

Zadeva C-545/19

Predlog za sprejetje predhodne odločbe:

Datum vložitve:

17. julij 2019

Predložitveno sodišče:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugalska)

Datum predložitvene odločbe:

9. julij 2019

Tožeča stranka:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Tožena stranka:

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava)

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CENTER
ZA ARBITRAŽO V UPRAVNIH ZADEVAH)

CAAD: Arbitraža v davčni zadevi

[...] (ni prevedeno)

Predmet: Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčitev dividend, ki jih prejmejo kolektivni naložbeni podjetji s sedežem v drugi državi članici Evropske unije (Nemčiji) – Člen 22 Estatuto dos Benefícios Fiscais (zakon o davčnih ugodnostih; v nadaljevanju: EBF).

ARBITRAŽNA ODLOČBA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe – člen 267[, prvi odstavek,] točka (a), PDEU)

Predmet tega arbitražnega postopka je razjasniti, ali je z določbami Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) združljiva nacionalna zakonodaja, ki na podlagi člena 22 [...] (ni prevedeno) EBF oprosti davka od dohodkov pravnih oseb dividende, ki jih razdelijo subjekti, ustanovljeni na Portugalskem, in jih prejmejo

kolektivni naložbeni podjetji s sedežem v navedeni državi, ki so bili ustanovljeni in poslujejo v skladu s portugalsko zakonodajo, medtem ko se v skladu s členi 3(1)(d), 4 [...] (ni prevedeno) [(2)] in [...] (ni prevedeno) (3)(c), 87(4) in 94(1)(c), (3)(b), (5) in (6) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zakonik o davku od dohodkov pravnih oseb) dividende, ki jih razdelijo rezidenti kolektivnim naložbenim podjetjem s sedežem v drugi državi članici [...] (ni prevedeno) Evropske unije ([...] (ni prevedeno) EU) – v obravnavani zadevi v Nemčiji – in torej niso ustanovljeni v skladu z nacionalno zakonodajo, dokončno obdavčijo s 25-odstotnim davkom, odtegnjenim pri viru.

Tožeča stranka, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, je kolektivni naložbeni podjem, ustanovljen v skladu z nemško zakonodajo, s portugalsko identifikacijsko številko za DDV 712171860, s sedežem [...] (ni prevedeno) [v] Nemčiji, ki ga zastopa družba za upravljanje ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH, s statutarnim sedežem na istem kraju, in je proti Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava) vložila [...] (ni prevedeno) zahtevo [za arbitražo], s katero predlaga, naj se ugotovi, da sta odločbi o pri viru odtegnjenem davku iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji 2015 in 2016 nezakoniti, in naj se ti odločbi razveljavita, ker kršita zakon, ker so po njenem mnenju nacionalne določbe, ki se uporabijo, [...] (ni prevedeno) [v bistvu] v nasprotju z določbami člena 63 [...] (ni prevedeno) PDEU in kršijo načelo prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo, določeno v členu 18 [...] (ni prevedeno) PDEU.

Trditve strank:

Če se povzame, tožeča stranka zatrjuje:

Dividende se štejejo za dohodke iz dobičkov v skladu z določbo člena 20(1)(c) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb.

V skladu z nacionalno zakonodajo se vse dividende, ki jih družba rezidentka razdeli davčnemu zavezancu, ki je prav tako rezident Portugalske, obdavčijo s pri viru odtegnjenim davkom v višini 25 % iz naslova dolgovanega davka.

Vendar so bili v skladu s členom 22(3) EBF, kakor je bil spremenjen z uredbo-zakonom št. 7/2015 z dne 13. januarja, ki velja za dohodke, prejete od 1. julija 2015, kolektivni naložbeni podjetji, ustanovljeni v skladu z nacionalno zakonodajo, ob nastanku obdavčljivih dogodkov za prejete dividende oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb.

