



Datum van
inontvangstneming

:

05/07/2022

Zaak C-312/22

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

10 mei 2022

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 april 2022

Eisende partij in laatste aanleg:

FL

Verwerende partij in laatste aanleg:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep teneinde vast te stellen of de verplichte cumulatie en belastingheffing tegen de progressieve tarieven waarin de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wetboek inkomstenbelasting natuurlijke personen) voorziet, waar het gaat om inkomsten uit rente op obligaties en termijndeposito's die zijn uitgegeven door buitenlandse entiteiten en zijn uitbetaald door entiteiten die geen fiscale woonplaats in Portugal hebben, waardoor deze inkomsten tegen een veel hoger tarief worden belast dan het tarief dat verschuldigd zou zijn („bevrijdend tarief”) indien zij door ingezetenen waren betaald, in strijd is met de regels van het Unierecht inzake het vrije verkeer van kapitaal of met de overeenkomsten tussen de EU en de Zwitserse Bondsstaat

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht, in het bijzonder artikel 56 VEG (thans artikel 63 VWEU) juncto artikel 2, lid 4, van de Overeenkomst tussen de Europese

Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling; artikel 267, onder a) en b), VWEU

Prejudiciële vraag

Is het verenigbaar met het Unierecht dat inkomsten bestaande uit rente op obligaties en schuldbewijzen die in 2005 door een niet-ingezeten Zwitserse bank aan eiser zijn betaald, onder de cumulatie van inkomsten vallen en dus worden belast tegen hetzelfde tarief van de inkomstenbelasting als andere inkomsten, wat betekent dat zij worden belast tegen een veel hoger tarief dan het geval zou zijn indien die inkomsten waren uitbetaald door een bank die op het nationale grondgebied is gevestigd (in welk geval het zogenoemde bevrijdende tarief van toepassing zou zijn)?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 56 VEG (thans artikel 63 VWEU) en artikel 49 VEG (thans artikel 56 VWEU)

Artikel 2, lid 4, van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 22, leden 1 en 3, artikel 71, lid 1 en lid 3, onder a) en b), en artikel 101, lid 2, onder b), van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wetboek inkomstenbelasting natuurlijke personen, hierna: „CIRS”), in de versie die ten tijde van de feiten van kracht was

Aangevoerde bepalingen van internationaal recht

Artikelen 40 en 41 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 In 2005 heeft FL rente-inkomsten verkregen uit obligaties en schuldbewijzen die door een in de Zwitserse Bondsstaat gevestigde Zwitserse bank zijn uitbetaald. In mei 2006 heeft FL zijn aangifte in de personenbelasting voor 2005 ingediend en inkomsten ten belope van 120 333,00 EUR aangegeven als rendement op kapitaal.

Deze inkomsten werden samengeteld en onderworpen aan de inkomstenbelasting tegen het maximumtarief van 40 %.

- 2 Op basis van voornoemde belastingaangifte is een belastingaanslag van 45 317,27 EUR vastgesteld.
- 3 Op 31 juli 2008 heeft FL een verzoek om ambtshalve herziening van de aanslag inkomstenbelasting 2005 ingediend. Bij brief van de Direção de Serviços do IRS (directie personenbelasting), gedateerd 5 mei 2009, werd FL in kennis gesteld van de afwijzing van het verzoek. FL heeft zijn standpunt tijdens een voorafgaande hoorzitting kenbaar gemaakt.
- 4 Bij brief van 12 oktober 2009 is FL in kennis gesteld van het besluit tot afwijzing van zijn herzieningsverzoek.
- 5 Op 11 januari 2010 heeft FL bij de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (bestuurs- en belastingrechter Sintra, Portugal) beroep ingesteld en de vernietiging van de aanslag gevorderd.
- 6 Bij uitspraak van 1 november 2020 is het beroep kennelijk ongegrond verklaard. FL heeft tegen deze uitspraak beroep in laatste aanleg ingesteld bij de Supremo Tribunal Administrativo (STA, hoogste bestuursrechter, Portugal), de verwijzende rechter.
- 7 Aan de Supremo Tribunal Administrativo wordt de vraag voorgelegd of de verplichte cumulatie van inkomsten uit rente die door entiteiten die geen fiscale woonplaats in Portugal hebben is uitbetaald over door buitenlandse entiteiten uitgegeven obligaties en termijndeposito's, en de belasting die daarover wordt geheven tegen de in het CIRS vastgestelde progressieve tarieven, in strijd zijn met het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal en het vrij verrichten van diensten, of met de tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat gesloten overeenkomst die voorziet in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in richtlijn 2003/48.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

