

Sprawa C-449/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

22 września 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

Real Vida Seguros SA

Strona przeciwna:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo

[najwyższy sąd administracyjny]

[...]

Rozpoznający sprawę w Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo [wydziale ds. sporów podatkowych najwyższego sądu administracyjnego]

[...]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S.A., [...] Porto wniósł skargę kasacyjną od wyroku wydanego przez Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [sąd ds. administracyjnych i podatkowych w Porto] w dniu 29/06/2018 w części, w jakiej jego skarga została uznana za bezzasadną – w zakresie uznania dywidend związanych z akcjami zagranicznymi jako kosztu podatkowego tytułem korzyści podatkowej w wysokości 10.196,54 EUR (rok 1999) i 13.406,62 (rok 2000), z jednoczesnym utrzymaniem w tej części (częściowo) dodatkowego

zobowiązania podatkowego [z tytułu Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, (podatku dochodowego od osób prawnych), zwanego dalej „IRC”] za lata 1999 i 2000.

I.2. Przedstawił uwagi, które podsumował w następujący sposób:

i. [...]

ii. Niniejsza skarga kasacyjna zmierza do zakwestionowania orzeczenia sądu z powodu błędu w ocenie stanu prawnego dotyczącego wyłącznie kwestii odliczenia od wyniku finansowego w latach podatkowych 1999 i 2000 dywidend związanych z zagranicznymi akcjami w rozumieniu art. 31 [Estatuto dos Benefícios Fiscais (kodesk korzyści podatkowych), zwany dalej E.B.F.], w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych, w szczególności ponieważ sąd ten uznał, że przewidziane tam odliczenie ma jedynie zastosowanie do dywidend związanych z akcjami dopuszczonymi do obrotu na portugalskiej giełdzie [or 2], wyłączając odliczenie w przypadku dywidend związanych z akcjami dopuszczonymi do obrotu na giełdach zagranicznych;

iii. Przepisy podatkowe powinny być interpretowane w zgodzie z ogólnymi zasadami hermeneutyki prawnej, to znaczy, przy zastosowaniu kryteriów przewidzianych w art. 9 Código Civil [kodeksu cywilnego];

iv. Oznacza to, że literalne brzmienie ustawy powinno stanowić główny punkt referencyjny oraz punkt początkowy dla (jakiegokolwiek) podmiotu dokonującego wykładni oraz że ustawy oparte są na funkcjonalnej racjonalności, do rekonstrukcji której powinien dążyć podmiot dokonujący wykładni;

v. Przy dokonywaniu wykładni [ustawy] nie można wychodzić poza język, konstrukcję lingwistyczną (składniowo – formalną) w celu potwierdzenia znaczenia lub rozróżnienia, które nie zostało wyraźnie wyrażone;

vi. W ten sposób, jeżeli w przepisie lub w jego preambule brak jest jakiegokolwiek odniesienia do pochodzenia dywidend (z akcji krajowych lub zagranicznych), podmiot dokonujący wykładni nie może wprowadzać takiego rozróżnienia;

vii. Ponadto jakiegokolwiek takie rozróżnienie okazuje się sprzeczne z prawem Unii Europejskiej w przypadku akcji dopuszczonych do obrotu na giełdach wspólnotowych,

viii. Jest tak ponieważ uzależnia się stosowanie korzyści podatkowej od kraju pochodzenia akcji z oczywistym naruszeniem zasady swobody przepływu kapitału (art. 63 i nast. TFUE),

ix. Stanowi to również oczywiste naruszenie zasady neutralności wywozu kapitału, ponieważ dochodzi do podatkowego uprzywilejowania rezydenta

podatkowego, który uzyskuje przychody na terytorium kraju, ze szkodą dla rezydenta podatkowego, który uzyskuje przychód za granicą. [.]

x. [...] **[OR 3]** [rozważania podsumowujące]

xi. [...] [rozważania podsumowujące]

[...] [żądania skarżącej]

1.3. [...] [czynności proceduralne]

1.4. Prokurator twierdzi, że skarga jest bezzasadna z uwagi na to, że „[...] »ratio legis« przemawiające za postanowieniami art. 31 E.B.F. polega na ustanowieniu środka, który będzie stanowił bodziec dla rynku kapitałowego na giełdzie portugalskiej”.

