Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

9. rujna 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Porez na dobit – Dividende od dionica uvrštenih na burzi radi trgovanja – Porezna pogodnost predviđena za dividende od dionica uvrštenih na nacionalnoj burzi radi trgovanja – Različito postupanje – Objektivni razlikovni kriterij – Ograničenje – Članak 65. UFEU-a – Objektivno usporedive situacije – Opravdanje – Cilj isključivo ekonomske prirode”

U predmetu C-449/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 22. rujna 2020., koju je Sud zaprimio istog dana, u postupku

Real Vida Seguros SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Kumin (izvjestitelj), predsjednik vijeća, P. G. Xuereb i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Real Vida Seguros SA, C. Ramos Pereira, *advogado*,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Magno i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels i I. Melo Sampaio, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: portugalski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 65. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Real Vida Seguros SA i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s mogućnošću djelomičnog odbitka dividendi od dionica uvrštenih na burzi radi trgovanja za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit.

Pravni okvir

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Erstatutoa dos Benefícios Fiscais (Zakon o poreznim pogodnostima) (Diário da República I, serija I-A, br. 149 od 1. srpnja 1989.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: EBF):

„Poreznim pogodnostima smatraju se iznimne mjere čije je donošenje u skladu sa zaštitom javnih interesa koji nisu porezne prirode i koji su važniji od interesa samog oporezivanja čije se postizanje njima onemogućuje.”

4 Članak 31. EBF-a glasi:

„Za potrebe poreza na dohodak fizičkih osoba i poreza na dobit pravnih osoba, obračunava se samo 50 % dividendi od dionica kojima se trguje.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

5 Društvo Real Vida Seguros, sa sjedištem u Portu (Portugal), u poreznim je godinama 1999. i 2000. primio dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi i na inozemnim burzama. To je društvo, na temelju članka 31. EBF-a, za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit za te porezne godine odbilo 50 % tih dividendi od svoje ukupne neto dobiti.

6 Nakon poreznog nadzora provedenog za navedene porezne godine, nadležno je tijelo izvršilo ispravke porezne osnovice u iznosu od 10 778,46 eura za porezni rezultat porezne godine 1999., i u iznosu od 13 406,62 eura za onaj porezne godine 2000., pri čemu ih je opravdalo na sljedeći način:

„Iz analize provedene na temelju osnove za izračun dohodaka na koje se primjenjuje odbitak predviđen za dionice uvrštene na tržištima vrijednosnih papira radi trgovanja, u skladu s člankom 31. EBF-a, proizlazi da je porezni obveznik uzeo u obzir bruto dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi i od dionica uvrštenih radi trgovanja na inozemnim burzama.

Međutim, uzimajući u obzir pojam ‚porezna pogodnost’, i s obzirom na to da je predmetna pogodnost osmišljena s ciljem jačanja nacionalne burze, trebalo je uzeti u obzir samo dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na toj burzi […]”

7 Društvo Real Vida Seguros porezna je rješenja donesena slijedom tog poreznog nadzora neuspješno osporavalo žalbom u upravnom postupku, a zatim tužbom u sudskom postupku. Slijedom toga, to je društvo podnijelo žalbu Supremo Tribunal Administrativu (Vrhovni upravni sud, Portugal), sudu koji je uputio zahtjev.

8 U prilog svojoj žalbi, društvo Real Vida Seguros tvrdi da je u prvostupanjskom postupku počinjena pogreška koja se tiče prava time što je presuđeno da se odbitak predviđen člankom 31. EBF-a primjenjuje samo na dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi, isključujući dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na inozemnim burzama. Naime, osim toga što se u tom članku ne upućuje na podrijetlo dividendi, svako razlikovanje u tom smislu protivno je pravu Unije s obzirom na to da se takvom primjenom te porezne pogodnosti povređuje slobodno kretanje kapitala.

9 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se tumačenje porezne pogodnosti predviđene člankom 31. EBF-a, prema kojem se ona primjenjuje samo na dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na nacionalnoj burzi, temelji na činjenici da je cilj tog članka bio ojačati odnosno razviti tržište vrijednosnih papira. Stoga postoji relevantan javni interes, u smislu članka 2. stavka 1. EBF-a, koji se smatra važnijim od cilja samog oporezivanja.