Za ustanovitev investicijskega sklada v skladu z nacionalnim pravnim redom (Regime Geral dos OIC (splošna ureditev kolektivnih naložbenih podjetij), potrjena z zakonom št. 16/2015, kakor je bil spremenjen z uredbo-zakonom št. 124/2015 z dne 7. julija), se zahteva, da ima investicijski sklad rezidentstvo na Portugalskem, kar izključuje, da bi se kolektivni naložbeni podjem, ki je rezident

v drugi [...] (ni prevedeno) [državi članici] Unije, lahko ustanovil v skladu z nacionalno zakonodajo in bil upravičen do oprostitve, določene v členu 22 EBF.

Za ustanovitev kolektivnega naložbenega podjetja na Portugalskem ni potrebno predhodno dovoljenje Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (komisija za trg vrednostnih papirjev; v nadaljevanju: CMVM), kakor je določeno v členu 19(1) splošne ureditve kolektivnih naložbenih podjetij, mora pa izpolnjevati vrsto zahtev, kar nadzira CMVM, kar pa se ne zgodi v primeru kolektivnih naložbenih podjetij, ustanovljenih na podlagi zakonodaje [...] (ni prevedeno) drugih [držav članic] [...] (ni prevedeno) Unije, saj te podjetje v svojih državah nadzorujejo ustrezni regulativni organi.

Za kolektivni naložbeni podjem, ki je ustanovljen v skladu s splošno ureditvijo kolektivnih naložbenih podjetij in je prejel dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem na Portugalskem, je v davčnih obdobjih 2015 (od julija) in 2016 veljal ugodnejši davčni režim kot za kolektivni naložbeni podjem, ustanovljen v skladu z zakonodajo katere koli druge [...] (ni prevedeno) [države članice] Unije, ki je prejela dividende iz portugalskega vira.

To dejstvo postane še pomembnejše v zvezi s tožečo stranko, ki v svoji državi rezidentstva (Nemčiji) ne more zahtevati vračila davka, ki je bil odtegnjen pri viru (na Portugalskem), ker ima status subjekta, ki je oproščen davka.

Kakor je bilo odločeno v sodbi Sodišča Evropske unije, izdane v zadevi [...] (ni prevedeno) C-35/98, Verkooijen, je mogoče dividende, ki jih tožeči stranki plačajo družbe, ki so rezidentke Portugalske, opredeliti kot pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU in Direktive 88/361/EGS z dne 24. junija.

V skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije in glede na pravo Unije so za presojo diskriminacije pomembna naslednja merila: (i) primerljivih položajev se ne sme obravnavati različno, razen če je to razlikovanje objektivno utemeljeno in sorazmerno s ciljem, ki mu sledi nacionalna zakonodaja ([...] (ni prevedeno) Ruckdeschel, [...] (ni prevedeno) 16/77; [...] (ni prevedeno) Bachmann, [...] (ni prevedeno) 204/90); (ii) v določenih primerih, pri katerih se zdi, da gre za diskriminacijo v formalnem smislu, dejansko ne gre za diskriminacijo v materialnem smislu ([...] (ni prevedeno) 13/63, [Komisija/Italija] [...] (ni prevedeno)); vsaka diskriminacija glede na državljanstvo je prepovedana, saj omejuje temeljne svoboščine, določene v PDEU, tako da taka prepoved zajema vsakršno diskriminacijo in katero koli drugo merilo razlikovanja, ki lahko pripelje do enakega rezultata (sodba Commerzbank, [...] (ni prevedeno) C-330/91), in (iv) da bi se ugotovilo, ali je nacionalna določba diskriminatorna, ni treba, da ta v praksi vpliva na precej večji odstotek državljanov drugih držav članic ([...] (ni prevedeno) O'Flynn, [...] (ni prevedeno) C-237/94, 1996, [...] (ni prevedeno)).

Iz sodne prakse Unije izhaja, da splošna prepoved, določena v členu 63 PDEU, zajema tako neposredne kot posredne prepovedi, vključno z ukrepi in upravnimi praksami v zvezi s kakršno koli vrsto naložbe.

