WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 czerwca 2010 r.*

W sprawie C-105/08

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 6 marca 2008 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandesa oraz J. Menezesa Leitãę oraz przez C. Guerrę Santos, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: portugalski.

popieranej przez:

Republikę Litewską, reprezentowaną przez D. Kriaučiūnasa oraz V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lutego 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez opodatkowanie odsetek płaconych na rzecz instytucji finansowych niebędących rezydentami w sposób wyższy niż odsetek płaconych na rzecz instytucji finansowych mających siedzibę na terytorium Portugalii, Republika Portugalska ogranicza swobodne świadczenie usług kredytu hipotecznego i innych rodzajów kredytu przez instytucje finansowe będące rezydentami innych państw członkowskich i państw będących stronami porozumieniu w sprawie utworzenia Europejskiego Obszaru Gospodarczego z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994 L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG"), przez co uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 49 WE i 56 WE oraz art. 36 i 40 porozumienia EOG.

Ramy prawne

2 Zgodnie z art. 4 ust. 2 código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych), zatwierdzonego dekretem z mocą ustawy nr 442/B/88 z dnia 30 listopada 1988 r., w brzmieniu wynikającym z dekretu z mocą ustawy nr 211/2005 z dnia 7 grudnia 2005 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 234 z dnia 7 grudnia 2005 r., zwanego dalej „CIRC"), osoby prawne i pozostałe podmioty, które nie mają siedziby ani rzeczywistego centrum zarządzania na terytorium Portugalii podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (zwanym dalej „IRC") tylko w zakresie przychodów osiągniętych na tym terytorium. Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. c) CIRC pośród podatkowych przychodów

wymieniono odsetki płacone przez dłużników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w Portugalii, lub które można przyporządkować stałym zakładom znajdującym się w tym państwie członkowskim.

3 W braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanej dalej „umową o u.p.o.") przychody te są zasadniczo opodatkowane, zgodnie z art. 80 ust. 2 lit. c) CIRC, według stawki wynoszącej 20%.

4 IRC będący przedmiotem niniejszej sprawy jest pobierany jako ostateczny podatek u źródła przychodów, zgodnie z art. 88 ust. 1 lit. c), art. 88 ust. 3 lit. b) i art. 88 ust. 5 CIRC.

5 Umowy o u.p.o zawarte pomiędzy Republiką Portugalską i innymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej i państwami-stronami porozumienia EOG przewidują, zgodnie z art. 11 modelowej konwencji podatkowej dotyczącej podatków od przychodów i od majątku, opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), że stawka stosowana do tych przychodów przez państwo członkowskie, w którym znajduje się ich źródło, wynosi pomiędzy 10% i 15%. Na mocy art. 90-A ust. 1 CIRC, w takich przypadkach obowiązek pobrania podatku u źródła ogranicza się do odpowiedniej części IRC. W odniesieniu do dwóch państw członkowskich, z którymi Republika Portugalska nie zawarła umowy o u.p.p., to znaczy Republiki Cypryjskiej i Księstwa Liechtenstein, stawka ta wynosi 20%.

6 Pomiędzy stronami postępowania niesporne jest, że podstawą opodatkowania przychodów z odsetek uzyskanych przez instytucje finansowe niebędące rezydentami jest kwota przychodów brutto, podczas gdy przychody z odsetek pobieranych przez krajowe instytucje finansowe są włączane do ich zysku podlegającego opodatkowaniu. Przy obliczaniu tego zysku odliczane są poniesione koszty. Zgodnie z art. 80 ust. 1 CIRC zysk ten opodatkowany jest według ogólnej stawki wynoszącej 25%. Zdaniem

Republiki Portugalskiej można uznać, że w tej drugiej sytuacji podatek dotyczy kwoty odsetek netto, co może w szczególności odpowiadać różnicy pomiędzy pobranymi odsetkami a odsetkami zapłaconymi podmiotom trzecim w celu pozyskania kapitału niezbędnego do dokonywania transakcji kredytowych.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

7 W dniu 21 marca 2005 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zwróciła uwagę władz portugalskich na to, że poprzez opodatkowanie odsetek od kredytów hipotecznych pobieranych przez instytucje finansowe niebędące rezydentami w sposób wyższy niż odsetek pobieranych przez krajowe instytucje finansowe państwo to ogranicza świadczenie usług kredytu hipotecznego i innych rodzajów kredytów przez zagraniczne instytucje finansowe i tym samym uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 WE i 56 WE oraz art. 36 i 40 porozumienia EOG.

