

Zaak C-449/20**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

22 september 2020

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) [hoogste bestuursrechter (afdeling belastinggeschillen), Portugal]

Datum van de verwijzingsbeslissing:

1 juli 2020

Verzoekster tot cassatie:

Real Vida Seguros, S. A.

Verweerster in cassatie:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal)

Supremo Tribunal Administrativo

[omissis]

De Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) [hoogste bestuursrechter (afdeling belastinggeschillen), Portugal] heeft de volgende beslissing gegeven:

[omissis]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., [omissis] Porto, heeft beroep in cassatie ingesteld tegen de beslissing [van de] Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [bestuurs- en belastingrechter Porto, Portugal] van 29 juni 2018 voor zover haar beroep daarbij ongegrond is verklaard – de aanvaarding van dividenden op buitenlandse aandelen als belastingkosten, in de vorm van een belastingvoordeel, voor een bedrag van 10 196,54 EUR (belastingjaar 1999) en van 13 406,62 EUR (belastingjaar 2000), waarbij in dit opzicht de aanvullende aanslag in de [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (vennootschapsbelasting)]; hierna:

„IRC”) met betrekking tot de belastingjaren 1999 en 2000 (gedeeltelijk) is gehandhaafd.

I.2. Verzoekster tot cassatie (hierna: „verzoekster”) heeft de volgende argumenten en middelen geformuleerd:

i. [omissis]

ii. Met het onderhavige beroep in cassatie wordt opgekomen tegen de beslissing van de rechter a quo op grond dat deze blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, uitsluitend met betrekking tot de beoordeling van de kwestie inzake de in artikel 31 van het [Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen); hierna: „EBF”) – zoals van toepassing op het moment van de feiten – bedoelde aftrek van dividenden op buitenlandse aandelen, van de nettowinst van de belastingjaren 1999 en 2000, met name omdat hij heeft geoordeeld dat de mogelijkheid tot aftrek waarin de genoemde bepaling voorziet alleen geldt voor dividenden op aandelen die tot de handel op de Portugese [OR. 2] beurs zijn toegelaten en niet voor dividenden op aandelen die tot de handel op buitenlandse beurzen zijn toegelaten;

iii. De belastingregels moeten worden uitgelegd in overeenstemming met de algemene juridische uitleggingsbeginselen, dat wil zeggen aan de hand van de criteria van artikel 9 van de Código Civil (burgerlijk wetboek);

iv. Daaruit volgt dat bij (elke) uitlegging in de eerste plaats moet worden gerefereerd aan en uitgegaan van de letterlijke bewoordingen van de wet, en dat diegene die de wet uitlegt, moet trachten de ratio ervan te achterhalen:

v. Bij de uitlegging van [de wet] mag een betekenis of een bijzonderheid die niet uitdrukkelijk in de wet zelf is aangegeven, alleen worden verklaard aan de hand van het taalgebruik en de (syntactisch-formele) taalkundige opbouw;

vi. Wanneer in de regeling of in de toelichting daarbij niet wordt verwezen naar de oorsprong van de dividenden (nationale aandelen of buitenlandse aandelen) mag diegene die de regeling uitlegt een dergelijk onderscheid dus niet maken;

vii. Voorts is elk onderscheid in die zin in strijd met het Unierecht in het geval van aandelen die tot de handel op de beurzen [van de Unie] zijn toegelaten;

viii. Wanneer de toekenning van het belastingvoordeel afhankelijk wordt gesteld van de nationale oorsprong van het aandeel, is dat eveneens kennelijk in strijd met het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal (artikelen 63 e.v. VWEU);

ix. Dat zou bovendien een kennelijke schending van het beginsel van neutraliteit van de uitvoer van kapitaal opleveren, aangezien een belastingvoordeel wordt toegekend aan de fiscaal ingezetene die inkomsten op het nationale grondgebied verwerft, en niet aan diegene die inkomsten in het buitenland verwerft[.]

x. [omissis] **[OR. 3]** [slotopmerkingen]

xi. [omissis] [slotopmerkingen]

[omissis] [middel van verzoekster]

1.3. [omissis] [procedure]

1.4. Het openbaar ministerie heeft het standpunt ingenomen dat het beroep in cassatie ongegrond moest worden verklaard, aangezien „[...] artikel 31 EBF strekt tot de invoering van een maatregel om de kapitaalmarkt op de Portugese beurs te ondersteunen”.