V konkretnem primeru bi se bilo mogoče po mnenju tožeče stranke nagibati k temu, da ker ni subjekt, ustanovljen na Portugalskem, ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem nacionalnega kolektivnega naložbenega podjetja. Tožeča stranka pa trdi, da gre tu za vprašanje diskriminatornega obravnavanja v smislu prostega pretoka kapitala in samega dostopa do kapitalskega trga, ki temelji na merilu državljanstva, tako da so v tem smislu tožeča stranka in kolektivni naložbeni podjetji, ustanovljeni na Portugalskem, v primerljivih položajih.

Kljub temu da nacionalna zakonodaja ne poskuša določiti nobenega ukrepa za boj proti zlorabam, tožeča stranka meni, da ji taka zakonodaja dejansko preprečuje, da bi bila upravičena do oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb, ker zakonsko ne more ustanoviti investicijskega sklada na Portugalskem, ker družba za upravljanje tega sklada nima sedeža v navedeni državi.

Posledica zgoraj navedenega je diskriminatorna obravnava in jasna omejitev prostega pretoka kapitala, ki je prepovedana s členom 63 PDEU in členom 1 Direktive 88/361, če tožeča stranka v tem sporu plačuje davke na Portugalskem za dividende, ki jih prejme v tej državi, medtem ko so kolektivni naložbeni podjetji, ustanovljeni v skladu s portugalskim zakonom, za te iste dohodke davka oproščeni (glej sodbi Sodišča, izdani v zadevah od C-338/11 do C-347/11 – [...] (ni prevedeno) Santander Asset Management SGIIC, S.A., in C-480/16 – [...] (ni prevedeno) Fidelity Funds).

V tem smislu tožeča stranka meni, da je določba člena 22 EBF [...] (ni prevedeno) v nasprotju s pravom Evropske unije, ker trči ob določbe PDEU v zvezi z načelom prepovedi diskriminacije glede na državljanstvo in prostim pretokom kapitala, in sicer določbe člena 63.

Na drugi strani davčna in carinska uprava trdi naslednje:

Tožeča stranka je spregledala dva vidika, ki sta zelo pomembna za izčrpno opredelitev davčnega okvira kolektivnih naložbenih podjetij:

- prvi je povezan z možnostjo zakonodajalca, da davčne zavezance „razbremeni“ zadevnega davčnega bremena iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, tako da v skladu z določbami člena 22(3) EBF od davčne osnove odbijejo dohodke, ki jih običajno prejmejo kolektivni naložbeni podjetji, torej dohodke iz kapitala (člen 5 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb), dohodke iz nepremičnin (člen 8 navedenega zakonika) in kapitalske dobičke (člen 10 istega zakonika), in tako da poleg tega predvidi oprostitev občinskega dela davka od dohodkov pravnih oseb in državnega doplačila v skladu s členom 22(6) EBF, s čimer se obdavčitev preusmeri na področje kolkovine (v splošno tarifo tega zadnjeomenjenega davka je bila vključena postavka 29, ki določa obdavčitev vsako četrletje po davčni stopnji 0,0025 % neto knjigovodske vrednosti kolektivnih naložbenih podjetij, ki upravljajo z instrumenti denarnega trga in vlogami, in davčno stopnjo 0,0125 % neto knjigovodske vrednosti ostalih kolektivnih

naložbenih podjetij, čeprav lahko v tem primeru davčna osnova zajema razdeljene dividende in vpliva samo na kolektivne naložbene podjetje, za katere se uporablja člen 22 EBF, izključeni pa so kolektivni naložbeni podjetji, ki so ustanovljeni in poslujejo v skladu s tujo zakonodajo);

- drugi spregledani vidik je povezan s tem, da se v skladu s členom 88 [...] (ni prevedeno)(11) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb in členom 22 [...] (ni prevedeno)(8) EBF dividende, izplačane kolektivnim naložbenim podjetjem s sedežem na Portugalskem, obdavčijo po posebni davčni stopnji 23 %, če enote premoženja, v zvezi s katerimi so se prejeli taki dohodki, niso ostale v posesti istega davčnega zavezanca neprekinjeno vse leto pred datumom, ko so bile dane na voljo, in se ne bodo hranile v času, potrebnem za dokončanje tega obdobja.