8 Odpowiedź Republiki Portugalskiej nie zadowoliła Komisji, dlatego też skierowała ona w dniu 19 grudnia 2005 r. do tego państwa członkowskiego uzasadnioną opinię z wezwaniem do przyjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

9 W dniu 24 lutego 2006 r. Republika Portugalska odpowiedziała, że podtrzymuje swoje stanowisko, zgodnie z którym CIRC jest zgodny z prawem wspólnotowym, a w każdym razie jest uzasadniony względami spójności i wewnętrznej logiki krajowego systemu podatkowego. Ponadto zdaniem Republiki Portugalskiej proponowane przez Komisję rozwiązanie oznaczałoby ujawnianie przez instytucje finansowe

niebędące rezydentami informacji koniecznych do określenia ich przychodów netto. Tymczasem kontrola tych informacji rodziłaby oczywiste trudności dla portugalskich organów podatkowych.

10 Jako że odpowiedź Republiki Portugalskiej nie zadowoliła Komisji, instytucja ta postanowiła wnieść niniejszą skargę.

11 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 4 sierpnia 2008 r. Republika Litewska została dopuszczona do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego stanowisko Republiki Portugalskiej.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

12 Komisja twierdzi, że chociaż stawka podatku od przychodów instytucji podatkowych niebędących rezydentami jest niższa niż stawka podatku od podobnych dochodów krajowych instytucji finansowych, to faktycznie obciążenie podatkowe tych pierwszych instytucji w Portugalii jest znacznie większe, ponieważ inaczej niż w przypadku podmiotów krajowych nie mogą one odliczać od kwoty opodatkowanych przychodów kosztów bezpośrednio związanych z wykonywaną działalnością. Tymczasem taka różnica w traktowaniu stanowi, jak to wynika z wyroku z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 35–38), dyskryminację na niekorzyść instytucji finansowych niebędących rezydentami.

13 Zdaniem Komisji sporna regulacja, przewidując pobranie podatku u źródła, według stawki pomiędzy 10% a 20% od kwoty brutto przychodów z odsetek uzyskanych w Portugalii, zniechęca jakiekolwiek zagraniczne instytucje kredytowe do oferowania swych usług w Portugalii, chyba że ich margines zysku z odpowiednich transakcji nie jest znacznie wyższy od stawki podatku pobieranego u źródła. Tymczasem, biorąc pod uwagę niezwykle konkurencyjny charakter międzynarodowych rynków finansowych, konsekwencje istnienia wspólnej waluty w strefie euro oraz podobne stopy odsetek w większości państw członkowskich, mało prawdopodobne jest, by zagranicznej instytucji finansowej udało się uzyskać margines zysku większy niż 10%. Ponadto, aby przywrócić równe traktowanie z krajowymi instytucjami finansowymi, które ponoszą obciążenie podatkowe wynoszące 25% przychodów netto, instytucje finansowe niebędące rezydentami musiałyby osiągać margines zysku czterokrotnie większy od zysku krajowych instytucji finansowych z odpowiedniej działalności wykonywanej w Portugalii.

