

Sprawa C-545/19**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

17 lipca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego — CAAD)] (Portugalia)

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

9 lipca 2019 r.

Strona skarżąca:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Strona przeciwna:

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny)

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (centrum arbitrażu administracyjnego)

CAAD: Arbitraż podatkowy

[...]

Przedmiot postępowania: Podatek dochodowy od osób prawnych (IRC) – Opodatkowanie dywidend otrzymanych przez instytucje zbiorowego inwestowania (OIC) mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (Niemcy) – Artykuł 22 Estatuto dos Benefícios Fiscais (ustawy o korzyściach podatkowych, zwanej dalej „EBF”).

ORZECZENIE SĄDU ARBITRAŻOWEGO

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym — art. 267 lit. a) TFUE]

Przedmiotem niniejszego postępowania arbitrażowego jest ocena zgodności z postanowieniami Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) uregulowania krajowego, które na mocy art. 22 [...] EBF zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy wypłacane przez podmioty mające siedzibę w Portugalii na rzecz instytucji zbiorowego inwestowania z siedzibą w tym państwie, które zostały utworzone i działają zgodnie z prawem portugalskim, natomiast na podstawie art. 3 ust. 1 lit. d), art. 4 [...] [ust. 2] i [...] ust. 3 lit. c), art. 87 ust. 4 i art. 94 ust. 1 lit c), ust. 3 lit. b), ust. 5 i ust. 6 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) opodatkowuje w sposób ostateczny według stawki 25 % z tytułu poboru podatku u źródła dywidendy wypłacane przez podmioty będące rezydentami na rzecz instytucji zbiorowego inwestowania mających siedzibę w innym państwie członkowskim [...] Unii Europejskiej [(...) UE] — w niniejszej sprawie w Niemczech —, które w związku z tym nie są utworzone zgodnie z prawem krajowym.

Skarżąca, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, instytucja zbiorowego inwestowania utworzona zgodnie z prawem niemieckim, posiadająca portugalski numer identyfikacji podatkowej 712171860, z siedzibą [...] [w] Niemczech, reprezentowana przez spółkę zarządzającą ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH z siedzibą w tym samym miejscu, złożyła [...] przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira (organowi podatkowemu i celnemu) wniosek [o wszczęcie postępowania arbitrażowego] mający na celu stwierdzenie sprzeczności z prawem i stwierdzenie nieważności decyzji o pobraniu u źródła podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2015 i 2016 z powodu naruszenia prawa, ponieważ zdaniem skarżącej mające zastosowanie przepisy krajowe są [bezpośrednio] sprzeczne z [...] postanowieniami art. 63 [...] TFUE i naruszają zasadę niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową, ustanowioną w art. 18 [...] TFUE.

Argumenty stron:

Skarżąca podnosi zasadniczo następujące argumenty: [OR. 2]

Dywidendy uznaje się za przychody z zysków finansowych zgodnie z przepisami art. 20 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z przepisami krajowymi wszystkie dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem podatnikowi, który jest również rezydentem w Portugalii, podlegają opodatkowaniu u źródła według stawki w wysokości 25 % z tytułu należnego podatku.

Jednakże w odniesieniu do instytucji zbiorowego inwestowania utworzonych na mocy prawa krajowego w sytuacji, gdy wystąpiły zdarzenia podlegające opodatkowaniu, instytucje te były zwolnione z podatku od osób prawnych od uzyskanych dywidend zgodnie z art. 22 ust. 3 z EBF w brzmieniu wynikającym z

dekretu z mocą ustawy nr 7/2015 z dnia 13 stycznia 2015 r., mającego zastosowanie do uzyskanych dochodów, począwszy od dnia 1 lipca 2015 r.

W celu utworzenia funduszu inwestycyjnego zgodnie z krajowym systemem prawnym [Regime Geral dos OIC (ogólny system instytucji zbiorowego inwestowania) przyjętym ustawą nr 16/2015, zmienioną dekretem z mocą ustawy nr 124/2015 z dnia 7 lipca 2015 r.] wymagane jest, aby fundusz inwestycyjny miał siedzibę w Portugalii, co wyklucza, by instytucja zbiorowego inwestowania będącą rezydentem innego [...] [państwa członkowskiego] Unii mogła zostać utworzona zgodnie z prawem krajowym i mogła skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 22 EBF.