1.5. [omissis] [procedure]

1.6. Volgens de in cassatie aangevoerde middelen moet worden nagegaan of het, anders dan in de bestreden beslissing is geoordeeld, voor de toepassing van de IRC mogelijk moet zijn om de dividenden op buitenlandse aandelen overeenkomstig artikel 31 EBF af te trekken van de nettowinst over de belastingjaren 1999 en 2000.

[OR. 4] 7. Bijgevolg moet worden vastgesteld of, gelet op artikel 31 EBF, inbreuk is gemaakt op het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal [artikelen 63 e.v. van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)], zoals in het beroep in cassatie wordt aangevoerd.

Aangezien de schending van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal kan leiden tot een verplichting om overeenkomstig artikel 267 VWEU een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen [tenzij wordt geoordeeld dat het Hof dienaangaande reeds duidelijk uitspraak heeft gedaan], moet deze kwestie ambtshalve worden onderzocht, [omissis]. [procedureregels]

Of er sprake is van schending van het beginsel van neutraliteit van de uitvoer van kapitaal moet worden beoordeeld in het licht van de verplichtingen van de staat op grond van artikel 81, onder f), van de Constituição da República Portuguesa (grondwet van de Portugese Republiek).

[omissis]

[omissis] **Feiten**

De volgende feiten werden in de bestreden beslissing bewezen geacht:

- 1) De Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (belastinginspectie van de belastingdienst Porto) heeft bij verzoekster een controle [omissis] uitgevoerd over de belastingjaren 1999 en 2000, die heeft geleid tot correcties van het belastingresultaat ten bedrage van 5 055,88 EUR (belastingjaar

1999) en van 15 816,85 EUR (belastingjaar 2000), dat wil zeggen een totaalbedrag van 20 872,73 EUR [omissis].

- 2) Die correcties betreffen onder meer de niet-aanvaarding van de voorziening voor dubieuze schuldvorderingen van 1 253,35 EUR en 27 050,71 EUR (respectievelijk belastingjaren 1999 en 2000) als fiscale kosten, en de rectificatie van de belastinggrondslag voor een bedrag van 10 196,54 EUR (belastingjaar 1999) en 13 406,62 EUR (belastingjaar 2000) [omissis];

[OR. 5]

- 3) De redenen voor die correcties worden uiteengezet in het verslag van de belastinginspectie [omissis], waarin met name het volgende staat te lezen:

[omissis]

„De boekhoudkundige en fiscale aspecten die volgens de geldende procedures en met de in de gegeven omstandigheden passend geachte grondigheid zijn gecontroleerd, hebben aanleiding gegeven tot de volgende correcties:

III-1 – Belastingjaar 1999

III-1.1 – Correcties van de belastinggrondslag – IRC

III-1.1.1 — Belastingvoordelen

10 778,46 EUR (2 160 888,15 PTE), welk bedrag in het voordeel van de belastingdienst moet worden gecorrigeerd als volgt: [omissis]

- 10 196,54 EUR (2 044 222,75 PTE) – Uit de analyse van de berekeningsgrondslag voor de inkomsten die in aanmerking komen voor de in artikel 31 EBF bedoelde aftrek voor aandelen die tot de handel op de effectenmarkten zijn toegelaten, blijkt dat de belastingplichtige zowel de brutodividenden op Portugese als die op buitenlandse aandelen in aftrek heeft gebracht.

Gelet op het begrip belastingvoordeel en op het feit dat het betrokken voordeel bedoeld was om de nationale effectenmarkt dynamischer te maken, hadden echter alleen de dividenden op aandelen die tot de handel op de nationale effectenmarkt zijn toegelaten in aftrek mogen worden gebracht, en is het betrokken bedrag bijgevolg in overeenstemming met de bovengenoemde wettelijke bepaling gecorrigeerd[.]

[omissis] **[OR. 6]** [omissis]

[omissis] **[OR. 7]** [omissis] [feiten die niet relevant zijn voor het verzoek om een prejudiciële beslissing]

III-2 – Belastingjaar 2000

III-2.1 – Correcties van de belastinggrondslag – IRC

III-2.1.1 — Belastingvoordelen

Uit de analyse van de berekeningsgrondslag van de inkomsten die in aanmerking komen voor de in artikel 31 EBF bedoelde aftrek voor aandelen die tot de handel op de effectenmarkten zijn toegelaten, blijkt dat de belastingplichtige zowel de brutodividenden van Portugese als die van buitenlandse aandelen in aftrek heeft gebracht.

