



Datum van
inontvangstneming

:

16/09/2024

Zaak C-525/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

30 juli 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage – CAAD), Portugal]

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 juli 2024

Verzoekende partij:

SANTANDER RENTA VARIABLE ESPAÑA PENSIONES,
FONDO DE PENSIONES

Verwerende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD: scheidsgerecht voor belastingzaken (Portugal)

[OMISSIS]

Betreft: Interlocutoir tussenvonnissen houdende indiening van een prejudiciële verwijzing. Zijn de in artikel [16], leden 7 en 8, van het Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen; hierna: „EBF”) vastgestelde beperkende bewijsvoorwaarden voor de vrijstelling van de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (vennootschapsbelasting) verenigbaar met het Unierecht, met name met het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 VWEU)?

ARBITRAAL DEELVONNIS

De arbiters [OMISSIS] besluiten het volgende:

I Achtergrond

- 1 SANTANDER RENTA VARIABLE ESPAÑA PENSIONES, FONDO DE PENSIONES (thans geïncorporeerd in SANTANDER ACCIONES ESPAÑOLAS, F. I.), een naar Spaans recht opgericht pensioenfonds [OMISSIS] met statutaire zetel in [OMISSIS] Madrid (Spanje) en vertegenwoordigd door SANTANDER PENSIONES, S. A., E. G. F. P., in haar hoedanigheid van beheermaatschappij, met statutaire zetel op hetzelfde adres (hierna: „verzoekster”), heeft [OMISSIS] een arbitrageprocedure ingeleid tegen de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal; hierna: „verweerster”).
- 2 Verzoekster verzoekt het scheidsgerecht uitspraak te doen over de rechtmatigheid van de inhoudingen van bronbelasting uit hoofde van de vennootschapsbelasting in verband met de uitkering van dividenden voor de belastingjaren 2020 en 2021, alsmede over de vorming van het vermoeden dat het eerder ingestelde verzoek tot ambtshalve herziening, waarin om de vaststelling van het al dan niet rechtmatige karakter van die inhoudingen werd verzocht, stilzwijgend is afgewezen.
- 3 [Procedure betreffende de samenstelling van het scheidsgerecht]. [OMISSIS].
- 4 [Procedure betreffende de samenstelling van het scheidsgerecht]. [OMISSIS].
- 5 [Procedure betreffende de samenstelling van het scheidsgerecht]. [OMISSIS].
- 6 [Procedure betreffende de samenstelling van het scheidsgerecht]. [OMISSIS].
- 7 [Procedure betreffende de samenstelling van het scheidsgerecht]. [OMISSIS].

II Feiten

- 8 Voor het onderzoek van en het geven van een beslissing op de prejudiciële verwijzing die bij deze tussenbeschikking wordt ingediend, worden de volgende feiten geacht vast te staan:
 - a. Verzoekster is een rechtspersoon naar Spaans recht die is opgericht in de rechtsvorm van een pensioenfonds conform de Spaanse wetgeving. Verzoekster heeft haar fiscale vestigingsplaats in Spanje en is opgericht bij overeenkomst, niet als vennootschap.
 - b. Verzoekster was gedurende de belastingjaren 2020 en 2021 een niet-ingezeten belastingplichtige in Portugal, zonder fiscale vestigingsplaats en zonder vaste inrichting in het land.
 - c. Verzoekster is recentelijk overgenomen door SANTANDER ACCIONES ESPAÑOLAS, F. I. door middel van een fusie door overname; de fiscale handelingen waarop het onderhavige verzoek om arbitrage betrekking heeft, hebben vóór deze herstructureringsoperatie plaatsgevonden.