Utworzenie instytucji zbiorowego inwestowania nie podlega w Portugalii wymogowi uzyskania uprzedniego zezwolenia Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (komisji rynku papierów wartościowych, zwanej dalej „CMVM”) zgodnie z warunkami określonymi w art. 19 ust. 1 ogólnego systemu instytucji zbiorowego inwestowania, ale konieczne jest spełnienie licznych wymogów pod nadzorem CMVM, co nie ma miejsca w przypadku instytucji zbiorowego inwestowania utworzonych na mocy prawa [...] innych [państw członkowskich] [...] Unii, które to instytucje podlegają w swoich państwach uprawnieniom nadzorczym odpowiedniego organu regulacyjnego.

W latach 2015 r. (od lipca) i 2016 r. instytucja zbiorowego inwestowania utworzona zgodnie z ogólnym systemem instytucji zbiorowego inwestowania, która otrzymała dywidendy wypłacane przez spółki z siedzibą w Portugalii, podlegała bardziej korzystnemu systemowi podatkowemu niż system mający zastosowanie do instytucji zbiorowego inwestowania utworzonej na podstawie ustawodawstwa jakiegokolwiek innego [...] [państwa członkowskiego] Unii, która otrzymała dywidendy od spółek portugalskich.

Okoliczność ta nabiera większego znaczenia w przypadku skarżącej, która nie może uzyskać w państwie swojej siedziby (Niemcy) zwrotu podatku pobranego u źródła (Portugalia), gdyż przysługuje jej status podmiotu zwolnionego z podatku.

Jak stwierdzono w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydanym w sprawie [...] C-35/98, Verkooijen, dywidendy wypłacone skarżącej przez spółki będące rezydentami w Portugalii można uznać za przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE i dyrektywy 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r.

Zgodnie z orzecnictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, pojęcie dyskryminacji w świetle prawa Unii oznacza, że: i) porównywalne sytuacje nie mogą być [OR. 3] traktowane inaczej, chyba że różnicowanie jest obiektywnie uzasadnione i proporcjonalne do celu, do którego dążą przepisy krajowe [(...) Ruckdeschel, (...) 16/77, (...); (...) Bachmann, (...) 204/90]; ii) pojawienie się formalnej dyskryminacji może w rzeczywistości odpowiadać brakowi dyskryminacji materialnej [(...)13/63, (Komisja/Włochy) (...)]; iii) wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową jest zakazana, ponieważ

ogranicza ona podstawowe swobody przewidziane w TFUE, w związku z czym zakaz ten obejmuje wszystkie formy dyskryminacji i wszelkie inne kryteria rozróżnienia, które mogą prowadzić do tego samego rezultatu [wyrok Commerzbank, (...) C-330/91], oraz iv) w celu ustalenia, czy przepis krajowy jest dyskryminujący, nie jest konieczne, aby w praktyce dotyczył dużej liczby znacznie obywateli innych państw członkowskich [(...) O'Flynn, (...) C-237/94, 1996, (...)].

Z orzecznictwa Unii wynika, że ogólny zakaz przewidziany w art. 63 TFUE obejmuje zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie ograniczenia, w tym środki i praktyki administracyjne dotyczące wszelkiego rodzaju inwestycji.

W tym konkretnym przypadku można by sądzić, zdaniem skarżącej, że skoro nie jest ona podmiotem utworzonym w Portugalii, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją krajowej instytucji zbiorowego inwestowania. Skarżąca twierdzi jednak, że przedmiotem sporu jest dyskryminujące traktowanie w zakresie swobodnego przepływu kapitału i dostępu skarżącej do rynku kapitałowego w oparciu o kryterium przynależności państwowej, w związku z czym skarżąca i instytucje zbiorowego inwestowania mające siedzibę w Portugalii znajdują się w porównywalnych sytuacjach.