Gelet op het begrip belastingvoordeel en het feit dat het betrokken voordeel bedoeld was om de nationale effectenmarkt dynamischer te maken, hadden echter alleen de dividenden van aandelen die tot de handel op de nationale effectenmarkt waren toegelaten in aftrek mogen worden gebracht, en is in overeenstemming met de bovengenoemde wettelijke bepaling een correctie van 13 406,62 EUR [omissis] doorgevoerd.” [omissis]

[omissis]

[OR. 8] [omissis]

[omissis] **[OR. 9]** [omissis] [feiten die niet relevant zijn voor het verzoek om een prejudiciële beslissing]

[OR. 10]

- 4) Het verslag van de belastinginspectie [omissis] is bij besluit [omissis] aan verzoekster ter kennis gebracht;
- 5) Vervolgens heeft de belastingdienst de IRC-aanslag(en) [omissis] voor de belastingjaren 1999 en 2000 vastgesteld, **die resulteerde(n) in een te betalen belasting van 92 107,83 EUR** [omissis].
- 6) Op 25 september 2003 heeft verzoekster bezwaar gemaakt tegen de in punt 5 bedoelde belastingaanslagen [omissis];
- 7) Het onderhavige beroep in cassatie is op 21 juni 2004 ingesteld [omissis].

[omissis]

[omissis] **In rechte:**

In de bestreden beslissing is met betrekking tot de punten III-1.1.1 en III-2.1.1 van het verslag van de belastinginspectie [omissis] geoordeeld dat het belastingvoordeel van artikel 31 EBF gold voor dividenden van aandelen die tot de handel op de nationale effectenmarkten zijn toegelaten, maar niet voor die welke tot de handel op de effectenmarkten van de andere landen van de Unie zijn toegelaten.

De bovengenoemde regel luidde als volgt:

„Voor de toepassing van de IRS [inkomstenbelasting natuurlijke personen] of de IRC tellen dividenden op tot de handel op de effectenmarkten toegelaten aandelen slechts mee voor 50 %.”

Ter ondersteuning van de gevolgde redenering is betoogd dat die bepaling tot doel had de effectenmarkt te ondersteunen of te ontwikkelen, dat wil zeggen dat er sprake was van een belangrijk openbaar belang, met name van economische aard, dat van hogere waarde werd geacht [OR. 11] dan het doel van belastingheffing, en dat dit openbaar belang in het kader van de machtigingswet en in overeenstemming met het bepaalde in artikel 2, lid 1, EBF moest worden nagestreefd.

Deze laatste bepaling luidt als volgt:

– „Als belastingvoordelen worden beschouwd de uitzonderlijke maatregelen die zijn genomen ter bescherming van niet-fiscale openbare belangen die zwaarder wegen dan de belangen bij de belastingheffing zelf, die door die maatregelen wordt verhinderd.”

Die redenering was ook gebaseerd op een logisch criterium (artikel 9, lid 3, van de Código Civil) volgens hetwelk het, gezien het feit dat artikel 31 EBF bedoeld was om de nationale effectenmarkt te ontwikkelen, niet zinvol is om dezelfde maatregel toe te passen op dividenden op aandelen in het kapitaal van ondernemingen die op beurzen van andere landen van de Unie zijn genoteerd.

Verzoekster betoogt dat een dergelijk onderscheid niet uit de bewoordingen van artikel 15 EBF blijkt en, vooral, dat dit onderscheid in strijd is met het Unierecht aangezien er volgens haar sprake is van een kennelijke schending van het – in de artikelen 63 e.v. VWEU neergelegde – beginsel van het vrije verkeer van kapitaal en van het beginsel van neutraliteit van de uitvoer van kapitaal.

Uit de op de onderhavige zaak toepasselijke uitleggingscriteria volgt allereerst dat rekening moet worden gehouden met de eenheid van het rechtstelsel – artikel 11, lid 1, van de Lei Geral Tributária (algemene belastingwet) en artikel 9, lid 1, van de Código Civil –, waardoor de beoordeling van het betrokken voordeel afhankelijk is van wat kan voortvloeien uit het beginsel en de regels die op de onderhavige zaak van toepassing zijn.