1.5. [...] [czynności proceduralne]

1.6. Zgodnie z argumentami skargi kasacyjnej, w przypadku orzeczenia przeciwnego, niż zaskarżony wyrok, należy dokonać dla celów IRC odliczenia od wyniku finansowego dywidend związanych z zagranicznymi akcjami za lata 1999 i 2000 w myśl art. 31 E.B.F.

[or 4] 7. Należy również rozstrzygnąć, czy przyjęta wykładnia art. 31 E.B.F. narusza zasadę swobody przepływu kapitałów (art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – TFUE), na co powołano się we wniesionym odwołaniu.

Ponieważ naruszenie wspomnianej zasady swobody przepływu kapitałów może prowadzić do obowiązku wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE (chyba że już na początku znane jest stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej TSUE), konieczne jest również zbadanie z urzędu tej kwestii, [...]. [przepisy proceduralne]

Jeżeli chodzi o naruszenie zasady neutralności w wywozie kapitału, to należy oceniać je w świetle obowiązków państwa przewidzianych w art. 81 lit. f) konstytucji portugalskiej.

[...]

[...] **[Stan] faktyczny**

W zaskarżonym wyroku ustalono następujący stan faktyczny:

- 1) Skarżący był przedmiotem kontroli [...] przeprowadzonej przez Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto [służby kontroli podatkowej dyrekcji skarbowej w Porto] dotyczącej lat 1999 i 2000, w wyniku której dokonano korekty podatkowej za te lata w wysokości: 5.055,88 EUR (rok 1999) i 15.816,85 EUR (rok 2000), w łącznej kwocie 20.872,73 EUR [...];

- 2) Korekty te opierały się między innymi na braku uznania za koszt podatkowy rezerw z tytułu nieściągalnych wierzytelności w wysokości 1.253,35 EUR i 27.050,71 EUR (odpowiednio, za lata 1999 i 2000) oraz na korektach podstawy opodatkowania w wysokości 10.196,54 EUR (rok 1999) i 13.406,62 EUR (rok 2000) [...];

[or 5]

- 3) Uzasadnienie takiej korekty znajduje się w protokole inspekcji podatkowej [...], gdzie napisano, co następuje:

[...]

„Skontrolowane dokładnie i zgodnie ze stosowanymi w danych okolicznościach procedurami dziedziny księgowości podatkowej doprowadziły do następujących korekt:

III -1 –Rok 1999

III -1.1- Korekta podstawy opodatkowania – IRC

III -1.1.1- Korzyści podatkowe

10.778,46 EUR (2.160.888\$15), kwota korekty na rzecz organu podatkowego, na którą składają się: [...]

- 10.196,54 EUR (2.044.222\$75) – z analizy obliczenia przychodów korzystających z odliczenia przewidzianego dla akcji dopuszczonych do obrotu na giełdzie zgodnie z art. 31 EBF, wynika, że podatnik zaliczył dywidendy brutto związane z akcjami portugalskimi i z akcjami zagranicznymi.*

Niemniej jednak, z uwagi na pojęcie korzyści podatkowej oraz z uwagi na to, że omawiana korzyść została utworzona w celu ożywienia krajowego rynku giełdowego, przy odliczeniu należało uwzględnić jedynie akcje dopuszczone do obrotu na krajowej giełdzie papierów wartościowych, z którego to względu dokonano korekty we wskazanej wysokości na podstawie ww. przepisu ustawy [.]

[...] [OR 6] [...]

[...] [or 7] [stan faktyczny niemający znaczenia dla rozstrzygnięcia kwestii prejudycjalnej]

III - 2 – Rok 2000

III -2.1 - Korekta podstawy opodatkowania – IRC

III-2.1.1- Korzyści podatkowe

Z analizy obliczenia przychodów korzystających z odliczenia przewidzianego dla akcji dopuszczonych do obrotu na giełdzie zgodnie z art. 31 EBF, wynika, że podatnik zaliczył dywidendy brutto związane z akcjami portugalskimi i z akcjami zagranicznymi.