14 Według Komisji w niniejszej sprawie nie można skutecznie twierdzić, że krajowe i zagraniczne instytucje finansowe nie znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach. Z orzecznictwa Trybunału, a konkretnie z wyroków z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 27 oraz z dnia 15 lutego 2007 r. w sprawie C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande, Zb.Orz. s. I-1425, pkt 24, wynika bowiem, że w dziedzinie kosztów związanych bezpośrednio z działalnością wykonywaną w państwie członkowskim przez nierezydenta i przynoszącą przychody podlegające opodatkowaniu w tym państwie, rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnych sytuacjach, w związku z czym koszty te powinny być co do zasady uwzględniane w tymże państwie, skoro rezydenci są tam opodatkowani na podstawie przychodów netto, czyli po odliczeniu tego rodzaju kosztów. Zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie Hollmann, (pkt 50 i 51), zasada niedyskryminacji wymaga ponadto, by w razie stosowania tego samego podatku do rezydentów i nierezydentów przychody tych ostatnich nie były opodatkowane według stawki wyższej od stosowanej do przychodów rezydentów oraz, by podstawa opodatkowania nie była szersza od przewidzianej dla tych ostatnich. Instytucje finansowe niebędące rezydentami muszą więc przynajmniej mieć prawo do odliczenia kwoty odsetek, które musiały zapłacić osobom trzecim z tytułu pozyskania kapitału wykorzystywanego do dokonywania transakcji kredytowych w Portugalii.

15 Komisja podnosi również, że wbrew twierdzeniom Republiki Portugalskiej, państwo siedziby nie musi określać – za pomocą środków konwencyjnych lub jednostronnych, mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania – ciężaru podatkowego ponoszonego ostatecznie przez inwestora. Przeciwnie, to państwo, którego ustawodawstwo rodzi dyskryminację, musi ją usunąć. W niniejszej sprawie argument Republiki Portugalskiej jest zresztą pozbawiony znaczenia, ponieważ wysokość podatku pobieranego u źródła przychodów przez to państwo członkowskie jest na tyle znaczna, że może on pochłonąć cały zysk pochodzący z transakcji kredytowej dokonanej w normalnych warunkach rynkowych.

16 Wreszcie w odniesieniu do argumentu, że różnica w traktowaniu, której dotyczy niniejsza sprawa, jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego, to znaczy, po pierwsze, zachowaniem rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, a po drugie, zwalczaniem unikania opodatkowania, Komisja twierdzi między innymi, że istnieją także inne środki, w szczególności przewidziane w dyrektywie Rady 77/799 EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), pozwalające państwom członkowskim na realizację celów objętych wskazanymi nadrzędnymi względami interesu ogólnego z jednoczesnym poszanowaniem zasady proporcjonalności

17 W swojej replice Komisja wyjaśnia, że zarzucane uchybienie polega nie na realnym istnieniu sytuacji takich jak podawane tytułem przykładu w ramach niniejszego postępowania, lecz na utrzymywaniu w mocy przepisów krajowych, których stosowanie prowadzi do oczywistej różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym krajowych instytucji finansowych i zagranicznych instytucji finansowych, na niekorzyść tych ostatnich.

18 Komisja przyznaje, że nie jest możliwe określenie, jaka część kapitału pozyskanego od osób trzecich została wykorzystana konkretnie przez daną instytucję w celu sfinansowania indywidualnych transakcji kredytowych dokonanych w danym państwie członkowskim. Twierdzi jednak, że jest możliwe obliczenie kwot przychodów netto

uzyskanych przez tą instytucję, dla celów opodatkowania jej w państwie, w którym znajduje się źródło przychodów. W niniejszej sprawie wystarczyłoby, by Republika Portugalska pozwoliła podatnikowi na odliczenie od kwoty przychodów brutto uzyskanych na terytorium tego państwa członkowskiego kwoty odpowiadającej średnim kosztom ponoszonym ogólnie przez tego podatnika w celu uzyskania podobnych przychodów w państwie jego siedziby. W celu uniknięcia odliczania przez zagraniczne instytucje finansowe średnich kosztów, które mogłyby zostać uznane za nadmierne przez państwo, w którym znajduje się źródło przychodów, państwo to mogłoby ograniczyć możliwość odliczenia kosztów do określonej kwoty maksymalnej, na przykład według średniej kwoty kosztów ponoszonych przez krajowe banki przy podobnych transakcjach. W każdym razie trudność w przypisaniu określonych kosztów do pewnych konkretnych przychodów nie stanowi ważnego względu mogącego uzasadniać opodatkowanie przychodów brutto nierezydentów w państwie, w którym znajduje się źródło tych przychodów, lub stosowania do tych przychodów efektywnie większego opodatkowania w stosunku do opodatkowania podobnych przychodów uzyskiwanych przez podatników będących rezydentami.