V zvezi z davčno ureditvijo za investicijske sklade, ustanovljene v Nemčiji, do 31. decembra 2017, tožena davčna uprava, ki se opira na informacije s spletne strani Deloitte tax@hand, ki je na voljo na www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, trdi naslednje:

- (a) investicijski skladi, ustanovljeni v skladu z nemško zakonodajo, so se obravnavali do omenjenega datuma kot investicijski instrumenti v sistemu davčne preglednosti, tako da so bili ustvarjeni dobički obdavčeni pri vlagateljih v investicijski sklad v Nemčiji ne glede na to, ali so bili razdeljeni;
- (b) razdeljeni dobički in pripisani dobički (tako kot vmesni dobički) so se na splošno šteli za dohodke iz kapitala in so bili obdavčeni po fiksni stopnji 25 %, povečani za solidarnostni dodatek, in, če je bilo treba, s cerkvenim davkom po najvišji stopnji 28,625 %, investicijski sklad pa je moral objaviti dnevna in letna poročila s podatki, ki so bili pomembni z davčnega vidika.

Zato davčna uprava meni, da davčne ureditve, ki so veljale za kolektivne naložbene podjetje, ustanovljene v skladu s portugalsko zakonodajo, in davčne ureditve, ki so veljale za tiste podjetje, ki so bili ustanovljeni in so imeli sedež v Nemčiji, na splošno niso primerljive [...] (ni prevedeno), saj prvi plačujejo davek v okviru davka od dohodkov pravnih oseb za obdavčljive dobičke, ki vključujejo mejne donose, obdavčeni pa so v glavnem v okviru kolkovine, medtem ko so drugi oproščeni davka na dohodke in, kakor se zdi, tudi drugih davkov.

Prav tako [...] (ni prevedeno) se ni dokazalo, da čeprav tožeča stranka v svoji državi rezidentstva (Nemčiji) ni dobila vrnjenega davka, odtegnjenega pri viru (na Portugalskem) zaradi statusa subjekta, ki je oproščen obdavčitve, del davka, ki ni bil vrnjen investicijskemu skladu, ne more biti vrnjen vlagateljem.

Namen člena 63 [...] (ni prevedeno) PDEU [...] (ni prevedeno) je zagotavljati prost pretok kapitala tako na evropskem notranjem trgu kot tudi med tem trgom in tretjimi državami, pri čemer je prepovedana vsakršna omejitev ali diskriminacija,

ki je posledica različne davčne obravnave subjektov [drugih držav članic] [...] (ni prevedeno) ali tretjih držav na podlagi določb nacionalne zakonodaje, ki ustvarja ekonomske pogoje, ki so bolj v škodo takih subjektov in jih lahko odvrne od vlaganja na Portugalskem.

V tem primeru, nadaljuje davčna uprava, ni treba dokazati, da gre z objektivnega vidika za primerljiva položaja glede na to, da se dividende obdavčijo v skladu z dvema različnima mehanizmoma, in nič ne kaže na to, da je davčno breme, ki bremeni dividende, ki jih prejmejo kolektivni naložbeni podjemi, za katere se uporablja člen 22 [...] (ni prevedeno) EBF [...] (ni prevedeno), nižje od davčnega bremena, ki bremeni dividende, ki jih tožeča stranka prejema na Portugalskem.

Obstaja samo dozdevna diskriminacija v obliki obdavčitve dividend, ki jih razdelijo družbe rezidentke kolektivnim naložbenim podjetjem nerezidentom, pri kateri pa ne gre za diskriminacijo v materialnem smislu.

Davčna uprava sklepa, da kljub temu da davčna ureditev, ki velja za kolektivne naložbene podjeme, ustanovljene v skladu z nacionalno zakonodajo, določa oprostitev dividend, ki jih razdelijo družbe rezidentke, taka davčna ureditev ne izključuje, da se ti dohodki obdavčijo bodisi posebej (davek od dohodkov pravnih oseb) bodisi v okviru kolkovine, saj se ti isti dohodki vključijo v neto knjigovodsko vrednost navedenih kolektivnih naložbenih podjetij, tako da ni treba dokazati, da sta položaj, v katerem so navedeni kolektivni naložbeni podjemi, in položaj investicijskih skladov, ustanovljenih v drugih [državah članicah] [...] (ni prevedeno), kjer imajo tudi sedež, ki prejmejo dividende iz portugalskega vira, v bistvu primerljiva z objektivnega vidika.