Niemniej jednak, z uwagi na pojęcie korzyści podatkowej oraz z uwagi na to, że omawiana korzyść została utworzona w celu ożywienia krajowego rynku giełdowego, przy odliczeniu należało uwzględnić jedynie akcje dopuszczone do obrotu na krajowej giełdzie papierów wartościowych, z którego to względu dokonano korekty w kwocie 13.406,62 EUR [...], na podstawie ww. przepisu ustawy” [...]

[...]

[OR 8] [...]

[...] **[OR 9]** [...] [stan faktyczny niemający znaczenia dla rozstrzygnięcia kwestii prejudycjalnej]

[or 10]

- 4) W drodze decyzji [...] doręczono skarżącemu protokół z kontroli podatkowej [...];
- 5) Następnie organ podatkowy wydał decyzje określające wysokość zobowiązań z tytułu [...] za lata 1999 i 2000, z których wynikała kwota podatku do zapłaty w wysokości **92.107,83 EUR** [...].
- 6) Skarżący wniósł zażalenie na decyzje wymienione w pkt 5 w dniu 25 września 2003 r. [...];
- 7) Niniejsza skarga kasacyjna została złożona w dniu 21 czerwca 2004 r. [...].

[...]

[...] **Co do prawa:**

W zaskarżonym wyroku postanowiono w odniesieniu do pkt III-1.1.1 i III-2.1.1 protokołu kontroli [...] o stosowaniu korzyści podatkowej przewidzianej w art. 31 EBF w odniesieniu do dywidend wypłaconych z tytułu akcji dopuszczonych do obrotu na giełdach krajowych, ale nie na giełdach pozostałych państw Unii Europejskiej.

Brzmienie tego przepisu było następujące:

„Dywidendy wypłacone z tytułu akcji dopuszczonych do obrotu na giełdzie zaliczane są jedynie w wysokości 50% dla celów Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) [podatku dochodowego od osób fizycznych] lub IRC”.

Na poparcie przyjętego rozumowania, sąd oparł się również na tym, że celem wspomnianego przepisu było ożywienie lub rozwój rynku kapitałowego, to znaczy, istniał istotny interes publiczny, w szczególności o charakterze ekonomicznym, który miał większą [or 11] wartość, niż cel podatkowy, który to interes powinien być brany pod uwagę również zgodnie z ustawą stanowiącą podstawę prawną oraz zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 E.B.F.

Przepis ten ma następujące brzmienie:

- „*Za korzyści podatkowe uznaje się środki o charakterze wyjątkowym ustanowione w celu ochrony pozapodatkowych interesów publicznych, których wartość jest większa niż wartość interesów przemawiających za samym opodatkowaniem i których realizacji stoją one na przeszkodzie*”.

Przyjęty tok rozumowania uwzględnił również kryterium logiczne (art. 9 ust. 3 Código Civil [kodeksu cywilnego]), zgodnie z którym jeżeli postanowienia art. 31 E.B.F. miały na celu rozwój krajowego rynku giełdowego, nie było sensu stosowania tego artykułu do dywidend z akcji reprezentujących kapitał spółek notowanych na giełdach pozostałych krajów Unii Europejskiej.

Skarżący powołuje się na to, że brzmienie wspomnianego art. 15 E.B.F. nie dokonuje takiego rozróżnienia, oraz zasadniczo na to, że dokonane rozróżnienie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej, z uwagi na oczywiste naruszenie zasady swobodnego przepływu kapitału – art. 63 i nast. TFUE, jak również zasady neutralności wywozu kapitału.

Tymczasem z mających zastosowanie do sprawy zasad systemowych wynika przede wszystkim konieczność uwzględnienia jedności systemu prawnego – art. 11 Lei Geral Tributária (ustawy ordynacja podatkowa) i art. 9 ust. 1 C [ódigo] Civil (kodeksu cywilnego)- która uzależnia przyjmowane znaczenie wspomnianej korzyści od tego, co może wynikać z zasad i przepisów mających zastosowanie w niniejszej sprawie.

W związku z tym należy przyjąć, że w przypadku podatkowego traktowania dywidend wypłaconych z tytułu akcji dopuszczonych do obrotu na giełdach krajowych i giełdach pozostałych państw członkowskich chodzi o dziedzinę, w zakresie której działa zasada swobodnego przepływu kapitału, o której mowa w art. 63 i nast. TFUE (uprzednio w art. 56 i nast. Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską – TWE), przywołanych w odniesieniu do stosownej zasady.