Argumenten van FL

- 8 Volgens FL betreft het onderhavige geschil uitsluitend de onrechtmatigheid van de belastingheffing die voortvloeit uit de uitlegging van de ten tijde van de feiten geldende CIRS-regels, die zijn toegepast op de inkomsten die hij in 2005 heeft ontvangen, en waaruit drie conclusies kunnen worden getrokken: (i) rente op obligaties en termijndeposito's van Portugese entiteiten is onderworpen aan een bevrijdend tarief van 20 % [artikel 71, lid 1 en lid 3, onder a) en b), en artikel 22, lid 3, CIRS]; ii) rente op obligaties en termijndeposito's van buitenlandse entiteiten die wordt uitbetaald door entiteiten die hun fiscale woonplaats in Portugal hebben, wordt ook belast tegen het bevrijdende tarief van 20 %

[artikel 71, artikel 101, lid 2, onder b), en artikel 22, lid 3, CIRS]; (iii) rente op obligaties en termijndeposito's die door buitenlandse entiteiten worden uitgegeven, uitbetaald door entiteiten die voor belastingdoeleinden buiten Portugal zijn gevestigd, is onderworpen aan de verplichte cumulatie van inkomsten en wordt belast tegen de progressieve tarieven die in het CIRS zijn vastgesteld (artikel 22, lid 1, CIRS).

- 9 Eiser in laatste aanleg concludeert derhalve dat de beschreven situatie een schending van het Portugese recht vormt omdat er sprake is van schending van het in de Portugese grondwet verankerde gelijkheidsbeginsel, dat voortvloeit uit het eveneens in de Portugese grondwet neergelegde beginsel van de financiële draagkracht, en omdat er met betrekking tot de belasting die wordt geheven over rente-inkomsten uit obligaties en termijndeposito's die aan in Portugal wonende belastingplichtigen worden uitbetaald, slechts wordt gekeken naar een formalistisch criterium, namelijk de fiscale woonplaats van de uitbetalende entiteit. Dergelijke inkomsten worden namelijk belast tegen progressieve tarieven (in dit geval 40 %) als zij worden uitbetaald door buiten Portugal gevestigde entiteiten, en niet tegen het forfaitaire tarief van 20 % (dat van toepassing is wanneer de rente wordt uitbetaald door Portugese entiteiten).
- 10 Volgens FL is dit criterium discriminerend omdat het voorbijgaat aan het vereiste van „gelijke behandeling van gelijke situaties”, aangezien het tot gevolg heeft dat precies dezelfde feitelijke situaties verschillend worden belast, namelijk situaties waarin: (i) de inkomsten dezelfde zijn – rente op obligaties en termijndeposito's; (ii) het gaat om dezelfde debiteur – financiële instelling (bank) die dergelijke inkomsten uitkeert, en (iii) het gaat om dezelfde crediteur – belastingplichtige die de inkomsten bestaande uit rente op obligaties en termijndeposito's ontvangt. De fiscaal-juridische verhouding is gelijkwaardig, aangezien: i) de belastingcrediteur dezelfde is, namelijk de belastingdienst; ii) de belastingplichtige dezelfde is, namelijk een natuurlijke persoon die in Portugal woont, en iii) het voorwerp hetzelfde is, namelijk rente op obligaties en termijndeposito's.
- 11 Verder is deze situatie van discriminatie tussen ingezetenen en niet-ingezetenen uitbetalende instanties ook in strijd met het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van het verbod van misbruik, dat drie aspecten kent: geschiktheid, noodzakelijkheid of afdwingbaarheid, en evenredigheid in strikte zin. Bovendien is zij ontoelaatbaar en niet te rechtvaardigen. De Portugese wetgever heeft zelf een oplossing gevonden voor de hierboven beschreven situatie. Thans is de rente op obligaties en termijndeposito's die voortvloeit uit beleggingen bij Portugese en buitenlandse kredietinstellingen en die wordt uitbetaald door in Portugal of in het buitenland gevestigde agenten, aan dezelfde belasting onderworpen.
- 12 De aanslag dient nietig te worden verklaard op grond dat deze tevens in strijd is met de wezenlijke inhoud van het fundamentele recht op privé-eigendom. Subsidiair ligt het in elk geval op de weg van de rechter om de vernietiging van de betrokken aanslag van de inkomstenbelasting natuurlijke personen te gelasten.

