Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 13 lipca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Artykuł 56 TFUE — Swoboda świadczenia usług — Ograniczenia — Przepisy podatkowe — Opodatkowanie pobieranych odsetek — Odmienne traktowanie instytucji finansowych będących rezydentami i instytucji finansowych niebędących rezydentami

W sprawie C-18/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 29 października 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 stycznia 2015 r., w postępowaniu:

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca), A. Borg Barthet, E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 stycznia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Brisal – Auto Estradas do Litoral SA oraz KBC Finance Ireland przez J. Lampreię, R. Seabrę Mourę oraz F. Antasa, advogados,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, J. Martinsa da Silvę oraz M. Rebelo, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz N. Zimmera, a także M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

— w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga oraz M. Wolff, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz P. Guerrę e Andradego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 marca 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (zwaną dalej „Brisal”), z siedzibą w Portugalii, a także KBC Finance Ireland (zwaną dalej „KBC”), instytucją bankową z siedzibą w Irlandii, a Fazenda Pública (skarbem państwa, Portugalia), w przedmiocie obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych (zwanego dalej „IRC”) dotyczącego przychodów z odsetek uzyskanych przez KBC i poboru tego podatku u źródła.

Ramy prawne

Prawo portugalskie

3 Zgodnie z art. 4 ust. 2 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych), zatwierdzonego Decreto-Lei n.º 442-B/88 (dekretem-ustawą nr 442-B/88) z dnia 30 listopada 1988 r. (*Diário da República* I, seria I-A, nr 277 z dnia 30 listopada 1988 r.), w brzmieniu wynikającym z Decreto-Lei nº 211/2005 (dekretu-ustawy nr 211/2005) z dnia 7 grudnia 2005 r. (*Diário da República* I, seria I-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, są objęte IRC wyłącznie w zakresie przychodów uzyskanych na tym terytorium. Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. c) CIRC pośród danych przychodów znajdują się odsetki wypłacane przez dłużników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania na terytorium Portugalii, lub których wypłatę można przyporządkować stałemu zakładowi znajdującemu się w tym państwie.

4 W braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przychody takie są opodatkowane na podstawie art. 80 ust. 2 lit. c) CIRC co do zasady według stawki 20%, a podstawę opodatkowania stanowią przychody brutto uzyskane w Portugalii. Zgodnie z art. 88 ust. 1 lit. c), art. 88 ust. 3 lit. b), a także z art. 88 ust. 5 CIRC, IRC jest pobierany u źródła w sposób ostateczny.

5 Przychody z odsetek uzyskane przez instytucje finansowe będące rezydentami są opodatkowane na podstawie art. 80 ust. 1 CIRC stawką 25%. Jednakże podstawę opodatkowania stanowi jedynie kwota netto otrzymanych odsetek. Ponadto, zgodnie z art. 90 ust. 1 lit. a) CIRC, w odniesieniu do instytucji finansowych IRC nie jest pobierany u źródła.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Republiką Portugalską a Irlandią

6 Artykuł 11 Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (umowy pomiędzy Republiką Portugalską a Irlandią o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego), zawartej w Dublinie w dniu 1 czerwca 1993 r. (*Diário da República* I, seria I-A, nr 144 z dnia 24 czerwca 1994 r., s. 3310), przewiduje:

„1. Odsetki pochodzące z umawiającego się państwa uzyskane przez rezydenta drugiego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże odsetki te mogą też zostać opodatkowane w umawiającym się państwie, z którego pochodzą i zgodnie z przepisami tego państwa, ale jeżeli osoba otrzymująca te odsetki jest rzeczywistym beneficjentem, tak określony podatek nie przekroczy 15% kwoty brutto tych odsetek.

Właściwe władze umawiających się państw określą, w drodze wspólnego porozumienia, sposób stosowania tego ograniczenia.

[…]”.