In dit opzicht kan de fiscale behandeling van dividenden op aandelen die tot de handel op nationale beurzen en in de andere landen van de Europese Unie zijn toegelaten, worden beschouwd als een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal als bedoeld in de artikelen 63 e.v. VWEU [oude artikelen 56 e.v. van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (VEG)], die met betrekking tot dat beginsel zijn ingeroepen.

[OR. 12] Wat het vrije verkeer van kapitaal betreft, zijn „alle beperkingen [...] [uitdrukkelijk] verboden” (artikel 63 [VWEU]).

Die bepaling voorziet in afwijkingen, waaronder die welke zijn neergelegd in de „ter zake dienende bepalingen van [de belastingwetgeving van de lidstaten] die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd”, en andere, waaronder de „maatregelen [...] die op grond van de openbare orde [...] gerechtvaardigd zijn” – artikel 65, lid 1, onder a) en b), VWEU (oud artikel 58 VEG).

Voor de toepassing van de afwijking is ook vereist dat er geen sprake is van „willekeurige discriminatie” of van een „verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer”, welke vereisten volgens het genoemde artikel 65, lid 3, gelden voor de in lid 1, onder a) of b), van dat artikel bedoelde gevallen.

[omissis] [verwijzing naar de nationale rechtsleer]

[João Sérgio Ribeiro] verklaart in [*Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, 2e druk, Almedina, 2019], blz. 56, dat „het Hof heeft geoordeeld dat met kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU met name de zogenoemde ‚directe’ investeringen kunnen worden gelijkgesteld, te weten investeringen in de vorm van een deelneming in een onderneming die de mogelijkheid biedt om daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over een vennootschap, en de zogenoemde ‚portefeuillebeleggingen’, te weten investeringen in de vorm van de verwerving van effecten op de kapitaalmarkt met uitsluitend doel te beleggen, zonder invloed op het bestuur van en de zeggenschap over de onderneming te willen uitoefenen” – zoals is uiteengezet in het arrest van 8 juli 2010, Commissie/Portugal (C-171/08, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[OR. 13] Bovendien blijkt uit de raadpleging van „www.curia.europa.eu/juris/-” niet dat het Hof reeds uitspraak heeft gedaan over de schending van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal of het beginsel van de neutraliteit in het in artikel 31 EBF bedoelde geval, zoals dat in de bestreden beslissing is opgevat, dat wil zeggen als een middel om de aftrek voor de toepassing van de IRC uitsluitend voor dividenden op aandelen die op nationale beurzen zijn genoteerd te beperken tot 50 %, zodat nettodividenden die op andere beurzen van landen van Unie zijn verkregen, van die beperking zijn uitgesloten.

Ten slotte wordt het, gelet op het beginsel van voorrang van het [Unierecht] en het beginsel van conforme uitlegging, waaruit voortvloeit dat de prejudiciële verwijzing een essentieel instrument is om de eenvormige uitlegging en toepassing van het Unierecht in alle lidstaten en de samenhang van het stelsel van rechterlijke bescherming van de Unie te waarborgen, alsook gelet op het beginsel van een daadwerkelijke rechtsbescherming van de rechten van particulieren, nuttig

en noodzakelijk geacht het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Is er sprake van schending van het in de artikelen 63 e.v. VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal wanneer overeenkomstig de artikelen 31 en 2 van het Estatuto dos Benefícios Fiscais [regeling inzake belastingvoordelen] voor de toepassing van de Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas [vennootschapsbelasting] (IRC) die ten aanzien van verzoekster tot cassatie is geheven over de belastingjaren 1999 en 2000, 50 % van de dividenden die op nationale (Portugese) beurzen zijn verkregen, kan worden afgetrokken, terwijl dividenden die op beurzen van andere landen van de Unie zijn verkregen, van die aftrek zijn uitgesloten?

[omissis] [procedure]

[omissis] **Beslissing:**

De rechters-raadslieden van de Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, beslissen bij het Hof [OR. 14] een verzoek in te dienen om een prejudiciële beslissing over de bovenstaande vraag en bijgevolg de behandeling van de zaak te schorsen.

[omissis] [verdere procedure]

[omissis] [verwijzing naar de vrijstelling van kosten]

1 juli 2020.

[omissis] [ondertekeningen]