Dejansko stanje

Po analizi listinskih dokazov, predloženih v spisu, se s soglasjem strank štejejo za dokazana naslednja dejstva:

1. Tožeča stranka je kolektivni naložbeni podjem, ustanovljen s pogodbo na podlagi nemške zakonodaje in s sedežem v Nemčiji, upravlja pa ga družba za upravljanje investicijskih skladov, ki ima sedež tudi v Nemčiji. Po drugi strani je zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb na Portugalskem kot nerezidentka, ki v tej državi nima stalne poslovne enote.
2. Gre za avtonomen odprti investicijski sklad, ki temelji na pogodbi med družbo za upravljanje, vlagatelji in banko, ki skrbi za deponiranje vrednostnih papirjev, izključni predmet te pogodbe pa je administracija, upravljanje in vlaganje njegovega premoženja.
3. Ker nima oblike družbe, tožeči investicijski sklad nima nobene obveznosti vpisa v nemški trgovinski register, tako da ne more biti imetnik pravic in obveznosti.

4. V skladu z določbami nemškega prava, ki to urejajo, so sredstva investicijskega sklada v solastništvu vlagateljev; družba za upravljanje v svojem imenu vplaga kapital sklada.
5. Enote premoženja, ki jih pridobijo vlagatelji, jim ne dajejo glasovalnih pravic ali pravic razpolaganja s sredstvu tožečega kolektivnega naložbenega podjetja, saj je to pravica, ki jo ima izključno družba za upravljanje, vlagatelji pa imajo samo pravico, da prejmejo ustrezne dividende ali da kadar koli zahtevajo vračilo vrednosti enot premoženja.
6. Tožeči investicijski sklad in družbo za upravljanje tega sklada nadzira Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).
7. Tožeča stranka je kolektivni naložbeni podjetnik, ki je za davčne namene rezidentka Nemčije in je v tej državi zavezanica za davek od dohodkov pravnih oseb, čeprav je oproščena tega davka v skladu s členom 1(1) nemškega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb („German Corporate Income Tax“) in členom 11(1) in (2) nemškega zakona o davku na investicije („German Investment Tax Act“), kar preprečuje, da bi se davki, plačani v tujini, vrnil v obliki davčnega dobropisa zaradi dvojne mednarodne obdavčitve ali da bi se zahtevalo vračilo navedenih zneskov.
8. V davčnih obdobjih 2015 in 2016 je bila tožeča stranka imetnik enot premoženja v različnih družbah rezidentkah Portugalske, ki so bile deponirane pri družbi BNP Paribas Securities Services, ki je odgovorna za hrambo vrednostnih papirjev, ki so v posesti na Portugalskem.
9. Dividende, ki jih je tožeča stranka prejela v davčnih obdobjih 2015 in 2016, so bile v skladu s členom 87 [...] (ni prevedeno)(4)(c) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb dokončno obdavčene pri viru po davčni stopnji 25 %, kar je zneslo skupaj 39.371,29 EUR, ki so bili plačani državi na podlagi obračunov št. 80447153102 (decembra 2015) in št. 80460582763 (maja 2016).
10. V zvezi z davčnim obdobjem 2015 je tožeča stranka prejela vračilo zneska 5065,98 EUR v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenega med Portugalsko in Nemčijo, v katerem je za obdavčitev dividend določena davčna stopnja 15 %.
11. Tožeča stranka je 29. decembra 2017 vložila upravno pritožbo zoper odločbi, s katerima je bil odtegnjen davek pri viru iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji 2015 in 2016; s to pritožbo je predlagala, naj se ti odločbi razveljavita, ker naj bi neposredno kršili pravo Unije, ter naj se ji prizna pravica do vračila neupravičeno plačanega davka na Portugalskem.
12. Odločba, s katero je bila zavrnjena upravna pritožba, je bila tožeči stranki vročena 13. novembra 2018.
13. Zahtevo [...] (ni prevedeno) [za arbitražo] je CAAD prejel 12. februarja 2019.