Stan faktyczny w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

7 W dniu 30 września 2004 r. spółka Brisal zawarła umowę w sprawie finansowania zewnętrznego, nazwaną „Loan, Bond and Guarantee Facilities”, na kwotę 262 726 055 EUR w celu zapewnienia wykonania wszystkich czynności z umowy koncesyjnej, którą zawarła wcześniej z państwem portugalskim. Ta umowa w sprawie finansowania zewnętrznego została zawarta z konsorcjum banków, z których tylko niektóre były rezydentami na terytorium Portugalii.

8 W dniu 29 marca 2005 r., w drodze cesji umowy, konsorcjum zostało rozszerzone na inne instytucje finansowe, w tym KBC.

9 W odniesieniu do części umowy dotyczącej KBC spółka Brisal pobrała u źródła i przekazała państwu portugalskiemu tytułem IRC kwotę 59 386 EUR. Kwota ta została obliczona na podstawie odsetek należnych KBC między wrześniem 2005 r. a wrześniem 2007 r., które wynosiły 350 806,07 EUR.

10 W dniu 28 września 2007 r. Brisal i KBC wniosły odwołanie od tego opodatkowania do właściwego organu podatkowego na tej podstawie, że było ono sprzeczne z art. 56 TFUE.

11 Po oddaleniu tego odwołania Brisal i KBC wniosły skargę do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sądu administracyjnego i podatkowego w Sintrze, Portugalia), która również została oddalona. Sąd ten uznał, że z wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) wynika, iż fakt, że przepisy krajowe przewidują odmienne traktowanie spółek będących rezydentami i spółek niebędących rezydentami w odniesieniu do obowiązku poboru podatku u źródła dochodu, sam w sobie nie stanowi naruszenia zasady swobodnego świadczenia usług, ponieważ te dwie kategorie spółek nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Ponadto sąd ten dodał, że Trybunał oddalił już skargę o uchybienie zobowiązaniom wniesioną przez Komisję Europejską przeciwko Republice Portugalskiej, która to skarga była oparta na tych samych podstawach, co powołane przez Brisal i KBC w ramach sporu w postępowaniu głównym.

12 Na poparcie apelacji wniesionej do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia) Brisal i KBC podnoszą, że odsetki uzyskane w Portugalii przez instytucje finansowe niebędące rezydentami podlegają zryczałtowanemu opodatkowaniu pobieranemu u źródła według stawki 20% lub według niższej stawki w wypadku zastosowania umowy o unikaniu

podwójnego opodatkowania, stosowanej do przychodów brutto, podczas gdy odsetki uzyskane przez instytucje finansowe będące rezydentami, które nie podlegają poborowi podatku u źródła, są opodatkowane od wartości netto według stawki 25%. Instytucje finansowe niebędące rezydentami podlegają zatem większemu ciężarowi podatkowemu niż instytucje finansowe będące rezydentami, co jest sprzeczne ze swobodą świadczenia usług i swobodnym przepływem kapitału, przewidzianymi odpowiednio w art. 56 i 63 TFUE.

13 Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) jest zdania, że spór w postępowaniu głównym dotyczy swobody świadczenia usług oraz że ograniczające skutki wobec swobodnego przepływu kapitału, a także swobody płatności są jedynie bezpośrednią i naturalną konsekwencją ewentualnych ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług. Należy więc wyłącznie zbadać, czy art. 80 ust. 2 lit. c) CIRC jest zgodny z art. 56 TFUE, tak jak zinterpretował go Trybunał w szczególności w wyrokach: z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), oraz z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Zdaniem tego sądu, w celu rozstrzygnięcia niniejszej sprawy należy odnieść się nie do wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), lecz do wyroku z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Jednakże, mimo iż można uznać, że logika leżąca u podstaw tego ostatniego wyroku wykazuje podobieństwa z logiką sporu w postępowaniu głównym, Trybunał nie wypowiedział się wyraźnie w przedmiocie opodatkowania transgranicznych płatności odsetek z udziałem instytucji finansowych.