Chociaż ustawodawstwo krajowe nie przewiduje żadnego środka mającego na celu zwalczanie nadużyć, skarżąca uważa, że ustawodawstwo to uniemożliwia jej faktyczne korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ nie może ona utworzyć funduszu inwestycyjnego w Portugalii w sposób zgodny z prawem ze względu na to, iż jej spółka zarządzająca nie ma siedziby w tym państwie.

Powoduje to dyskryminujące traktowanie i wyraźne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane na mocy art. 63 TFUE i art. 1 dyrektywy 88/361, gdyż w niniejszym sporze skarżąca podlega w Portugalii opodatkowaniu podatkiem od dywidend otrzymanych w tym państwie, natomiast instytucje zbiorowego inwestowania utworzone zgodnie z prawem portugalskim są zwolnione z podatku od takich samych dochodów [zob. wyroki Trybunału wydane w sprawach od C-338/11 do C-347/11 — (...) Santander Asset Management SGIIC, S.A. i C-480/16 — (...) Fidelity Funds].

W tym względzie skarżąca uważa, że przepis zawarty w art. 22 EBF [...] jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej w zakresie, w jakim narusza postanowienia TFUE [OR. 4] dotyczące zasady niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową i swobodnego przepływu kapitału, o których mowa w art. 63.

Natomiast organ podatkowy i celny podnosi, co następuje:

Skarżąca pominęła dwa aspekty mające zasadnicze znaczenie dla całościowego zdefiniowania ram podatkowych instytucji zbiorowego inwestowania:

- pierwszy z nich odnosi się do przysługującej prawodawcy możliwości „zmniejszenia” obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych zainteresowanych podatników poprzez odliczenie od podstawy opodatkowania dochodów zwykle otrzymywanych przez instytucje zbiorowego inwestowania, to znaczy dochodów kapitałowych (art. 5 ustawy o podatkach dochodowych od osób prawnych), dochodów z nieruchomości (art. 8 wspomnianej ustawy) i zysków kapitałowych (art. 10 rzeczonyj ustawy) zgodnie z przepisami art. 22 ust. 3 EBF, a także poprzez zastosowanie zwolnienia z gminnego podatku dochodowego od osób prawnych i państwowego podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z przepisami art. 22 ust. 6 EBF poprzez przeniesienie opodatkowania na obszar opłaty skarbowej (ogólna stawka opłaty skarbowej obejmowała pozycję 29, która przewiduje kwartalne opodatkowanie według stawki 0,0025 % wartości księgowej netto instytucji zbiorowego inwestowania prowadzących działalność w zakresie instrumentów rynku pieniężnego i depozytów oraz według stawki 0,0125 % wartości księgowej netto pozostałych instytucji zbiorowego inwestowania, przy czym w tym przypadku podstawa opodatkowania może obejmować wypłacone dywidendy i dotyczy jedynie instytucji zbiorowego inwestowania objętych zakresem zastosowania art. 22 EBF, z wyłączeniem instytucji zbiorowego inwestowania utworzonych i działających na mocy prawa obcego);
- drugi pominięty aspekt dotyczy szczególnego opodatkowania, zgodnie z art. 88 [...] ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22 [...] ust. 8 EBF, według stawki w wysokości 23 % dywidend wypłaconych instytucjom zbiorowego inwestowania mającym siedzibę w Portugalii, jeżeli udziały, w związku z którymi otrzymano takie dochody, nie pozostawały w posiadaniu tego samego podatnika w sposób nieprzerwany przez okres jednego roku poprzedzającego datę ich wydania do dyspozycji i nie zostały zachowane przez czas konieczny do zakończenia tego okresu.