- 13 FL betoogt voorts dat het Unierecht is geschonden, in de eerste plaats door schending van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal en de vrijheid van dienstverrichting [namelijk artikel 56 VEG (thans artikel 63 VWEU) en artikel 49 VEG (thans artikel 56 VWEU)]. Ook het beginsel van voorrang van het recht van de Unie boven het nationale recht, zoals ontwikkeld door het Hof van Justitie, is geschonden.
- 14 FL stelt dat het verschil in de toe te passen tarieven afhankelijk van de vraag of de inkomsten in kwestie worden uitbetaald door entiteiten die wel of niet beschikken over een in Portugal gevestigde uitbetalende instantie, de keuze van de belastingplichtigen voor investeringen beïnvloedt en het kapitaalverkeer belemmert.
- 15 FL beroept zich op de rechtspraak van het Hof van Justitie over de verschillende behandeling van soortgelijke situaties, met name het arrest van 29 april 1999 (C-311/97, EU:C:1999:216).
- 16 FL verwijst ook naar de jurisprudentie van het Hof van Justitie in zaken die vergelijkbaar zijn met de onderhavige zaak, met name het arrest van 6 juni 2000 (C-35/98, EU:C:2000:294), gewezen in een geding tussen een Nederlands onderdaan en de Nederlandse belastingdienst betreffende de weigering van laatstgenoemde om vrijstelling van belasting te verlenen voor dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, en het arrest van 11 oktober 2007 (C-443/06, EU:C:2007:600, punt 39), waarin het Hof heeft geoordeeld dat „een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding de overbrenging van kapitaal minder aantrekkelijk voor niet-ingezetenen maakt, omdat zij hen ervan weerhoudt in Portugal te investeren in onroerend goed, en dus ook ontmoedigt om daarmee samenhangende transacties, zoals de verkoop van een onroerend goed, te verrichten”.
- 17 In dit verband verwijst FL naar het arrest van het Hof van Justitie van 4 maart 2004 (C-334/02, EU:C:2004:129), waarin een Franse regeling is onderzocht die een bevrijdende voorheffing oplegt tegen een tarief dat lager is dan het marginale belastingtarief dat voortvloeit uit de toepassing van de progressieve inkomstenbelastingschaal, en die enkel van toepassing is wanneer de schuldenaar in Frankrijk is gevestigd of woonachtig is. Het Hof oordeelt dat er sprake is van een beperking van de vrijheid van dienstverrichting en het vrije verkeer van kapitaal.
- 18 FL is van mening dat het onderhavige geval aansluit op de aangehaalde arresten, aangezien de belastingautoriteiten voornemens zijn een verschillende fiscale regeling toe te passen voor hetzelfde soort inkomsten, naargelang deze worden betaald door entiteiten met of zonder uitbetalende instantie in Portugal. Dit houdt discriminatie of een beperking in afhankelijk van de plaats van vestiging van de dienstverlener, hetgeen belemmeringen kan creëren voor zijn grensoverschrijdende activiteiten en in strijd is met het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal.