15 Pozostaje zatem otwarta kwestia, czy instytucje finansowe będące rezydentami i instytucje finansowe niebędące rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji i czy dane opodatkowanie powinno uwzględniać, dla jednych i dla drugich, koszty finansowania udzielonych pożyczek lub koszty bezpośrednio związane z wykonywaną działalnością gospodarczą, a jeśli tak, to jaka jest różnica pozwalająca dojść do wniosku, że instytucje niebędące rezydentami faktycznie znajdują się w niekorzystnej sytuacji w stosunku do instytucji będących rezydentami. Problematyki tej nie rozstrzygnął także wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Portugalia (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 W związku z powyższym Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie krajowemu przepisowi podatkowemu, zgodnie z którym instytucje finansowe niebędące rezydentami na terytorium portugalskim podlegają opodatkowaniu od przychodów z odsetek uzyskanych na tym terytorium w drodze poboru u źródła podatku o stawce ostatecznej wynoszącej 20% (lub stawce niższej w przypadku istnienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) stosowanej do przychodu brutto, bez możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z wykonywaną działalnością finansową, podczas gdy odsetki uzyskane przez instytucje finansowe będące rezydentami są wliczane do całkowitego przychodu podlegającego opodatkowaniu, przy czym przy obliczaniu dochodu dla celów opodatkowania [IRC] odliczane są koszty związane z prowadzoną działalnością, w związku z czym stosowana jest ogólna stawka podatkowa wynosząca 25% do przychodów z odsetek netto?

2) Czy art. 56 TFUE będzie stał na przeszkodzie temu uregulowaniu również w wypadku, gdy zostanie stwierdzone, że podstawa opodatkowania instytucji finansowych będących rezydentami jest lub może być objęta, po odliczeniu kosztów finansowania związanych z przychodami z odsetek lub kosztów mających bezpośredni ekonomiczny związek z takimi przychodami, podatkiem wyższym niż ten, który jest pobierany u źródła w przypadku instytucji finansowych niebędących rezydentami od przychodów brutto?

3) Czy w tym zakresie koszty finansowania związane z udzielonymi pożyczkami lub koszty wykazujące bezpośredni związek ekonomiczny z przychodami z odsetek mogą zostać wykazane za pomocą danych Euribor (Euro Interbank Offered Rate) i Libor (London Interbank Offered Rate), które odzwierciedlają średnie stopy procentowe stosowane w finansowaniu międzybankowym, z którego korzystają banki w ramach prowadzenia swojej działalności?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że mając na uwadze okoliczność, iż fakty w postępowaniu głównym miały miejsce przed dniem 1 grudnia 2009 r., czyli przed wejściem w życie traktatu FUE, wykładnię, o jaką wnosi sąd odsyłający, należy uznać za dotyczącą art. 49 WE, a nie art. 56 TFUE.

18 Poprzez pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, po pierwsze, czy art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które opodatkowują instytucje finansowe niebędące rezydentami, w drodze poboru u źródła, od przychodów z odsetek osiągniętych na terytorium kraju bez możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu, podczas gdy instytucje finansowe będące rezydentami nie są objęte takim poborem u źródła i mogą odliczyć koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z wykonywaną działalnością finansową, a po drugie, jak należy ustalać te koszty.

19 Aby odpowiedzieć na te pytania, należy najpierw zbadać, czy art. 49 WE sprzeciwia się przepisom krajowym, na podstawie których podatek jest pobierany u źródła od wynagrodzenia instytucji finansowych niebędących rezydentami, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane instytucjom finansowym będącym rezydentami nie podlega takiemu poborowi. Następnie należy ustalić, czy okoliczność, że te pierwsze, w odróżnieniu od drugich, nie mogą odliczyć kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z daną działalnością finansową, stanowi ograniczenie w rozumieniu tego postanowienia, a jeśli tak, to czy takie ograniczenie może być uzasadnione. Wreszcie należy wyjaśnić, czy średnie stopy procentowe, takie jak wskazane we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, mogą być uważane za stanowiące koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z daną działalnością finansową.