W odniesieniu do systemu podatkowego funduszy inwestycyjnych utworzonych w Niemczech do dnia 31 grudnia 2017 r. organ podatkowy będący stroną przeciwną postępowania, w oparciu o informacje pochodzące ze strony internetowej Deloitte tax@hand, dostępnej pod adresem: www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, podnosi, co następuje:

- a) fundusze inwestycyjne utworzone na mocy prawa niemieckiego były dotychczas traktowane jako instytucje inwestycyjne podlegające zasadzie przejrzystości podatkowej, dzięki czemu uzyskane dochody były opodatkowane w obszarze inwestorów uczestniczących w funduszu inwestycyjnym w Niemczech, niezależnie od wypłaty dochodów; [OR. 5]
- b) dochody wypłacone i dochody przypisane (jak również zyski tymczasowe) były ogólnie uznawane za dochody kapitałowe i opodatkowane według stałej stawki w wysokości 25 %, powiększonej o podatek solidarnościowy i,

w stosownych przypadkach, o podatek kościelny, według maksymalnej stawki w wysokości 28,625 %, a fundusz inwestycyjny był zobowiązany do publikowania dziennych i rocznych sprawozdań zawierających informacje istotne z punktu widzenia podatkowego.

W związku z tym organ podatkowy uważa, że systemy podatkowe mające zastosowanie do instytucji zbiorowego inwestowania utworzonych na mocy portugalskiego prawa krajowego oraz do takich instytucji utworzonych i mających siedzibę w Niemczech nie są zasadniczo porównywalne [...], ponieważ te pierwsze podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od dochodów podlegających opodatkowaniu, które obejmują przychody krańcowe, a ich opodatkowanie jest ujęte głównie w opłacie skarbowej, natomiast te drugie były zwolnione z podatku dochodowego i najwyraźniej również z innych podatków.

Ponadto [...] nie zostało wykazane, że nawet jeśli skarżąca nie może uzyskać zwrotu podatku pobranego u źródła (Portugalia) w państwie swojej siedziby (Niemcy) ze względu na jej status podmiotu zwolnionego z podatku, część podatku, która nie została zwrócona funduszowi inwestycyjnemu, nie może zostać odzyskana przez inwestorów posiadających jednostki uczestnictwa.

Celem art. 63 [...] TFUE [...] jest zapewnienie swobodnego przepływu kapitału zarówno na europejskim rynku wewnętrznym, jak i między tym rynkiem a państwami trzecimi, przy czym zakazane są wszelkie ograniczenia lub dyskryminacja wynikające z odmiennego traktowania pod względem podatkowym, na mocy przepisów prawa krajowego, podmiotów z [innych państw członkowskich] [...] lub państw trzecich, stwarzające bardziej niekorzystne warunki gospodarcze dla takich podmiotów i mogące je zniechęcać do inwestowania w Portugalii.

Organ podatkowy podnosi następnie, że w niniejszej sprawie nie można stwierdzić, iż mamy do czynienia z obiektywnie porównywalnymi sytuacjami, ponieważ opodatkowanie dywidend odbywa się według dwóch różnych mechanizmów i nic nie wskazuje na to, że obciążenie podatkowe dywidend otrzymywanych przez instytucje zbiorowego inwestowania objęte zakresem zastosowania art. 22 [...] EBF [...] jest mniejsze niż obciążenie podatkowe dywidend, które skarżąca otrzymuje w Portugalii.

To z czym się tu spotykamy, to prima facie dyskryminacja w sposobie opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami instytucjom zbiorowego inwestowania niebędącym rezydentami, która jednak nie jest równoznaczna z dyskryminacją materialną.

Organ podatkowy stwierdza, że pomimo iż system podatkowy mający zastosowanie do instytucji zbiorowego inwestowania utworzonych na mocy prawa krajowego przewiduje zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami, to jednak taki system podatkowy nie wyklucza opodatkowania

wspomnianych dochodów w sposób szczególny (podatek dochodowy od osób prawnych), ani w ramach opłaty skarbowej, ponieważ te same dochody są włączone do wartości księgowej netto wymienionych instytucji zbiorowego inwestowania, w związku z czym nie można zasadniczo stwierdzić, iż sytuacja owych instytucji zbiorowego inwestowania oraz sytuacja funduszy inwestycyjnych utworzonych i mających siedzibę w innych [państwach członkowskich] [...], otrzymujących dywidendy od podmiotów portugalskich, są obiektywnie porównywalne.