- d. Verzoekster bezat in de belastingjaren 2020 en 2021 aandelen in meerdere in Portugal gevestigde vennootschappen.
 - e. Gedurende die jaren heeft verzoekster, als aandeelhouder van deze in Portugal gevestigde vennootschappen, dividenden ontvangen die waren onderworpen aan belasting in Portugal, aangezien dit de staat was waarin de dividenden hun oorsprong vonden.
 - f. De in de belastingjaren 2020 en 2021 ontvangen dividenden zijn belast middels een inhouding aan de bron, tegen het tarief van 25 % waarin wordt voorzien in artikel 87, lid 4, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (wetboek vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC”).
 - g. Door middel van de indiening van het formulier met het opschrift „21 RFI” heeft verzoekster verzocht om teruggaaf van de aan de bron ingehouden belasting die het tarief van het tussen Portugal en Spanje gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: „verdrag”) te boven ging (10 %, aangezien het in het verdrag vastgestelde tarief voor dividenden 15 % bedraagt).
 - h. Verzoekster heeft derhalve in de jaren in kwestie in Portugal dividenden ontvangen en vennootschapsbelasting betaald door middel van inhoudingen aan de bron (232 910,41 [EUR] [OMISSIS]).
 - i. Verzoekster was gedurende ten minste één jaar ononderbroken houder van de aandelen geweest (zie artikel 16, lid [7], onder d), EBF).
- 9 Voor het onderzoek en de beantwoording van de in dit verzoek om een prejudiciële beslissing opgeworpen vraag wordt het volgende feit, met het oog op de behandeling ten gronde van de zaak, geacht niet te zijn bewezen:
1. Van de autoriteiten van het Koninkrijk Spanje met toezichhoudende bevoegdheden over verzoekster is geen gecertificeerde verklaring verkregen – zoals vereist door artikel 16, lid 8, EBF – waarin wordt bevestigd dat is voldaan de in lid 7 van datzelfde artikel vastgestelde cumulatieve voorwaarden voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting van de pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen in kwestie [OMISSIS]), te weten:
 - a) dat zij uitsluitend de betaling van uitkeringen uit hoofde van ouderdoms- of invaliditeitspensioenen, uitkeringen uit hoofde van nabestaandenpensioenen, uitkeringen bij vervroegde uittreding of vervroegde pensionering, uitkeringen bij ziekte na uitdiensttreding garanderen, evenals, indien deze een aanvulling zijn op en bijkomend zijn aan deze uitkeringen, de toekenning van uitkeringen bij overlijden [zie artikel 16, lid [7], onder a), EBF];

- b) dat zij worden beheerd door instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/41/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 vallen (zie artikel 16, lid [7], onder b), EBF);
- c) dat het pensioenfonds de uiteindelijk gerechtigde van de inkomsten is (artikel 16, lid [7], onder c), EBF).

III Standpunten van partijen

10 Verzoekster betoogt samengevat het volgende:

- a. Verzoekster, een vennootschap zonder fiscale vestigingsplaats en zonder vaste inrichting in Portugal, heeft (in 2020 en 2021) nettodividenden na inhouding van bronbelasting ontvangen tegen minder gunstige voorwaarden dan die welke zouden zijn toegepast indien zij ingezetene was geweest.
- b. Tijdens die belastingjaren heeft verzoekster, als aandeelhouder van in Portugal ingezeten vennootschappen, dividenden ontvangen die aan belasting werden onderworpen in Portugal, aangezien dit de staat was waar de dividenden hun oorsprong vonden.
- c. Over de voor de jaren 2020 en 2021 ontvangen dividenden is bronbelasting ingehouden tegen het tarief van 25 % waarin wordt voorzien in artikel 87, lid 4, CIRC.
- d. Door middel van de indiening van het formulier met het opschrift „21 RFI” heeft verzoekster verzocht om teruggaaf van de aan de bron ingehouden belasting die het tarief van het [OMISSIS] [verdrag] te boven ging (10 %, aangezien het in het verdrag vastgestelde tarief voor dividenden 15 % bedraagt). Gelet op de verzoeken om teruggaaf die op grond van het verdrag zijn ingediend bij de Portugese belastingdienst, heeft de onderhavige procedure betrekking op het bedrag van de bronbelasting die in Portugal ten laste van verzoekster is ingehouden voor de belastingjaren 2020 en 2021, dat overeenkomt met het verschil tussen het totale bedrag dat aan de bron is ingehouden tegen het binnenlandse tarief zoals vastgesteld in de CIRC – 25 % – en het bedrag dat is gevorderd in de op grond van het verdrag ingediende verzoeken om teruggaaf – 10 % – (dat wil zeggen dat het litigieuze bedrag gelijk is aan 15 % van het brutobedrag van de in Portugal verkregen inkomsten), zoals hieronder nader wordt toegelicht.
- e. Verzoekster voert aan dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 16 EBF voor teruggaaf van de belasting die zij door middel van inhoudingen aan de bron heeft betaald over de door haar ontvangen dividenden voor de jaren 2020 en 2021, maar dat zij de in artikel 16, lid 8, EBF bedoelde verklaring niet heeft kunnen verkrijgen.