20 W odniesieniu do pierwszego z tych aspektów z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający sam uważa, iż odmienne traktowanie będące przedmiotem postępowania głównego nie wynika z zastosowania dwóch różnych mechanizmów opodatkowania, lecz z odmowy przyznania instytucjom finansowym niebędącym rezydentami uprawnienia do odliczenia kosztów uzyskania przychodu, podczas gdy instytucje finansowe będące rezydentami dysponują takim uprawnieniem. Co więcej, akta sprawy przedstawione Trybunałowi nie zawierają żadnego innego elementu w związku z tym pierwszym aspektem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

21 W tych okolicznościach wystarczy przypomnieć, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 22 opinii, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż stosowanie wobec usługodawców niebędących rezydentami poboru podatku u źródła jako metody opodatkowania, podczas gdy usługodawcy będący rezydentami nie są objęci takim poborem u źródła, wprawdzie stanowi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, jednak może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak np. koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 35; z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39).

22 Zatem art. 49 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których procedura poboru podatku u źródła jest stosowana do wynagrodzenia instytucji finansowych niebędących rezydentami

w państwie członkowskim, w którym świadczone są usługi, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane instytucjom finansowym będącym rezydentami tego państwa członkowskiego nie podlega takiemu pobraniu u źródła, pod warunkiem że stosowanie poboru u źródła do instytucji finansowych niebędących rezydentami jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu.

23 W odniesieniu do drugiego aspektu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, w odniesieniu do uwzględniania kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z wykonywaną działalnością, iż usługodawcy będący rezydentami i usługodawcy niebędący rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 27; z dnia 6 lipca 2006 r., Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, pkt 20; z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 23).

24 Trybunał wywnioskował z tego, że art. 49 WE stoi na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych uwzględniających co do zasady, do celów opodatkowania nierezydentów, przychody brutto bez odliczenia kosztów ich uzyskania, podczas gdy rezydenci podlegają opodatkowaniu od dochodów netto po odliczeniu tych kosztów (wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 29, 55; z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 42; z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 23).

25 W niniejszym przypadku i przy uwzględnieniu argumentu, przywołanego w szczególności przez Republikę Portugalską, zgodnie z którym usługi świadczone przez instytucje finansowe z uwagi na zasadę swobodnego świadczenia usług, o której mowa w art. 49 WE, powinny być z zasady traktowane odmiennie od usług świadczonych w innych dziedzinach działalności, ponieważ nie jest możliwe stwierdzenie jakiegokolwiek związku charakterystycznego pomiędzy poniesionymi kosztami a uzyskanymi przychodami z odsetek, sąd odsyłający zastanawia się, czy orzecznictwo przytoczone w poprzednim punkcie może mieć zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym.

26 W tym względzie należy wyjaśnić, że Trybunał nie ustanowił rozróżnienia pomiędzy różnymi kategoriami świadczenia usług. Ponadto art. 49 WE w związku z art. 50 WE dotyczy bez różnicy wszystkich kategorii świadczenia usług wymienionych w tym ostatnim postanowieniu. Jedynie art. 51 ust. 2 WE stanowi, że liberalizacja usług bankowych związanych z przepływem kapitału jest realizowana w zgodzie z liberalizacją przepływu kapitału. Postanowienia traktatu WE dotyczące swobodnego przepływu kapitału nie zawierają żadnego elementu mogącego poprzeć tezę, według której usługi banków powinny być traktowane odmiennie od innych usług ze względu na fakt, że byłoby niemożliwe stwierdzenie jakiegokolwiek związku charakterystycznego pomiędzy poniesionymi kosztami a uzyskanymi przychodami z odsetek.

27 Zatem usługi świadczone przez instytucje finansowe w świetle zasady swobodnego świadczenia usług, o której mowa w art. 49 WE, z zasady nie mogą być traktowane odmiennie od usług świadczonych w innych dziedzinach działalności.