19 Republika Portugalska twierdzi, że zarzucane przez Komisję dyskryminacyjne traktowanie opiera się na jednym założeniu. Skoro Komisja nie wykazała istnienia zarzucanego uchybienia, jej skargę należy oddalić.

20 Państwo to wyjaśnia, że nawet przyjmując, iż istnieją przypadki, w których w świetle konkretnych okoliczności danej transakcji finansowej można stwierdzić różnicę pomiędzy obciążeniem podatkowym odsetek uzyskanych przez krajowe instytucje finansowe a obciążeniem odsetek uzyskanych przez zagraniczne instytucje finansowe, to taka różnica w traktowaniu nie ma charakteru dyskryminacyjnego i nie pociąga za sobą żadnego ograniczenia swobód, o których mowa w art. 49 WE i 56 WE oraz w art. 36 i 40 porozumienia EOG.

21 Sytuacja krajowych instytucji finansowych nie jest bowiem obiektywnie porównywalna z sytuacją zagranicznych instytucji finansowych, przez co istnienie różnicy w traktowaniu odnoszącej się do podstawy opodatkowania w zakresie odsetek pobieranych na terytorium Portugalii jest uzasadniona. Różnica ta wynika ze szczególnego charakteru transakcji finansowych i usług związanych z przyznawaniem kredytu, który wynika z faktu, że ogólnie nie jest możliwe ustalenie charakterystycznego związku pomiędzy poniesionymi kosztami a uzyskanymi przychodami, ani powiązanie, transakcja po transakcji, osiągniętych zysków z funduszami użytymi do ich sfinansowania. Zatem podstawą obliczania odsetek pobieranych przez zagraniczne instytucje finansowe muszą być przychody brutto, podczas gdy opodatkowanie przychodów krajowych instytucji finansowych dokonywane jest na podstawie przychodów netto. W zakresie, w jakim uwzględniana będzie całość przychodów tych ostatnich instytucji, niezależnie od miejsca ich uzyskania, będzie również możliwe uwzględnienie całości poniesionych kosztów.

22 Republika Portugalska podnosi również, że w każdym razie sporną regulację należy uznać za uzasadnioną nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powołuje ona się w tym zakresie na zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej, oraz na zwalczanie unikania opodatkowania.

23 W swej duplice państwo to dodaje między innymi, że skoro Komisja przyznaje, iż nie jest możliwe określenie, jaka część kapitału została konkretnie wykorzystana przez daną instytucję do sfinansowania transakcji kredytowych dokonanych w danym państwie członkowskim, „konstrukcja prawna", na której opiera się argumentacja podnoszona przez Komisję wykracza poza to, na co pozwala prawo wspólnotowe. Sporna regulacja nie może być zatem traktowana jako niezgodna z traktatem WE lub porozumieniem EOG.

24 Przewidywany przez Komisję system prowadziłby do stosowania abstrakcyjnego i sztucznego odliczenia od przychodów zagranicznych instytucji finansowych, co oznaczałoby, że wynik transakcji nie odpowiadałby w żaden sposób konkretnej sytuacji przychodów netto zagranicznych przedsiębiorców. Ponadto, w takim systemie, wbrew temu, czego wymaga orzecznictwo przywołane w tym zakresie przez Komisję, nie istniałby żaden związek pomiędzy uwzględnianymi wydatkami i działalnością generującą podlegające opodatkowaniu przychody. Wynika stąd, że w świetle omawianej w tej sprawie regulacji podmioty krajowe i podmioty zagraniczne nie znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.