10 Međutim, dvojeći o usklađenosti tog tumačenja sa slobodnim kretanjem kapitala, Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Povrjeđuje li slobodno kretanje kapitala predviđeno člankom 63. UFEU-a i sljedećim člancima to da se, u skladu s člancima 31. i 2. [EBF-a], za potrebe poreza na dobit, obračunanog žalitelju za porezne godine 1999. i 2000., može odbiti 50 % dividendi ostvarenih na nacionalnim (portugalskim) burzama, pri čemu se iz tog odbitka isključuju dividende ostvarene na burzama drugih država članica […]?”

O prethodnom pitanju

11 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice u skladu s kojom se za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit poreznog obveznika uzima u obzir samo 50 % iznosa dividendi od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzi te države članice, dok se dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzama drugih država članica uzimaju u obzir u cijelosti.

12 Uvodno valja istaknuti to da je, u skladu s objašnjenjima koja je pružio sud koji je uputio zahtjev, za porezne godine 1999. i 2000. člankom 31. EBF-a bilo predviđeno uzimanje u obzir 50 % iznosa primljenih dividendi te da se taj članak primjenjivao, imajući u vidu cilj koji se njime želi postići, samo u pogledu dividendi primljenih na temelju dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi. Međutim, s jedne strane, iz pisanih očitovanja portugalske vlade proizlazi da su se te dividende na temelju navedenog članka, koji je uveden 1989. i stavljen izvan snage 2008., mogle, kada je riječ o poreznoj godini 2000., odbiti od porezne osnovice poreza na dobit, ne u iznosu od 50 %, nego 60 % njihova iznosa. S druge strane, društvo Real Vida Seguros osporava tumačenje članka 31. EBF-a koje su dali prvostupanjski sud i sud koji je uputio zahtjev, prema kojem se taj članak primjenjuje samo u pogledu dividendi primljenih na temelju dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi, s obzirom na to da takav uvjet ne proizlazi iz teksta navedene odredbe.

13 U tom pogledu treba istaknuti da je u okviru postupka predviđenog u članku 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju funkcija između nacionalnih sudova i Suda, nacionalni sud jedini ovlašten utvrditi i ocijeniti činjenice glavnog postupka te tumačiti i primijeniti nacionalno pravo (presuda od 3. listopada 2019., Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, C-632/18, EU:C:2019:833, t. 48. i navedena sudska praksa). Sud je isključivo ovlašten očitovati se o tumačenju ili o valjanosti prava Unije s obzirom na činjeničnu i pravnu situaciju kako ju je opisao sud koji je uputio zahtjev (presuda od 17. prosinca 2020., Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, t. 18. i navedena sudska praksa), pri čemu tu situaciju ne može ni dovesti u pitanje ni provjeriti (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2011., Gueye i Salmerón Sánchez, C-483/09 i C-1/10, EU:C:2011:583, t. 42., i od 21. lipnja 2016., New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

14 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti polazeći od pretpostavki koje proizlaze iz odluke suda koji je uputio zahtjev.

15 Mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1., kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 30. travnja 2020., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 22. i navedena sudska praksa).

16 Konkretno, različito postupanje, ako dovodi do nepovoljnijeg tretmana dohotka poreznog obveznika države članice koji potječe iz druge države članice u odnosu na tretman dohodaka koji potječu iz prve države članice, može takvog poreznog obveznika odvratiti od ulaganja kapitala u drugu državu članicu (presuda od 29. travnja 2021., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Revenus versés par des OPCVM), C-480/19, EU:C:2021:334, t. 27. i navedena sudska praksa).

17 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, na temelju članka 31. EBF-a, kako ga primjenjuje porezna uprava, primatelj dividendi od dionica uvrštenih na burzi radi trgovanja može, za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit, djelomično odbiti te dividende, pod uvjetom, međutim, da su dionice od kojih potječu navedene dividende uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi.

18 Portugalska vlada osporava postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala ističući da je tijekom razdoblja primjene članka 31. EBF-a pristup portugalskoj burzi bio otvoren svim fizičkim i pravnim osobama bilo koje države članice ili treće zemlje, s obzirom na to da se na tržištu moglo trgovati dionicama i portugalskih i stranih društava.

19 U tom pogledu valja istaknuti to da je točno da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, kako ga primjenjuje porezna uprava, nije razlikovao dividende koje su isplatila rezidentna društva, s jedne strane, od dividendi koje su isplatila nerezidentna društva, s druge strane, s obzirom na to da se uvjet za dopuštanje djelomičnog odbitka primjenjivao bez razlike na te dvije vrste dividendi.

20 Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da nacionalno zakonodavstvo koje se bez razlike primjenjuje na rezidentna i nerezidentna društva može predstavljati ograničenje slobodnog kretanja kapitala, s obzirom na to da čak i razlikovanje koje se temelji na objektivnim kriterijima može stvarno nepovoljno djelovati na prekogranične situacije (presuda od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, t. 55. i navedena sudska praksa).