14. Tožeča stranka predlaga razveljavitev odločb v zvezi s pri viru odtegnjenim davkom za preostali znesek, in sicer za 34.305,31 EUR.

Portugalska davčna zakonodaja, ki je pomembna za odločitev v sporu in ki je veljala v času nastanka dejanskega stanja:

– Zakon o davčnih ugodnostih

„Člen 22 – Kolektivni naložbeni podjetji

1 – Za davek od dohodkov pravnih oseb so pod pogoji, določenimi v tem členu, zavezani skladi za vlaganja v vrednostne papirje, skladi za vlaganja v nepremičnine, družbe za vlaganje v vrednostne papirje in družbe za vlaganja v nepremičnine, ki se ustanovijo in poslujejo v skladu z nacionalno zakonodajo.

[...]

3 – Za ugotavljanje obdavčljivih dobičkov se ne upoštevajo dohodki, na katere se nanašajo členi 5, 8 in 10 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, razen če ti dohodki izvirajo iz subjektov, ki so rezidenti ali imajo sedež v državi, na ozemlju ali v regiji, kjer velja precej ugodnejša davčna ureditev in ki je na seznamu, potrjenem z odlokom člana vlade, ki je pristojen za področje financ, niti odhodki, povezani s temi dohodki ali določeni v členu 23 – A zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, prav tako pa ne dohodki – vključno s popusti – in odhodki v zvezi s provizijami za upravljanje ali drugimi vrstami provizij, plačanih subjektom, navedenim v odstavku 1.

[...]

6 – Subjekti, omenjeni v odstavku 1, so oproščeni plačila občinskega dela [davka od dohodkov pravnih oseb] in državnega dodatka iz naslova tega davka.

7 – Za združitve, delitve ali vpise s stvarnim vložkom, kjer posredujejo subjekti, navedeni v odstavku 1, vključno s tistimi, ki nimajo pravne osebnosti, veljajo mutatis mutandis členi 73, 74, 76 in 78 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, pri čemer je treba za vpise s stvarnim vložkom uporabiti ureditev v zvezi s prenosom sredstev, določeno v členu 73(3) istega zakonika.

8 – Posebne davčne stopnje, določene v členu 88 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, se mutatis mutandis uporabijo v okviru te ureditve.

[...]

10 – Od dobičkov, ki jih prejmejo davčni zavezanci, navedeni v odstavku 1, se davka od dohodkov pravnih oseb ne odtegne pri viru.

[...]

14 – Določbe odstavka 7 se uporabljajo za posle, ki so omenjeni v navedenem odstavku in v katerih posredujejo subjekti, katerih sedež, dejanska uprava ali statutarni sedež je na portugalskem ozemlju ali v drugi državi članici Evropske unije ali pa v Evropskem gospodarskem prostoru, če v tem zadnjem primeru obstaja obveznost upravnega sodelovanja na področju izmenjave informacij in pomoči pri izterjavi, ki je enakovredna tej, ki obstaja v Evropski uniji.

15 – Subjekti, ki upravljajo investicijske družbe ali sklade, omenjene v odstavku 1, solidarno odgovarjajo za davčne dolgove investicijskih družb ali skladov, katerih upravljanje jim je bilo zaupano.

[...].“

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

„Člen 3 – Davčna osnova

1 – Z davkom od dohodkov pravnih oseb se obdavčijo:

[...]

(d) dohodki različnih kategorij, ki se upoštevajo za namene dohodnine ter povečanja premoženja, ki jih subjekti, navedeni v točki (c) odstavka 1 prejšnjega člena, prejmejo brezplačno, če ti subjekti nimajo stalne poslovne enote ali, če jo imajo, jih ni mogoče pripisati tej enoti.

[...]“

„Člen 4 – Obseg davčne obveznosti

[...]

2 – Pravne osebe in drugi subjekti, ki nimajo svojega sedeža niti sedeža dejanske uprave na portugalskem ozemlju, so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb samo v zvezi z dohodki, ki jih prejmejo na tem ozemlju.