- f. In dat verband heeft verzoekster op 22 mei 2023 overeenkomstig artikel 78 van de Lei Geral Tributária (algemene belastingwet; hierna: „LGT”) een verzoek tot ambtshalve herziening om de rechtmatigheid van voornoemde inhoudingen aan de bron uit hoofde van vennootschapsbelasting voor de belastingjaren 2020 en 2021 vast te stellen, in het kader waarvan zij verzocht om nietigverklaring van die inhoudingen op grond dat zij onrechtmatig waren, zijnde rechtstreeks in strijd met het Unierecht, en om erkenning van haar recht op teruggaaf van de ten onrechte in Portugal geheven voorbelasting op grond dat was voldaan aan alle vereisten van artikel 16 EBF.
 - g. In de loop van de procedure is verzoekster evenwel op geen enkel moment in kennis gesteld van enige beschikking, zodat na het verstrijken van de wettelijke termijn daartoe het vermoeden is gerezen dat vorengenoemd verzoek stilzwijgend is afgewezen.
 - h. In de onderhavige procedure moet derhalve [OMISSIS] worden onderzocht of de inhouding van bronbelasting over de dividenduitkeringen voor de jaren 2020 en 2021 ten bedrage van in totaal [OMISSIS] 232 910,41 [EUR] krachtens artikel 16, lid 8, EBF rechtmatig was, terwijl het onmiddellijke voorwerp van de procedure wordt gevormd door de vorming van het vermoeden dat het verzoek stilzwijgend is afgewezen, waardoor de rechtmatigheid van voormelde fiscale handelingen zou worden bevestigd.
- 11 Verweerster betoogt harerzijds het volgende:
- a. De bronbelastingen zijn ingehouden op grond van de bepalingen van de [OMISSIS] [CIRC] en het [OMISSIS] [EBF], met name de artikelen 87 en 94 CIRC.
 - b. Verzoekster heeft de feiten die zij aanvoert – in het bijzonder dat zij in aanmerking kwam voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting krachtens artikel 16 EBF – niet kunnen bewijzen, waardoor de wel bewezen feiten onmogelijk kunnen worden gekwalificeerd met het oog op een toetsing aan de hierboven vermelde beginselen en bepalingen van Unierecht.
 - c. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) heeft geoordeeld dat moeilijk kan worden gesteld dat het feit dat een bepaalde lidstaat bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen toekent niet aan niet-ingezetenen toekent, discriminerend is, aangezien ingezetenen en niet-ingezetenen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.
 - d. In casu zijn de aangevoerde verschillen in behandeling volledig gerechtvaardigd vanuit het oogpunt van de organisatie en samenhang van het Portugese belastingstelsel.

IV Verzoek om een prejudiciële beslissing

De nationale wetgever heeft met ingang van 2012 een belastingvrijstelling ingesteld voor door in andere EU-lidstaten gevestigde pensioenfondsen in Portugal verkregen inkomsten, onder dezelfde voorwaarden als die welke van toepassing zijn op naar Portugees recht opgerichte pensioenfondsen, zoals volgt uit artikel 16, lid 7, EBF.

Voor de jaren 2020 en 2021 had artikel 16 EBF de volgende strekking:

„Artikel 16

Pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen

1 - Inkomsten van naar Portugees recht opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

2 - Naar nationaal recht opgerichte pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen zijn vrijgesteld van de gemeentelijke belasting op de overdracht van onroerend goed onder bezwarende titel.