Okoliczności faktyczne

Po ocenie dowodów z dokumentów przedłożonych w ramach postępowania, za zgodą stron uznaje się następujące okoliczności faktyczne za udowodnione:

1. Skarżąca jest instytucją zbiorowego inwestowania utworzoną na podstawie umowy zgodnie z prawem niemieckim, mającą siedzibę w Niemczech i zarządzaną przez spółkę zarządzającą funduszem inwestycyjnym, również mającą siedzibę w Niemczech. Natomiast w Portugalii skarżąca podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych jako podmiot niebędący rezydentem, nieposiadający stałego miejsca prowadzenia działalności w tym państwie.
2. Skarżąca jest autonomicznym otwartym funduszem inwestycyjnym, opartym na umowie między spółką zarządzającą, inwestorami i bankiem odpowiedzialnym za deponowanie zbywalnych papierów wartościowych, a jego jedynym celem jest administrowanie i zarządzanie jego aktywami oraz inwestowanie tych aktywów.
3. Ponieważ skarżąca nie ma formy spółki, nie podlega ona obowiązkowi wpisu do niemieckiego rejestru handlowego, w związku z czym nie może być podmiotem praw i obowiązków;
4. Zgodnie z przepisami niemieckiego prawa regulującego fundusz inwestycyjny aktywa funduszu inwestycyjnego są współwłasnością inwestorów; spółka zarządzająca inwestuje kapitał funduszu we własnym imieniu.
5. Udziały nabyte przez inwestorów nie dają im praw głosu ani uprawnień do rozporządzania aktywami skarżącej. Uprawnienia te przysługują wyłącznie spółce zarządzającej, a inwestorzy mają jedynie prawo do otrzymania odpowiednich dywidend lub żądania zwrotu wartości udziałów w dowolnej chwili.
6. Zarówno skarżący fundusz inwestycyjny, jak i jego spółka zarządzająca podlegają nadzorowi Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).
7. Skarżąca jest rezydentem w Niemczech dla podatkowych i podlega w tym państwie podatkowi dochodowemu od osób prawnych, chociaż jest zwolniona z tego podatku na podstawie art. 1 ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych — „German Corporate Income Tax” — i art. 11 ust. 1, 2 niemieckiej ustawy o podatku od inwestycji — „German Investment Tax

Act” —, co uniemożliwia jej odzyskanie podatków naliczonych za granicą w formie potrącenia z tytułu międzynarodowego unikania podwójnego opodatkowania lub ubieganie się o zwrot tych podatków. [OR. 7]

8. W latach 2015 i 2016 skarżąca posiadała udziały w różnych spółkach będących rezydentami w Portugalii, zdeponowane w BNP Paribas Securities Services, który to podmiot był odpowiedzialny za przechowywanie papierów wartościowych posiadanych w Portugalii.
9. Dywidendy, które skarżąca otrzymała w latach 2015 i 2016, zostały opodatkowane u źródła według stawki 25 % zgodnie z art. 87 [...] [ust.] 4 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w łącznej kwocie 39 371,29 EUR, wpłaconej do skarbu państwa na podstawie deklaracji nr 80447153102 (grudzień 2015 r.) i nr 80460582763 (maj 2016 r.).
10. W odniesieniu do roku 2015 skarżąca uzyskała zwrot kwoty równej 5 065,98 EUR zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Portugaliją a Niemcami, która określa stawkę opodatkowania dywidend w wysokości 15 %.
11. W dniu 29 grudnia 2017 r. skarżąca wniosła zażalenie na decyzje, na mocy których dokonano poboru u źródła podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2015 i 2016, wnosząc o stwierdzenie nieważności tych decyzji z powodu bezpośredniego naruszenia prawa Unii, a także o uznanie jej prawa do zwrotu podatku nienależnie zapłaconego w Portugalii.
12. Decyzja o oddaleniu zażalenia została doręczona skarżącej w dniu 13 listopada 2018 r.
13. Wniosek [...] [o wszczęcie postępowania arbitrażowego] wpłynął do CAAD w dniu 12 lutego 2019 r.
14. Strona skarżąca wnosi o stwierdzenie nieważności decyzji w sprawie poboru podatku u źródła w odniesieniu do pozostałej kwoty, to znaczy 34 305,31 EUR.