3 – Za namene določb prejšnjega odstavka se za dohodke, prejete na portugalskem ozemlju, štejejo dohodki, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti na navedenem ozemlju, in dohodki, ki ne izpolnjujejo tega pogoja in so navedeni v nadaljevanju:

[...]

(c) dohodki, ki so navedeni v nadaljevanju in katerih plačnik ima prebivališče, sedež ali sedež dejanske uprave na portugalskem ozemlju ali katerih plačilo je mogoče pripisati stalni poslovni enoti na navedenem ozemlju:

[...]

(3) drugi dohodki iz kapitala;

[...]

„Člen 87 – Davčne stopnje

[...]

4 – Za dohodke subjektov, ki nimajo niti svojega sedeža niti sedeža dejanske uprave na portugalskem ozemlju ali ki na tem ozemlju nimajo stalne poslovne enote, ki se ji ti dobički lahko pripišejo, se uporabi 25-odstotna davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb [...].“

„Člen 88 – Posebne davčne stopnje

[...]

11 – Po posebni davčni stopnji 23 % se obdavčijo dohodki, ki jih razdelijo subjekti, ki so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb, davčnim zavezancem, ki so upravičeni do celotne ali delne oprostitve, kar v tem primeru vključuje dohodke iz kapitala, če enote premoženja, v zvezi s katerimi so se prejeli taki dohodki, niso ostale v posesti istega davčnega zavezanca neprekinjeno vse leto pred datumom, ko so bile dane na voljo, in se ne bodo hranile v času, potrebnem za dokončanje tega obdobja.

[...]“

Člen 94 – Pri viru odtegnjeni davek

1 – Iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb se davek odtegne pri viru v primeru naslednjih dohodkov, ustvarjenih na portugalskem ozemlju:

[...]

(c) dohodki iz kapitala, ki niso zajeti s prejšnjimi točkami, in dohodki iz nepremičnin, kakor so opredeljeni v okviru dohodnine, če je dolžnik teh dohodkov davčni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb ali če pomenijo odhodek v zvezi z gospodarsko ali poklicno dejavnostjo davčnih zavezancev za dohodnino, ki vodijo ali morajo voditi knjige;

[...]

3 – Pri viru odtegnjeni davek se plačuje v obliki akontacije davka, razen v primerih, naštetih v nadaljevanju, v katerih je obdavčitev cedularna:

[...]

(b) če ne gre za dohodke iz nepremičnin in je prejemnik dohodkov subjekt, ki ni rezident in nima stalne poslovne enote na portugalskem ozemlju oziroma ki ima stalno poslovno enoto, vendar ji ni mogoče pripisati zadevnih dohodkov.

[...]

5 – Iz zgornjega odstavka so izključeni odtegljaji, ki so v skladu z odstavkom 3 cedularni in za katere se uporabijo davčne stopnje, določene v členu 87.

6 – Obveznost odtegniti davek od dohodkov pravnih oseb pri viru nastane na datum, ko je enaka obveznost predvidena v zakoniku o dohodnini ali, če ni, na datum, ko so dohodki dani na voljo upravičencu, pri čemer je treba državi plačati odtegljaj pred 20 dnevom meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bil odtegljaj izveden, pod pogoji, določenimi v zakoniku o dohodnini ali v izvedbeni zakonodaji.

[...]

– Zakonik o kolkovini – Splošna tarifa

„29 – Neto knjigovodska vrednost kolektivnih naložbenih podjetij, za katere se uporablja člen 22 EBF:

29.1 – kolektivni naložbeni podjetji, ki vlagajo izključno v instrumente denarnega trga in vloge: 0,0025 % od neto knjigovodske vrednosti za vsako četrletje;

29.2 – drugi kolektivni naložbeni podjetji: 0,0125 % od neto knjigovodske vrednosti za vsako četrletje“.