- 19 Daarom is FL van mening dat rente op obligaties en termijndeposito's die worden uitgekeerd door entiteiten die binnen of buiten de Europese Unie zijn gevestigd (zoals Zwitserland), dezelfde fiscale behandeling moet krijgen als rente op obligaties en termijndeposito's die wordt uitgekeerd door entiteiten met uitbetalende instanties op Portugees grondgebied.
- 20 Voorts beroept FL zich op schending van het Unierecht wegens niet-nakoming van richtlijn 2003/48 (hierna: „spaarrichtlijn”), die in Portugees recht is omgezet bij Decreto-Lei n.º 62/2005 (besluit met kracht van wet 62/2005) van 11 maart 2005. FL beroept zich op de overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat betreffende de invoering van maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in richtlijn 2003/48.
- 21 FL betoogt dat, aangezien de Portugese Staat partij is bij die overeenkomst, er geen hogere belasting kan worden geheven op inkomsten die via Zwitserse banken worden betaald dan in Portugal het geval zou zijn indien de inkomsten via binnenlandse banken zouden worden uitbetaald.
- 22 FL betoogt voorts dat er sprake is van een schending van het internationale recht voor zover het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal en het beginsel van het vrij verrichten van diensten zijn geschonden, aangezien deze beginselen krachtens de artikelen 40 en 41 van de EER-Overeenkomst ook van toepassing zijn op Zwitserland, als staat waar de entiteit die de inkomsten in kwestie uitbetaalt, haar domicilie heeft.
- 23 Deze beginselen zijn in alle opzichten identiek aan de leidende beginselen van de Unie en zijn door het EVA-Hof op dezelfde wijze uitgelegd als door het Hof van Justitie. In dit verband verwijst FL naar het arrest van het EVA-Hof van 23 november 2004 (zaak E-1/04, Fokus Bank ASA tegen de Staat Noorwegen), waarin de verenigbaarheid van de Noorse wetgeving met het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal werd onderzocht, aangezien die wetgeving voorzag in een gunstiger dividendbelasting voor ingezetenen van Noorwegen (dat, net als Zwitserland, lid is van de EVA maar niet van de Europese Unie) dan voor niet-ingezetenen. Het Hof was van oordeel dat de Noorse wet een beperking van dit beginsel, dat is neergelegd in de EER-Overeenkomst (waarbij Portugal en Zwitserland overeenkomstsluitende partijen zijn), tot gevolg had.
- 24 Bijgevolg geeft de bestreden uitspraak blijk van een onjuiste beoordeling wegens schending van de beginselen van het vrije verkeer van kapitaal en het vrij verrichten van diensten, die respectievelijk zijn neergelegd in artikel 56 VEG (thans artikel 63 VWEU) en artikel 49 VEG (thans artikel 56 VWEU). Om die reden moet zij worden vernietigd en vervangen door een uitspraak waarbij de bestreden aanslag inkomstenbelasting voor het belastingjaar 2005 nietig wordt verklaard of in elk geval wordt vernietigd en de belastingdienst wordt veroordeeld tot betaling van verdragingsrente.

Korte motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 25 De Supremo Tribunal Administrativo is van oordeel dat, om uitspraak te doen op het bij deze rechterlijke instantie ingestelde beroep in laatste aanleg, moet worden nagegaan of de verplichte cumulatie van inkomsten die van toepassing is op de rente op obligaties en termijndeposito's van buitenlandse entiteiten die wordt uitbetaald door entiteiten die hun fiscaal domicilie buiten het nationale grondgebied hebben, en de belasting die over die rente wordt geheven tegen de progressieve tarieven waarin het CIRS voorziet, in strijd zijn met de bepalingen van het Unierecht inzake het vrije verkeer van kapitaal en met voornoemde overeenkomst tussen de Europese Unie en de Zwitserse Bondsstaat.
- 26 De relevante bepalingen van het CIRS in deze zaak zijn artikel 22, leden 1 en 3, artikel 71, lid 1 en lid 3, onder a) en b), en artikel 101, lid 2, onder b). Ten tijde van de feiten voorzagen deze artikelen niet in de toepassing van het bevrijdende tarief van 20 % op de betrokken inkomsten, maar in een belastingheffing volgens de progressieve tarieven van de inkomstenbelasting.
- 27 De vraag die aan de orde is, is of op de datum waarop FL de betrokken inkomsten van de Zwitserse Bondsstaat heeft ontvangen (2005), de toepasselijke Portugese wetgeving al dan niet in strijd was met de bepalingen van het Unierecht inzake het vrije verkeer van kapitaal, in het bijzonder de bepalingen van artikel 56 VEG (thans artikel 63 VWEU), gelezen in samenhang met artikel 2, lid 4, van de Overeenkomst tussen de Europese Unie en de Zwitserse Bondsstaat. Deze wettelijke regeling voorzag niet in de mogelijkheid om over dergelijke inkomsten uit rente bevrijdende tarieven te heffen, hetgeen wel het geval was voor identieke inkomsten die op het nationale grondgebied waren verkregen of waren uitbetaald door ingezeten entiteiten of door niet-ingezeten entiteiten waaraan de overeenkomstige betaling kon worden toegerekend.
- 28 De Supremo Tribunal Administrativo heeft derhalve besloten het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing te verzoeken en de behandeling van de procedure in laatste aanleg te schorsen.