28 Wynika z tego, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których instytucje finansowe niebędące rezydentami są opodatkowane od przychodów z odsetek uzyskanych w danym państwie członkowskim, bez przyznania im możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z daną działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana instytucjom finansowym będącym rezydentami, stanowią ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, co do zasady zakazane na mocy art. 49 WE.

29 Jak jednak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług można zaakceptować jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację założonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 36).

30 Należy zatem zbadać, czy ograniczenie takie jak będące przedmiotem postępowania głównego może być skutecznie uzasadnione względami powołanymi w niniejszym przypadku.

31 W tym względzie, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że uzasadnienie przedstawione przed sądem odsyłającym jest oparte na zastosowaniu do instytucji finansowych niebędących rezydentami stawki opodatkowania korzystniejszej niż stawka stosowana do instytucji finansowych będących rezydentami.

32 Jednakże Trybunał wielokrotnie orzekał, że niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym sprzeczne ze swobodą podstawową nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu ewentualnego istnienia innych korzyści (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 41, a także z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 31).

33 Wynika stąd, że ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie może być uzasadnione okolicznością, iż instytucje finansowe niebędące rezydentami podlegają niższej stawce opodatkowania niż instytucje finansowe będące rezydentami.

34 Po drugie, w ramach postępowania przed Trybunałem Republika Portugalska podnosiła, że uregulowanie będące przedmiotem postępowania głównego jest zarazem uzasadnione wymogiem zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, chęcią zapobiegania podwójnemu odliczeniu danych kosztów uzyskania przychodu oraz koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku.

35 W odniesieniu, po pierwsze, do zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi stanowi słuszny cel i że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 42).

36 Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika również, że w ramach dwustronnych umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, lecz są w ramach wykonywania kompetencji podatkowych poddanych rozdziałowi zobowiązane do zachowania zasady równego traktowania oraz swobód przepływu gwarantowanych w prawie pierwotnym Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, pkt 37).

37 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 59–62 opinii, w niniejszej sprawie nie istnieje żaden element mogący wyjaśnić, w jakim zakresie podział kompetencji podatkowych miałby wymagać, aby instytucje finansowe niebędące rezydentami, jeśli chodzi o odliczenie kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z ich przychodami podlegającymi opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, były traktowane mniej korzystnie niż instytucje finansowe będące rezydentami.

38 Po drugie, jeśli chodzi o chęć zapobieżenia podwójnemu odliczeniu kosztów uzyskania przychodu, która może być powiązana ze zwalczaniem oszustw podatkowych, wystarczy zaznaczyć, że ograniczając się do przywołania, bez dalszych wyjaśnień ewentualnego istnienia ryzyka, że dane koszty

mogą zostać po raz drugi odliczone w państwie siedziby usługodawcy, nie podając, w jaki sposób zastosowanie przepisów dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 63), zmienionej dyrektywą Rady 2001/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, s. 30 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 7, t. 6, s. 47), obowiązującej w dacie okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, nie pozwoliłoby na uniknięcie tego ryzyka, Republika Portugalska nie umożliwiła Trybunałowi dokonania oceny zakresu tego argumentu (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 52).

39 Po trzecie, w odniesieniu do konieczności zapewnienia skutecznego poboru podatku należy przypomnieć, że wprawdzie Trybunał orzekł, iż taki cel stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 35, 36; z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39), jednak konieczne jest, aby stosowanie wskazanego ograniczenia zapewniało ponadto realizację założonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 36).

40 W odniesieniu do ograniczenia takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego należy stwierdzić, że nie jest ono konieczne do zapewnienia skuteczności poboru IRC.