[or 12] Jeżeli chodzi o swobodę przepływu kapitału, to przewidziano, że „zakazane są wszelkie ograniczenia” (art. 63).

Postanowienie to doznaje jednak ograniczeń, wśród których znajduje się „*stosowanie odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału*” oraz „*podejmowanie środków uzasadnionych powodami*

związanymi z porządkiem publicznym” - art. 65 ust. 1 lit. a) i b) TFUE (uprzednio art. 58 TWE).

Stosowanie odstępstwa zależy również od tego, czy nie dochodzi do „arbitralnej dyskryminacji” lub „ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału”, które to warunki w myśl art. 65 ust. 3 mają zastosowanie do przypadków z ust. 1 lit. a) i b).

[...] [odniesienie do doktryny krajowej]

Jak twierdzi [João Sérgio Ribeiro] na stronie 56 [Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, wyd. 2, Almedina, 2019 r.], „Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że można zrównać z przepływem kapitałów w rozumieniu art. 63 TFUE w szczególności tzw. inwestycje »bezpośrednie«, to znaczy, inwestycje w postaci uczestnictwa w danej spółce, które dają możliwość rzeczywistego uczestniczenia w jej zarządzaniu i kontrolę nad nią; jak również tak zwane inwestycje »portfelowe«, to znaczy inwestycje w formie nabycia papierów na rynku kapitałowym w jedynym tylko celu dokonania inwestycji finansowej bez intencji wywierania wpływu na zarząd i kontrolę spółki” – podobnie jak stwierdzono w wyroku wydanym w sprawie C-171/08, Komisja/Portugalia z dnia 8 lipca 2010 r., pkt 49 i w przytoczonym tam wcześniejszym orzecznictwie.

[or 13] Ponadto, z dokonanej konsultacji strony «www.curia.europa.eu/juris/» nie wydaje się, aby orzecznictwo TSUE wypowiedziało się już odnośnie do naruszenia wspomnianej zasady swobodnego przepływu kapitału lub zasady neutralności w przypadku, o którym mowa w art. 31 EBF w wykładni nadanej temu artykułowi w obecnie analizowanym orzeczeniu, to znaczy, stanowiącym formę ograniczenia odliczenia dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (IRC) do 50% do dywidend z akcji notowanych jedynie na giełdach krajowych, w taki sposób, że z owego ograniczenia wyłączone zostają dywidendy netto uzyskane na pozostałych giełdach państw Unii Europejskiej.

Wreszcie, biorąc pod uwagę zasady prymatu prawa wspólnotowego i zgodnej wykładni, dla których realizacji istotnym instrumentem jest odesłanie prejudycjalne w celu zapewnienia zamierzonych jednolitej wykładni i jednolitego stosowania prawa Unii we wszystkich państwach członkowskich, jak również spójności systemów ochrony sądowej w Unii i zasady skutecznej ochrony sądowej praw jednostek, stosowne i konieczne jest wystąpienie do TSUE z wnioskiem o wydanie na podstawie art. 267 TFUE orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następującego pytania prejudycjalnego:

Czy okoliczność, że zgodnie z art. 31 i 2 Estatuto dos Benefícios Fiscais [kodeksu korzyści podatkowych] do celów imposto sobre [o rendimento] [das pessoas coletivas (IRC) [podatku dochodowego od osób prawnych], nałożonego na skarżącego za lata 1999 i 2000, odliczeniu do 50% podlegają dywidendy uzyskane na giełdach krajowych (portugalskich), przy czym przyjmuje się, że ze wspomnianego odliczenia są wyłączone dywidendy

uzyskane na pozostałych giełdach państw Unii Europejskiej, jest sprzeczna z art. 63 i nast. TFUE?

[...] [czynności proceduralne]

[...] **Postanowienie:**

Sędziowie wydziału podatkowego Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego) postanawiają skierować do Trybunału Sprawiedliwości [or 14] Unii Europejskiej wyżej przedstawione pytanie prejudycjalne i w konsekwencji, zawiesić postępowanie.

[...] [związane z tym czynności proceduralne]

[...] [postanowienie o zwolnieniu z kosztów]

1 lipca 2020 r.

[...] [podpisy]