21 Tomu je tako kada nacionalno zakonodavstvo daje porezne pogodnosti pod uvjetom koji je, iako se primjenjuje bez razlike, po svojoj prirodi ili stvarno svojstven nacionalnom tržištu, tako da ga mogu ispuniti samo rezidentna društva dok ih nerezidentna društva u pravilu ne ispunjavaju (vidjeti presudu od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, t. 56. i navedenu sudsku praksu).

22 Međutim, valja smatrati da praksa u skladu s kojom se povoljniji porezni tretman dividendi uvjetuje time da su dionice koje stvaraju te dividende uvrštene radi trgovanja na nacionalno tržište dovodi, zbog same prirode tog uvjeta, do favoriziranja ulaganja u rezidentna društva i, stoga, stavljanja ulaganja u nerezidentna društva u nepovoljniji položaj.

23 Naime, s jedne strane, valja istaknuti da se društvima koja su uvrštena na burzu i čije su dionice stoga uvrštene radi trgovanja na uređenom tržištu, u pravilu trguje na njihovoj nacionalnoj burzi. S druge strane, iako društva mogu istodobno trgovati svojim dionicama i na inozemnoj burzi i na svojoj nacionalnoj burzi, putem prekograničnog uvrštenja u kotacije, udio nerezidentnih društava kojima se trguje na određenoj burzi općenito je znatno manji od udjela rezidentnih društava.

24 To se utvrđenje uostalom u potpunosti primjenjuje na portugalsku burzu s obzirom na to da je, kao što to proizlazi iz Komisijinih pisanih očitovanja, broj nerezidentnih društava čije su dionice uvrštene na tu burzu zanemariv u odnosu na broj rezidentnih društava i jer ništa ne upućuje na to da bi ta situacija bila drukčija tijekom razdoblja primjenjivosti porezne pogodnosti predviđene nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku.

25 Stoga valja smatrati da porezna praksa – u skladu s kojom primatelj dividendi od dionica uvrštenih na burzi radi trgovanja može, u svrhu utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit, djelomično odbiti te dividende, ali pod uvjetom da su dionice koje stvaraju navedene dividende uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi – može odvratiti osobe koje ispunjavaju uvjete za poreznu pogodnost predviđenu člankom 31. EBF-a od ulaganja u nerezidentna društva te, stoga, čini prepreku slobodnom kretanju kapitala koja je, u načelu, zabranjena člankom 63. UFEU-a.

26 S obzirom na to, i kao što to ističe portugalska vlada, u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a ipak ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu boravišta ili mjesta ulaganja svojeg kapitala.

27 Međutim, ta odredba, u mjeri u kojoj čini odstupanje od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora se usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti na način da je svako porezno zakonodavstvo koje razlikuje porezne obveznike prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s UFEU-om. Naime, odstupanje iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a sâmo je ograničeno člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, prema kojem nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]” (presuda od 29. travnja 2021., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Dohodak koji isplaćuju UCTIS-i), C-480/19, EU:C:2021:334, t. 29. i navedena sudska praksa).

28 Sud je također presudio da stoga treba razlikovati različito postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Da bi se za nacionalni porezni propis moglo smatrati da je u skladu s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju mora se odnositi na situacije koje nisu

objektivno usporedive ili biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (presuda od 29. travnja 2021., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Dohodak koji isplaćuju UCTIS-i), C-480/19, EU:C:2021:334, t. 30. i navedena sudska praksa).

29 Stoga valja ispitati, kao prvo, postoji li objektivna razlika između primatelja dividendi od dionica uvrštenih radi trgovanja na portugalskoj burzi, s jedne strane, i primatelja dividendi od dionica uvrštenih radi trgovanja na inozemnim burzama, s druge strane.

30 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije u državi članici treba ispitati uzimajući u obzir cilj predmetnih nacionalnih odredbi (presuda od 30. travnja 2020., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 26. i navedena sudska praksa).

31 U tom se pogledu portugalska vlada poziva na različitu situaciju u kojoj se tada portugalska burza nalazila u odnosu na burze drugih država članica kao i na okolnost da su porezni obveznici, umjesto odbijanja dividendi od dohotka, mogli od naplaćenog poreza odbiti porez plaćen u inozemstvu na ime tih dividendi.