41 Jak bowiem stwierdziła rzecznik generalna w pkt 70–72 opinii, należy przede wszystkim podkreślić, że przedstawiony przez Republikę Portugalską argument, według którego przyznanie osobom objętym nieograniczonym obowiązkiem podatkowym uprawnienia do odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z usługami świadczonymi na terytorium tego państwa członkowskiego skutkuje obciążeniem administracyjnym dla krajowych organów podatkowych, mutatis mutandis dotyczy osób objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

42 Wreszcie dodatkowe obciążenie administracyjne mogące przypadać na usługodawcę, jeżeli ten ostatni powinien uwzględnić koszty uzyskania przychodu, których odliczenia żąda usługodawca, istnieje tylko w systemie, który przewiduje, że odliczenia tego należy dokonać przed zastosowaniem poboru u źródła, a zatem można go uniknąć, jeżeli usługodawca jest uprawniony do żądania prawa do odliczenia bezpośrednio od organów i po pobraniu IRC. W takim wypadku prawo do odliczenia zmaterializuje się przez zwrot części podatku pobranego u źródła.

43 Wreszcie do usługodawcy należy decyzja, czy uważa on za stosowne zainwestowanie środków w sporządzenie i przetłumaczenie dokumentów mających wykazać prawdziwość i faktyczną kwotę kosztów uzyskania przychodu, których odliczenia żąda.

44 W odniesieniu do trzeciego aspektu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, czyli sposobu, w jaki należy ustalić koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z przychodami z odsetek uzyskanymi z umowy pożyczki takiej jak w postępowaniu głównym należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż państwo członkowskie, które przyznaje rezydentom prawo do odliczenia takich kosztów, nie może co do zasady wyłączać ich uwzględniania w przypadku nierezydentów (wyrok z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 23).

45 Wynika stąd, że jeśli chodzi o uwzględnienie tych kosztów, nierezydenci co do zasady powinni być traktowani w taki sam sposób jak rezydenci i powinni mieć możliwość odliczenia kosztów tego samego rodzaju jak koszty, do których odliczenia są uprawnieni rezydenci.

46 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że przez koszty uzyskania przychodu pozostające w bezpośrednim związku z dochodami osiąganymi w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność, należy rozumieć koszty spowodowane przez tę działalność, a tym samym konieczne dla jej wykonywania (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W odniesieniu do usług świadczonych w sprawie w postępowaniu głównym, czyli udzielenia pożyczki finansowej, należy stwierdzić, że spełnienie takiego świadczenia musi spowodować powstanie kosztów uzyskania przychodu takich jak np. koszty podróży, zakwaterowania, a także porady prawnej czy podatkowej, dla których jest względnie łatwo zarówno ustalić bezpośredni związek z daną pożyczką, jak i wykazać faktyczną kwotę. Ponieważ osoby objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym powinny mieć możliwość skorzystania z takiego samego traktowania jak osoby objęte nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, w odniesieniu do owych kosztów powinny im przysługiwać te same możliwości odliczenia, przy tych samych wymogach w odniesieniu, w szczególności, do ciężaru dowodu.

48 Należy dodać, że wykonywanie tej działalności również generuje koszty finansowania, które co do zasady powinny być uważane za niezbędne do wykonywania tej działalności, co do których jednak może okazać się trudniejsze ustalenie bezpośredniego związku z określoną pożyczką lub faktyczną kwotą. Ta sama uwaga dotyczy, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 39 opinii, części ogólnych kosztów instytucji finansowej mogącej być uważaną za niezbędną do przyznania indywidualnej pożyczki.

49 Niemniej sama okoliczność, że dowód ten jest trudniejszy do przeprowadzenia, nie może upoważnić państwa członkowskiego do bezwzględnej odmowy nierezydentom, osobom objętym ograniczonym obowiązkiem podatkowym, odliczenia, jakie przyznaje ono rezydentom – osobom objętym nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, bowiem nie można z góry wykluczyć, że nierezydent jest w stanie przedłożyć odpowiednie dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego opodatkowania mógłby w sposób jasny i precyzyjny zbadać rzeczywisty charakter i rodzaj kosztów uzyskania przychodu, których odliczenie jest żądane (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 53; z dnia 26 maja 2016 r., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 55).