25 Republika Litewska, która występuje w charakterze interwenienta po stronie Republiki Portugalskiej, uważa, że aby móc określić, czy istnieje różnica w traktowaniu na niekorzyść zagranicznych instytucji finansowych należy uwzględnić nie tylko podatki pobrane w państwie członkowskim, w którym znajduje się źródło przychodów, lecz również podatki mające zastosowanie w państwie siedziby tych przedsiębiorstw. Jednak w niniejszej sprawie Komisja ograniczyła się do zbadania skutków stosowania regulacji portugalskiej i pominęła skutki ustawodawstwa państwa siedziby tych przedsiębiorstw dla możliwości i gotowości świadczenia przez nich usług na terytorium Portugalii. Należałoby więc stwierdzić, że Komisja nie wykazała istnienia zarzucanego uchybienia.

Ocena Trybunału

26 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego z art. 226 WE ciężar udowodnienia zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. To właśnie ona powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędne do sprawdzenia, czy doszło do tego uchybienia, i nie może się ona przy tym opierać na jakimkolwiek domniemaniu (zob. na przykład wyroki: z dnia 5 października 1989 r. w sprawie 290/87 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 3083, pkt 11, 12; a także z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie C-241/08 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-1697, pkt 22).

27 W niniejszej sprawie, w celu wykazania, że regulacja portugalska, która bezspornie w różny sposób traktuje instytucje krajowe i zagraniczne pod względem IRC, prowadzi do wyższego opodatkowania tych ostatnich, Komisja powołuje się na przykładowe wyliczenia opierające się na założeniu, że margines zysku przedsiębiorstwa podawanego tytułem przykładu wynosi 10%.

28 Jak wynika z tabeli przedstawionej przez rzecznik generalną w pkt 31 jej opinii i z argumentów podanych szerzej w jej pkt 37–39, margines zysku odgrywa decydującą rolę przy badaniu, czy regulacja, taka jak analizowana w niniejszej sprawie, prowadzi do wyższego opodatkowania przedsiębiorstw zagranicznych, gdyż stawka opodatkowania nie jest bowiem jedyny elementem, który należy w tym zakresie uwzględnić.

29 Biorąc pod uwagę, że po pierwsze, te obliczenia, które Komisja sama określa jako „teoretyczne", są kwestionowane przez rząd portugalski z tego względu, iż leżąca u ich podstaw przesłanka pozbawiona jest jakiegokolwiek związku z rzeczywistością, a po drugie, że rząd ten przedstawia obliczenia oparte na innej wysokości zysku, które prowadzą do wniosków, że przedsiębiorstwa krajowe są opodatkowane wyżej, to jak wskazała rzecznik generalny w pkt 40 swej opinii, zadaniem Komisji było wykazanie, że liczby, na których się oparła są zgodne z rzeczywistością gospodarczą. Komisja mogła więc przedstawić w szczególności dane statystyczne lub dane dotyczące stóp procentowych od pożyczek bankowych i warunków refinansowania, aby wykazać prawdopodobieństwo swoich wyliczeń.

30 Należy jednak stwierdzić, że w niniejszej sprawie Komisja nie przedstawiła, ani w toku procedury pisemnej, ani na rozprawie, ani też na wyraźne wezwanie Trybunału, żadnego rozstrzygającego dowodu, który mógłby wykazywać, że liczby podane przez nią na poparcie swojego twierdzenia znajdują potwierdzenie w rzeczywistości i że podane przez nią przykładowe wyliczenie nie stanowi tylko czysto hipotetycznego założenia.

31 W tych okolicznościach należy uznać, że w niniejszej sprawie Komisja nie wykazała istnienia zarzucanego Republice Portugalskiej uchybienia.

32 W konsekwencji skargę Komisji należy oddalić.

W przedmiocie kosztów

33 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Portugalska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Republika Litewska, która występowała w sprawie w charakterze interwenienta, popierając żądania Republiki Portugalskiej, zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy tego regulaminu ponosi własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Republika Litewska ponosi własne koszty.

Podpisy