Portugalskie przepisy podatkowe istotne dla rozstrzygnięcia sporu, obowiązujące w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych:

– Ustawa o korzyściach podatkowych

„Artykuł 22 – Instytucje zbiorowego inwestowania

1 – Fundusze inwestujące w zbywalne papiery wartościowe, fundusze inwestujące w nieruchomości, spółki inwestujące w zbywalne papiery wartościowe oraz spółki inwestujące w nieruchomości, które zostały utworzone i działają zgodnie z prawem krajowym, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach określonych w niniejszym artykule.

[...]

3 – W celu ustalenia dochodów podlegających opodatkowaniu nie uwzględnia się dochodów, o których mowa w art. 5, 8 i 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, chyba że dochody te pochodzą od podmiotów mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie, na terytorium lub w regionie podlegającym znacznie korzystniejszemu systemowi podatkowemu, które znajdują się na liście zatwierdzonej zarządzeniem członka rządu odpowiedzialnego za finanse, ani wydatków związanych z takimi dochodami lub przewidzianych w art. 23–A ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ani też dochodów — w tym rabatów — oraz wydatków związanych z opłatami za zarządzanie lub innymi opłatami uiszczonymi podmiotom, o których mowa w ust. 1.

[...]

6 – Podmioty, o których mowa w ust. 1, są zwolnione z podatku gminnego i państwowego [podatku dochodowego od osób prawnych].

7 – Artykuły 73, 74, 76 i 78 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się odpowiednio do połączeń, podziałów i objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny pomiędzy podmiotami, o których mowa w ust. 1, w tym podmiotami nieposiadającymi osobowości prawnej, przy czym system wnoszenia aktywów przewidziany w art. 73 ust. 3 wspomnianej ustawy stosuje się do objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny.

8 – W ramach niniejszego systemu stosuje się odpowiednio specjalne stawki podatku przewidziane w art. 88 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

[...]

10 – Pobór u źródła podatku dochodowego od osób prawnych nie jest wymagany w odniesieniu do dochodów podatników wskazanych w ust. 1.

[...]

14 – Przepisy ust. 7 stosuje się do i wymienionych w tym ustępie transakcji, w których biorą udział podmioty, których siedziba, siedziba faktycznego zarządu lub siedziba statutowa znajduje się na terytorium Portugalii lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym, pod warunkiem że w tym ostatnim przypadku istnieje obowiązek współpracy administracyjnej w dziedzinie wymiany informacji i pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności równoważny obowiązkowi istniejącemu w Unii Europejskiej.

15 – Podmioty zarządzające spółkami lub funduszami inwestycyjnymi wymienionymi w ust. 1 ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania

podatkowe spółek lub funduszy inwestycyjnych, których zarządzenie zostało im powierzzone.

[...].”

– Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

„Artykuł 3 – Podstawa opodatkowania

1 – Podatek dochodowy od osób prawnych jest pobierany od:

[...]

d) dochodów z kategorii, które są brane pod uwagę do celów podatku dochodowego od osób fizycznych, a także wzrostów wartości majątku uzyskanych nieodpłatnie przez podmioty wskazane w ust. 1 lit. c) poprzedniego artykułu, które nie mają stałego miejsca prowadzenia działalności lub które, mając takie stałe miejsce prowadzenia działalności, nie mogą przypisać owych zysków do wspomnianego stałego miejsca prowadzenia działalności.

[...].”

„Artykuł 4 – Zakres obowiązku podatkowego

[...][OR. 9]

2 – Osoby prawne i inne podmioty, które nie mają ani siedziby statutowej, ani siedziby faktycznego zarządu na terytorium Portugalii, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych tylko w odniesieniu do dochodów uzyskanych na tym terytorium.

3 – Do celów ustępu poprzedniego za dochody uzyskane na terytorium Portugalii uznaje się dochody przypisane stałemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej znajdującemu się na tym terytorium, a także dochody, które nie spełniając wspomnianego wymogu, są wskazane poniżej:

[...]

c) dochody wymienione poniżej, których płatnik ma rezydencję, siedzibę statutową lub siedzibę faktycznego zarządu na terytorium Portugalii lub których płatność można przypisać stałemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej znajdującemu się na tym terytorium:

[...]