50 Bowiem nic nie stoi na przeszkodzie, aby zainteresowane organy podatkowe domagały się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki dla możliwości odliczenia wydatków przewidziane przez dane przepisy i czy żądane odliczenie może w związku z tym być przyznane (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 54; z dnia 26 maja 2016 r., Kohll i Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, pkt 56).

51 W tym kontekście należy stwierdzić, że rząd portugalski nie dostarczył żadnej wskazówki co do względów, jakie można byłoby przeciwstawić temu, by krajowe organy podatkowe uwzględniły dowody przedstawione przez instytucje finansowe niebędące rezydentami.

52 Do sądu odsyłającego, przed którym toczy się postępowanie główne i który powinien przyjąć odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy określenie w ramach tego sporu, po pierwsze, które z kosztów działalności zadeklarowanych przez KBC są kosztami uzyskania przychodu bezpośrednio związanymi z daną działalnością finansową, w rozumieniu przepisów krajowych, a po drugie, jaka część kosztów ogólnych może być uważana za bezpośrednio związaną z ową działalnością (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 lutego 2007 r., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 26).

53 W tym względzie należy dodać, że o ile przepisy krajowe upoważniają instytucje finansowe będące rezydentami do utrzymania, w celu obliczenia powstałych kosztów finansowania, stóp odsetkowych takich jak te przedstawione przez sąd odsyłający w trzecim pytaniu prejudycjalnym, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym sąd ten nie może uwzględnić tych stawek.

54 Stanowią one bowiem jedynie średnie stawki stosowane w ramach finansowania międzybankowego i nie odpowiadają faktycznie poniesionym kosztom finansowania. Co więcej, jak wynika z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi, pożyczka będąca przedmiotem postępowania głównego nie była finansowana wyłącznie ze środków pożyczonych od spółki dominującej KBC i innych banków, lecz również ze środków wniesionych przez klientów KBC.

55 Zatem, mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć w następujący sposób:

— artykuł 49 WE nie sprzeciwia się przepisom krajowym, na podstawie których procedura poboru podatku u źródła jest stosowana do wynagrodzenia instytucji finansowych niebędących rezydentami w państwie członkowskim, w którym świadczone są usługi, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane instytucjom finansowym będącym rezydentami tego państwa członkowskiego nie podlega takiemu pobraniu u źródła, pod warunkiem że stosowanie do instytucji finansowych niebędących rezydentami poboru u źródła jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu;

— artykuł 49 WE sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które co do zasady opodatkowują instytucje finansowe niebędące rezydentami od przychodów z odsetek uzyskanych w danym państwie członkowskim, bez przyznania im możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z daną działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana instytucjom finansowym będącym rezydentami;

— do sądu odsyłającego należy ocena, na podstawie jego prawa krajowego, jakie są koszty uzyskania przychodu, które mogą być uznane za bezpośrednio związane z daną działalnością.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 49 WE nie sprzeciwia się przepisom krajowym, na podstawie których procedura poboru podatku u źródła jest stosowana do wynagrodzenia instytucji finansowych niebędących rezydentami w państwie członkowskim, w którym świadczone są usługi, podczas gdy wynagrodzenie wypłacane instytucjom finansowym będącym rezydentami tego państwa członkowskiego nie podlega takiemu pobraniu u źródła, pod warunkiem, że stosowanie do instytucji finansowych niebędących rezydentami poboru u źródła jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu.

Artykuł 49 WE sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które co do zasady opodatkowują instytucje finansowe niebędące rezydentami od przychodów z odsetek uzyskanych w danym państwie członkowskim, bez przyznania im

możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z daną działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana instytucjom finansowym będącym rezydentami.

Do sądu odsyłającego należy ocena, na podstawie jego prawa krajowego, jakie są koszty uzyskania przychodu, które mogą być uznane za bezpośrednio związane z daną działalnością.

Podpisy