32 Ti se argumenti ne mogu prihvatiti.

33 Najprije, i porezni obveznik koji ulaže u dionice uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi i porezni obveznik koji ulaže u dionice uvrštene radi trgovanja na inozemnim burzama ulažu svoj kapital u društva kojima se trguje na burzi radi ostvarivanja dobiti.

34 Zatim, u obama se slučajevima ta dobit oporezuje u Portugalu. Međutim, budući da se portugalska vlada poziva na mogućnost poreznih obveznika koji su uložili kapital u dionice uvrštene radi trgovanja na inozemnim burzama da od poreza naplaćenog u Portugalu odbiju porez plaćen u inozemstvu na ime tih dividendi, važno je podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je, u pogledu poreznog pravila kojim se nastoji spriječiti ili ublažiti dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija poreznog obveznika koji prima dividende koje potječu iz druge države članice usporediva s onom poreznog obveznika koje prima dividende koje potječu s nacionalnog područja ako u obama slučajevima ostvarena dobit može u načelu biti predmet lančanog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 55. i navedenu sudsku praksu). Stoga mogućnost poreznih obveznika koji su uložili kapital u dionice uvrštene radi trgovanja na inozemnim burzama da od poreza naplaćenog u Portugalu odbiju porez plaćen u inozemstvu na ime tih dividendi, pod pretpostavkom da se takva mogućnost dokaže, ne može te porezne obveznike staviti u drukčiju situaciju od poreznih obveznika koji su svoj kapital uložili u dionice uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi.

35 Naposljetku, kako iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje tako i iz pisanih očitovanja portugalske vlade proizlazi da je cilj porezne pogodnosti dodijeljene poreznim obveznicima koji su svoj kapital uložili u dionice uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi bio ojačati i razviti portugalsku burzu.

36 Budući da je takav cilj, kao što to proizlazi iz razmatranja u točkama 22. i 23. ove presude, nužno i usko povezan s poticanjem domaćih ulaganja, priznanje da ulaganje u dionice uvrštene radi trgovanja na portugalskoj burzi porezne obveznike stavlja u različitu situaciju od poreznih obveznika koji su uložili u dionice uvrštene radi trgovanja na inozemnim burzama, dok se

člankom 63. stavkom 1. zabranjuju upravo ograničenja prekograničnih kretanja kapitala, lišilo bi tu odredbu smisla (vidjeti analogijom presudu od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama), C-135/17, EU:C:2019:136, t. 68.).

37 Kao drugo, kad je riječ o opravdanju ograničenja važnim razlogom u općem interesu, portugalska vlada tvrdi, s jedne strane, da je porezna praksa o kojoj je riječ u glavnom postupku predstavljala izvršavanje vlastitih poreznih ovlasti Portugalske Republike i da se temeljila na simetriji između prava na oporezivanje dividendi i prava da se odobri neoporezivanje tih dividendi.

38 U tom pogledu valja istaknuti to da, iako je svaka država članica dužna urediti svoj sustav oporezivanja isplaćene dobiti i u tom okviru definirati poreznu osnovicu koja se primjenjuje na dioničare koji primaju dividende, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da države članice ipak moraju ostvarivati svoju poreznu autonomiju uz poštovanje zahtjeva koji proizlaze iz prava Unije, osobito onih koje nameću odredbe UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, što podrazumijeva stvaranje nediskriminirajućeg sustava oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, t. 42. i 45. i navedenu sudsku praksu).

39 Budući da se portugalska vlada, s druge strane, poziva na poticanje burze, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se ograničenje temeljne slobode zajamčene UFEU-om ne može opravdati ciljem isključivo ekonomske prirode (presuda od 25. veljače 2021., Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, t. 40. i navedena sudska praksa).

40 Osim toga, čak kad bi se takav cilj smatrao dopuštenim, nije navedeno ništa iz čega bi se dalo zaključiti da on ne bi bio postignut da se porezna pogodnost, predviđena nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, također primjenjivala na dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na inozemnim burzama i da bi stoga bilo neophodno te dividende isključiti iz primjene te porezne prednosti.

41 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice u skladu s kojom se za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit poreznog obveznika uzima u obzir samo 50 % iznosa dividendi od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzi te države članice, dok se dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzama drugih država članica uzimaju u obzir u cijelosti.

Troškovi

42 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice u skladu s kojom se za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit poreznog obveznika uzima u obzir samo 50 % iznosa dividendi od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzi te države članice, dok se dividende od dionica uvrštenih radi trgovanja na burzama drugih država članica uzimaju u obzir u cijelosti.

Potpisi