3) inne dochody kapitałowe;

[...]

„Artykuł 87 – Stawki podatku

[...]

4 – Stawka podatku dochodowego od osób prawnych mająca zastosowanie do dochodów podmiotów, które nie mają siedziby statutowej ani siedziby faktycznego zarządu na terytorium Portugalii lub które nie mają na tym terytorium stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, do którego można przypisać takie dochody, wynosi 25 % [...].”

„Artykuł 88 – Specjalne stawki podatku

[...]

11 – Dochody wypłacane przez podmioty opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych podatnikom, którzy są zwolnieni z podatku całkowicie lub częściowo, włączywszy w to w tym przypadku dochody kapitałowe, jeżeli udziały, w związku z którymi otrzymano takie dochody, nie pozostawały w posiadaniu tego samego podatnika w sposób nieprzerwany przez okres jednego roku poprzedzającego datę ich wydania do dyspozycji i nie zostały zachowane przez czas konieczny do zakończenia tego okresu, są opodatkowane według specjalnej stawki wynoszącej 23 %.

[...].”

Artykuł 94 – Podatek u źródła

1 – Podatek dochodowy od osób prawnych jest pobierany u źródła w odniesieniu do następujących dochodów uzyskanych na terytorium Portugalii:

[...]

c) dochodów kapitałowych, nieuwzględnionych w poprzednich punktach i dochodów z nieruchomości, zgodnie z definicją do celów podatku dochodowego od osób fizycznych, gdy osoba zobowiązana do wypłaty takich dochodów i zysków jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych lub gdy stanowią one wydatek związany z działalnością gospodarczą lub zawodową podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących rachunkowość lub zobowiązanych do prowadzenia rachunkowości;

[...]

3 – Pobór u u źródła ma charakter zaliczki na podatek, z wyjątkiem następujących przypadków, w których ma charakter ostateczny: [OR. 10]

[...]

b) jeżeli, z wyjątkiem dochodów uzyskanych z nieruchomości, osobą uzyskującą dochód jest podmiot niebędący rezydentem, który nie ma stałego miejsca

prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Portugalii lub który go posiada, ale dany dochód nie może zostać przypisany temu stałemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej.

[...]

5 – Z postanowień poprzedniego ustępu wyłączony jest pobór podatku, który zgodnie z ust. 3 ma [...] charakter ostateczny i do którego zastosowanie mają stawki podatkowe określone w art. 87.

6 – Obowiązek pobrania u źródła podatku dochodowego od osób prawnych powstaje w dniu, w którym identyczny obowiązek jest przewidziany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych lub, w razie jego braku, w dniu wydania dochodu do dyspozycji beneficjenta, przy czym kwoty pobrane muszą być wpłacone na rzecz państwa przed 20. dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały pobrane, na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w przepisach wykonawczych do niej.

[...]

– Ustawa o opłacie skarbowej — Stawka ogólna

„29 – Wartość księgowa netto instytucji zbiorowego inwestowania objętych zakresem zastosowania art. 22 EBF:

29.1 – instytucje zbiorowego inwestowania, które inwestują wyłącznie w instrumenty rynku pieniężnego i depozyty: 0,0025 % wartości księgowej netto za każdy kwartał;

29.2 – pozostałe instytucje zbiorowego inwestowania: 0,0125 % wartości księgowej netto za każdy kwartał”.

W związku z powyższym niniejszy sąd [...] [arbitrażowy] w składzie jednoosobowym zwraca się [...] do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 267 [...] TFUE lit. a) o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

- 1) Czy art. 56 [WE] (obecnie art. 63 TFUE) dotyczący swobodnego przepływu kapitału lub art. 49 [WE] (obecnie art. 56 TFUE) dotyczący swobody świadczenia usług stoją na przeszkodzie systemowi podatkowemu, takiemu jak będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, określone w art. 22 Estatuto dos Benefícios Fiscais (ustawy o korzyściach podatkowych), który przewiduje pobór podatku u źródła o charakterze ostatecznym od dywidend wypłacanych przez spółki portugalskie na rzecz instytucji zbiorowego inwestowania niebędących rezydentami Portugalii i mających siedzibę w innych [państwach członkowskich] [...] Unii, przy czym jednocześnie instytucje zbiorowego inwestowania utworzone zgodnie z portugalskim ustawodawstwem podatkowym i będące rezydentami do celów

podatkowych w Portugalii mogą skorzystać ze zwolnienia z podatku pobieranego u źródła od wspomnianych dochodów?