3 - De voorschriften van artikel 21 zijn van overeenkomstige toepassing op de individuele bijdragen van de deelnemers en op eventuele terugbetalingen door pensioenfondsen en andere aanvullende socialezekerheidsstelsels, met inbegrip van die welke worden aangeboden door onderlinge maatschappijen, die uitsluitend uitkeringen uit hoofde van ouderdomspensioenen, aanvullende pensioenen en invaliditeits- of nabestaandenpensioenen en arbeidsongeschiktheidsuitkeringen, werkloosheidsuitkeringen en uitkeringen wegens ernstige ziekte garanderen.

4 - Bij niet-naleving van de in lid 1 gestelde voorwaarden vervalt het in dat lid bedoelde voordeel voor het belastingjaar in kwestie en zijn de vennootschappen die de pensioenfondsen en daaraan gelijk te stellen instellingen, met inbegrip van onderlinge maatschappijen, beheren, hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschulden van de door hen beheerde fondsen of vermogens en dienen zij de verschuldigde belasting te betalen binnen de in artikel 120, lid 1, CIRC vastgestelde termijn.

5 - De in lid 3 van dit artikel en in artikel [21], lid 2, bedoelde belastingvoordelen zijn cumulatief en mogen gezamenlijk de in artikel 21, lid 2, vastgestelde limieten niet overschrijden.

6 - Bijdragen aan de in lid 3 bedoelde pensioenfondsen en andere aanvullende socialezekerheidsregelingen, met inbegrip van die welke worden aangeboden door onderlinge maatschappijen, zijn aftrekbaar van de inkomstenbelasting onder de wettelijk vastgestelde voorwaarden, mits:

a) wordt aangetoond dat zij, wanneer zij worden betaald en gedragen door derden, zijn belast als inkomsten van de belastingplichtige;

b) zij, wanneer zij worden betaald en gedragen door de belastingplichtige, geen uitgaven vormen die inherent zijn aan de verkrijging van inkomsten van categorie B.

7 - Inkomsten van in een andere lidstaat van de Europese Unie of een staat van de Europese Economische Ruimte gevestigde en naar het recht van die lidstaat opgerichte en werkzaam zijnde pensioenfondsen, in het laatste geval mits die staat is gebonden aan een administratieve samenwerking op fiscaal gebied die gelijkwaardig is aan die welke op het niveau van de Europese Unie is vastgesteld, en welke niet kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting op Portugees grondgebied, zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, op voorwaarde dat is voldaan aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

a) Het betrokken pensioenfonds garandeert uitsluitend de betaling van uitkeringen uit hoofde van ouderdoms- of invaliditeitspensioenen, uitkeringen uit hoofde van nabestaandenpensioenen, uitkeringen bij vervroegde uittreding of vervroegde pensionering en uitkeringen bij ziekte na uitdiensttreding, evenals, indien deze een aanvulling vormen op en bijkomend zijn aan deze uitkeringen, de toekenning van uitkeringen bij overlijden;

b) De inkomsten worden beheerd door instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/41/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 vallen;

c) Het betrokken pensioenfonds is de uiteindelijk gerechtigde van de inkomsten;

d) Met betrekking tot de uitgekeerde winsten moeten de desbetreffende aandelen in de vennootschap gedurende ten minste één jaar ononderbroken zijn aangehouden.

8 - Onverminderd het bepaalde in artikel 98 CIRC moet, wil het bepaalde in het vorige lid onmiddellijk van toepassing zijn, vóór de datum waarop de inkomsten beschikbaar worden gesteld bewijs van naleving van de onder a), b) en c) vastgestelde voorwaarden worden geleverd aan de inhoudingsplichtige entiteit, door middel van een verklaring die is bevestigd en geattesteerd door de autoriteiten van de lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte die belast zijn met de respectievelijke toezichthoudende functies.”

Deze bepaling is ingevoerd naar aanleiding van het arrest van het [OMISSIS] [Hof van Justitie] van 6 oktober 2011 in zaak C-493/09, waarin het Hof van Justitie de Portugese Staat heeft veroordeeld wegens de discriminerende fiscale behandeling van in andere lidstaten van de Europese Unie gevestigde pensioenfondsen ten opzichte van nationale pensioenfondsen.

