktā minētie noteikumi nav piemērojami ieturējumiem, kuri saskaņā ar 3. punktu ir [..] galīgi un kam piemēro 87. pantā minētās nodokļu likmes.

6. – Pienākums piemērot uzņēmuma ienākuma nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā rodas dienā, kad tāds pats pienākums ir noteikts Fizisko personu ienākuma nodokļa kodeksā, vai, ja tāda nav, dienā, kad ienākumi nonāk saņēmēja rīcībā; ieturētās summas jāsamaksā valstij līdz mēneša, kas seko mēnesim, kurā tās tika ieturētas, 20. datumam saskaņā ar Fizisko personu ienākuma nodokļa kodeksa vai tā īstenošanas tiesību aktu noteikumiem.

[..]

– Zīmognodevas kodekss – Vispārējais tarifs

“29 – To kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu neto uzskaites vērtība, kas ietilpst NNA 22. panta piemērošanas jomā:

29.1 – Kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas iegulda vienīgi naudas tirgus instrumentos un noguldījumos: 0,0025 % no neto uzskaites vērtības katram ceturksnim;

29.2 – Citi kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi: 0,0125 % no uzskaites neto vērtības katrā ceturksnī”.

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, šī [šķīrēj]tiesa [..] viena tiesneša sastāvā saskaņā ar LESD 267. panta [..] a) punktu lūdz [..] Eiropas Savienības Tiesu sniegt nolēmumu par šādiem prejudiciālajiem jautājumiem:

1) Vai [EKL] 56. pantam (tagad LESD 63. pants), kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, vai [EKL] 49. pantam (tagad LESD 56. pants), kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir pretrunā tāds nodokļu režīms, kāds

- aplūkots pamatlietā, kas atspoguļots *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Noteikumi par nodokļu atbrīvojumu) 22. pantā, kurā ir paredzēts, ka tiek piemērots galīga rakstura ieturējums ienākumu gūšanas vietā dividendēm, ko izmaksā Portugāles sabiedrības un saņem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas nav rezidenti Portugālē un ir dibināti citās [...] Savienības [dalībvalstīs], savukārt kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas izveidoti saskaņā ar Portugāles nodokļu tiesību aktiem un kas nodokļu mērķiem ir reģistrēti Portugālē, var saņemt atbrīvojumu no ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, ko piemēro minētajiem ienākumiem?
- 2) Vai, paredzot ieturējumu ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kas izmaksātas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuri nav rezidenti, un paredzot iespēju saņemt atbrīvojumu no šāda ieturējuma ienākumu gūšanas vietā vienīgi kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem rezidentiem, pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos tiek paredzēta nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas izmaksātas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuri nav rezidenti, jo pēdējiem minētajiem nav nekādas iespējas izmantot minēto atbrīvojumu?
 - 3) Vai nodokļu režīmam, ko piemēro kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu dalībniekiem, ir nozīme, novērtējot Portugāles tiesību aktu diskriminējošo raksturu, kas paredz atsevišķu un atšķirīgu nodokļu režīmu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (rezidentiem), no vienas puses, un attiecīgajiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu dalībniekiem, no otras puses? Vai, ņemot vērā to, ka nodokļu režīmu, ko piemēro kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem rezidentiem, neietekmē vai nemaina fakts, ka to attiecīgie locekļi ir vai nav rezidenti Portugālē, lai noteiktu, vai situācijas ir salīdzināmas, novērtējot šo tiesību aktu diskriminējošo raksturu, ir jāņem vērā tikai ieguldījumu instrumenta līmenī piemērojami nodokļi?
 - 4) Vai ir pieļaujama atšķirīga attieksme pret kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem Portugālē, ņemot vērā, ka fiziskām vai juridiskām personām, kas ir rezidentes Portugālē un kurām pieder akcijas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumos (rezidentos vai nerezidentos), abos gadījumos tiek vienādi piemērots nodoklis par ienākumiem, ko izmaksā kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi (un parasti tās no šī nodokļa netiek atbrīvotas), lai arī akcionāriem, kuri nav rezidenti, tiek piemēroti lielāki nodokļi?
 - 5) Vai, ņemot vērā to, ka pašreizējā tiesvedībā minētā diskriminācija ir saistīta ar tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas rodas no dividendēm, kuras kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi rezidenti izmaksā saviem akcionāriem, ir pieļaujams, lai, novērtējot ienākuma nodokļa salīdzināmību, tiktu ņemti vērā citi nodokļi, nodevas vai maksājumi, kas veicami saistībā ar kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu veiktajiem ieguldījumiem? Konkrētāk, vai salīdzināmības analīzes nolūkā ir likumīgi un pieļaujami ņemt vērā nodokļu ietekmi uz kapitālu, izdevumiem vai citiem maksājumiem, nevis vienīgi

kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu ienākumu nodokli, tostarp iespējamās īpašas nodevas?

Ņemot vērā šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kam tiek pievienots [šķīrējtiesas] [...] pieteikums un nodokļu iestādes iebildumu raksts, šī tiesvedība tiek apturēta saskaņā ar *Código de Processo Civil* (Portugāles Civilprocesa kodeksa) 269. panta 1. punkta c) punkta un 272. panta 1. punkta noteikumiem.

Lisabonā, 2019. gada 9. jūlijā

Šķīrējtiesnesis

(Mariana Vargas)

DARBBA VERSIJA