- 2) Czy uregulowanie krajowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które przewiduje pobór podatku u źródła od dywidend wypłacanych instytucjom zbiorowego inwestowania niebędącym rezydentami oraz zastrzegają na rzecz instytucji zbiorowego inwestowania będących rezydentami możliwość uzyskania zwolnienia z takiego poboru u źródła, powodują niekorzystne traktowanie [OR.11] dywidend wypłacanych instytucjom zbiorowego inwestowania niebędącym rezydentami, gdyż te ostatnie nie mają żadnej możliwości skorzystania z rzeczzonego zwolnienia?
- 3) Czy system podatkowy mający zastosowanie do posiadaczy jednostek uczestnictwa instytucji zbiorowego inwestowania ma znaczenie dla oceny dyskryminującego charakteru prawa portugalskiego przewidującego szczególne i odmienne traktowanie pod względem podatkowym instytucji zbiorowego inwestowania (będących rezydentami), z jednej strony, i posiadaczy jednostek uczestnictwa instytucji zbiorowego inwestowania, z drugiej strony? Czy też, biorąc pod uwagę, że na system podatkowy dotyczący instytucji zbiorowego inwestowania będących rezydentami nie ma żadnego wpływu okoliczność, iż posiadacze ich jednostek uczestnictwa są lub nie są rezydentami w Portugalii, w celu określenia porównywalnego charakteru sytuacji w ramach oceny dyskryminacyjnego charakteru wspomnianego uregulowania należy wziąć pod uwagę jedynie opodatkowanie mające zastosowanie na poziomie instytucji inwestycyjnej?
- 4) Czy dopuszczalne jest odmienne traktowanie instytucji zbiorowego inwestowania będących rezydentami i niebędących rezydentami w Portugalii, biorąc pod uwagę, że osoby fizyczne lub prawne będące rezydentami w Portugalii, które posiadają jednostki uczestnictwa w instytucjach zbiorowego inwestowania (będących lub niebędących rezydentami), w obu przypadkach podlegają w ten sam sposób (i zasadniczo nie są z niego zwolnione) opodatkowaniu podatkiem od dochodów wypłacanych przez instytucje zbiorowego inwestowania, nawet jeżeli posiadacze jednostek uczestnictwa niebędący rezydentami podlegają wyższemu opodatkowaniu?
- 5) Czy w świetle okoliczności, że rozpatrywana w niniejszej sprawie dyskryminacja dotyczy różnicy w opodatkowaniu dochodów wynikających z dywidend wypłacanych przez instytucje zbiorowego inwestowania będące rezydentami na rzecz posiadaczy ich jednostek uczestnictwa, zgodne z prawem jest w celu oceny porównywalnego charakteru opodatkowania dochodów uwzględnienie innych podatków, opłat lub obciążeń należnych w związku z inwestycjami dokonywanymi przez instytucje zbiorowego inwestowania? W szczególności, czy w celu oceny porównywalnego charakteru zgodne z prawem i dopuszczalne jest uwzględnienie wpływu podatków na aktywa i wydatki lub innego podatku, a nie wyłącznie podatku

od dochodów instytucji zbiorowego inwestowania, w tym wszelkich podatków szczególnych?

Wobec niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, do którego należy dołączyć odpisy wniosku [...] [o wszczęcie postępowania arbitrażowego] i odpowiedzi organu podatkowego, niniejsze postępowania zostaje zawieszona na podstawie art. 269 ust. 1 lit. c) i art. 272 ust. 1 Código de Processo Civil (portugalskiego kodeksu postępowania cywilnego).

Lizbona, w dniu 9 lipca 2019 r.

Arbiter,

(Mariana Vargas)

DOKUMENT ROBOCZY