Krachtens het hierboven weergegeven artikel moeten in de Unie gevestigde pensioenfondsen, om (onmiddellijk) in aanmerking te komen voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor in Portugal verkregen inkomsten, vóór de datum waarop de inkomsten ter beschikking worden gesteld aantonen dat zij voldoen aan de voorwaarden van lid 7, onder a), b) en c), van dat artikel door middel van een verklaring die is bevestigd en geattesteerd door de autoriteiten van de lidstaat van de Europese Unie die belast zijn met de respectieve toezichthoudende taken.

Onverminderd het voorgaande, moet worden opgemerkt dat de wetgever niet uitdrukkelijk heeft voorzien in een procedureel mechanisme waarmee belastingplichtigen kunnen verzoeken om teruggaaf van belasting die is betaald wegens niet-naleving van de bewijsvereisten van artikel 16, lid 7, EBF of wegens het niet hebben ingediend van de documentatie vóór de datum waarop de inkomsten ter beschikking zijn gesteld.

De wetgever heeft zich beperkt tot een verwijzing naar de regeling van artikel 98 CIRC, zonder uitdrukkelijk te bepalen dat de daarin geregelde teruggaafmechanismen van toepassing zijn en zonder nieuwe formulieren voor het indienen van teruggaafverzoeken in het kader van de regeling van artikel 16 EBF vast te stellen.

Meer bepaald kan uit de lezing van artikel 16 EBF juncto artikel 98 CIRC niet worden afgeleid dat er een procedureel mechanisme bestaat dat van toepassing is op teruggaafverzoeken van in de Unie gevestigde pensioenfondsen, zodat, om de nietigverklaring van de inhoudingen aan de bron te verkrijgen, de andere procedurele mechanismen die krachtens de regeling inzake de administratieve en gerechtelijke procedure in belastingzaken ter beschikking van belastingplichtigen staan, geacht moeten worden van toepassing te zijn.

Op grond van het bepaalde in artikel 16, lid 7, EBF moeten in andere lidstaten van de Europese Unie gevestigde pensioenfondsen die in aanmerking willen komen voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor in Portugal verkregen inkomsten, zoals reeds opgemerkt, voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- Het fonds moet uitsluitend de betaling van uitkeringen uit hoofde van ouderdoms- of invaliditeitspensioenen, uitkeringen uit hoofde van nabestaandenpensioenen, uitkeringen bij vervroegde uittreding of vervroegde pensionering en uitkeringen bij ziekte na uitdiensttreding garanderen, evenals, indien deze een aanvulling vormen op en bijkomend zijn aan deze uitkeringen, de toekenning van uitkeringen bij overlijden;
- Het fonds moet worden beheerd door instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/41/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 vallen;
- Het fonds moet de uiteindelijk gerechtigde van de inkomsten zijn, en

- Met betrekking tot de uitgekeerde winsten moeten de desbetreffende aandelen in de vennootschap gedurende ten minste één jaar ononderbroken zijn aangehouden.

Artikel 16, lid 8, EBF bepaalt voorts dat de vervulling van de voorwaarden van lid 7, onder a), b) en c), van dat artikel moet worden aangetoond, vóór de datum waarop de inkomsten ter beschikking worden gesteld, door middel van een verklaring die is bevestigd en geattesteerd door de autoriteiten van de lidstaat van de Europese Unie die belast zijn met de respectieve toezichhoudende taken.

Niettegenstaande het voorgaande heeft de „belastingssubstituut” (de inhoudingsplichtige entiteit) de toepasselijke bronbelasting van 25 % ingehouden op de dividenden die verzoekster in de jaren 2020 en 2021 heeft ontvangen.

Zoals reeds uiteengezet, biedt artikel 16, leden 7 en 8, EBF echter de mogelijkheid om, ook achteraf, aan te tonen dat aan alle materiële voorwaarden van artikel 16 EBF is voldaan, krachtens de regeling van artikel 98 CIRC.