Glede na vse zgoraj navedeno to enoosebno [...] (ni prevedeno) [arbitražno] razsodišče prosi [...] (ni prevedeno) Sodišče Evropske unije, naj se v skladu s členom 267 [...] (ni prevedeno) [prvi odstavek], točka (a), PDEU izreče o naslednjih vprašanjih za predhodno odločanje:

1. Ali člen 56 [ES] (zdaj člen 63 PDEU) o prostem pretoku kapitala ali člen 49 [ES] (zdaj člen 56 PDEU) o svobodnem opravljanju storitev nasprotujeta davčni ureditvi, kakršna je sporna v postopku v glavni stvari in ki izhaja iz člena 22 Estatuto dos Benéficios Fiscais (zakon o davčnih ugodnostih), ki določa, da se davek dokončno odtegne pri viru od dividend, ki jih razdelijo portugalske družbe in jih prejmejo kolektivni naložbeni podjetji, ki niso rezidenti na Portugalskem in so ustanovljeni v drugih [državah članicah] [...] (ni prevedeno) Unije, medtem ko so kolektivni naložbeni podjetji, ustanovljeni v skladu s portugalsko davčno zakonodajo in rezidenti za davčne namene na Portugalskem, upravičeni do oprostitev pri viru odtegnjenega davka od navedenih dohodkov?
2. Ali nacionalna zakonodaja, ki je sporna v postopku v glavni stvari, s tem, ko določa pri viru odtegnjeni davek za dividende, ki se izplačajo kolektivnim naložbenim podjetjem nerezidentom, kolektivnim naložbenim podjetjem

rezidentom pa pridrži možnost, da dosežejo oprostitev tega pri viru odtegnjenega davka, določa neugodno obravnavanje dividend, plačane kolektivnim naložbenim podjetjem nerezidentom, če ti nimajo nobene možnosti postati upravičeni do te oprostitve?

3. Ali je za presojo diskriminatornosti portugalske zakonodaje, ki določa posebno in različno davčno obravnavo kolektivnih naložbenih podjetij (rezidentov) na eni strani ter zadevnih vlagateljev v kolektivne naložbene podjetje na drugi strani, pomembna davčna ureditev, ki velja za vlagatelje v kolektivne naložbene podjetje? Ali je treba, če se upošteva, da na davčno ureditev za kolektivne naložbene podjetje rezidente ne vpliva in je nikakor ne spremeni dejstvo, ali so zadevni vlagatelji rezidenti na Portugalskem ali ne, upoštevati samo obdavčenje na ravni investicijskega instrumenta, da se ugotovi primerljivost položajev z namenom presoje diskriminatornosti navedene zakonodaje?
4. Ali je dopustno različno obravnavanje kolektivnih naložbenih podjetij rezidentov in nerezidentov Portugalske, če se upošteva, da so fizične ali pravne osebe, ki so rezidentke Portugalske in so imetnice enot premoženja v kolektivnih naložbenih podjetjih (rezidentih ali nerezidentih), v obeh primerih enako obdavčene (in na splošno ne oproščene) za dohodke, ki jih razdelijo kolektivni naložbeni podjetji, čeprav so vlagatelji, ki niso rezidenti, obdavčeni višje?
5. Ali je za presojo primerljivosti obdavčitve dohodkov dopustno upoštevati druge davke ali dajatve, ki se dolgujejo v okviru naložb, ki jih realizirajo kolektivni naložbeni podjetji, če se upošteva, da je diskriminacija, ki je predmet tega spora, povezana z različno obdavčitvijo dohodkov, ki izhajajo iz dividend, ki jih razdelijo kolektivni naložbeni podjetji rezidenti svojim vlagateljem? In sicer ali je zakonito in dopustno, da se pri analizi primerljivosti upošteva učinek, ki ga povzročijo davki na premoženje, na odhodke ali druge vrste davki, ne pa nujno davek na dohodke kolektivnih naložbenih podjetij, vključno z morebitnimi posebnimi davki?

Glede na ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, kateremu je treba priložiti kopije zahteve [...] (ni prevedeno) [za arbitražo] in odgovora davčne uprave, se ta postopek prekine v skladu z določbami členov 269(1)(c) in 272(1) Código de Processo Civil (portugalski zakonik o civilnem postopku).

Lizbona, 9. julij 2019

Arbiter

(Mariana Vargas)