In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 16, lid 8, het volgende bepaalt: „8 - *Onverminderd het bepaalde in artikel 98 CIRC [...], wil het bepaalde in het vorige lid onmiddellijk van toepassing zijn, [...]*”

Artikel 98 CIRC, betreffende de vrijstelling van de inhouding van bronbelasting over door niet-ingezeten entiteiten verkregen inkomsten, bepaalt het volgende:

„5 - Onverminderd het bepaalde in het volgende lid is de belastingssubstituut, wanneer het bewijs niet is aangedragen vóór het verstrijken van de termijn voor de betaling van de belasting, alsmede in de in artikel 14, leden 3 en volgende, bedoelde gevallen, gehouden tot betaling van het volledige bedrag van de belasting die wettelijk had moeten worden ingehouden.

6 - Onverminderd de aansprakelijkheid voor administratieve inbreuken, kan de in het vorige lid bedoelde aansprakelijkheid worden uitgesloten wanneer de belastingssubstituut door middel van het in lid 2 van dit artikel of in artikel 14, leden 3 en volgende, bedoelde document, naar gelang van het geval, aantoonst dat is voldaan aan de voorwaarden voor volledige of gedeeltelijke vrijstelling van de inhouding.

7 - Entiteiten die inkomsten ontvangen die voldoen aan de voorwaarden van de leden 1 en 2 van dit artikel en van artikel 14, leden 3 en volgende, kunnen, wanneer het bewijs niet binnen de vastgestelde termijnen en onder de vastgestelde voorwaarden is aangedragen, verzoeken om gehele of gedeeltelijke teruggaaf van de aan de bron ingehouden belasting, binnen twee jaar na het einde van het jaar waarin de belasting verschuldigd is geworden, door indiening van een bij besluit van de minister van Financiën goed te keuren standaardformulier, dat vergezeld dient te gaan van een door de bevoegde autoriteiten van hun staat van vestiging afgegeven document waaruit blijkt dat zij gedurende de betrokken periode hun

fiscale vestigingsplaats hadden in die staat en in die staat waren onderworpen aan belasting over de inkomsten. [...]”

Ofschoon dit artikel rechtstreeks betrekking heeft op vrijstellingen van de bronbelasting die voortvloeien uit de toepassing van door Portugal gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, is het ook van toepassing op de situaties waarin wordt voorzien in artikel 16 EBF, ingevolge de uitdrukkelijke wettelijke verwijzing in lid 8 van dat artikel.

De lezing van artikel 16 EBF juncto artikel 98 CIRC kan niet leiden tot een andere conclusie dan dat pensioenfondsen die ingezetene van een lidstaat van de Europese Unie zijn en waaraan geen vrijstelling van vennootschapsbelasting is toegekend, kunnen verzoeken om teruggaaf van de ten onrechte in Portugal betaalde belasting, mits zij aantonen dat de materiële voorwaarden van artikel 16 EBF zijn vervuld.

In dit verband verklaart verzoekster dat zij, tot op heden zonder succes, tracht de in artikel 16, lid 8, EBF bedoelde verklaring te verkrijgen.

Krachtens [OMISSIS] artikel 267 [VWEU] is het Hof van Justitie bevoegd om, met het oog op het geven van een prejudiciële beslissing, kennis te nemen van elke vraag over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie en over [de Verdragen], zodat, wanneer een vraag van die aard wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een lidstaat, [die rechterlijke instantie] het Hof van Justitie kan verzoeken zich daarover uit te spreken.

Het Hof van Justitie heeft de prejudiciële verwijzing uitdrukkelijk toegelaten in fiscale arbitrageprocedures onder auspiciën van het CAAD (zie, onder andere, arrest Ascendi, zaak C-377/13).

Aangezien er bovendien geen beroep bij de gewone rechter met betrekking tot de gegrondheid van de vordering [OMISSIS] mogelijk is, moeten de voorwaarden van artikel 267, derde alinea [OMISSIS], [VWEU] worden geacht te zijn vervuld en is de prejudiciële verwijzing verplicht wanneer een vraag betreffende de uitlegging van het Unierecht wordt opgeworpen in een bij de nationale rechter aanhangige zaak en een beslissing op die vraag voor die rechter noodzakelijk is voor het wijzen van zijn vonnis.

Daarenboven stelt verzoekster zelf subsidiair voor om het mechanisme van de prejudiciële verwijzing toe te passen in geval van twijfel over het kader dat het recht van de Europese Unie biedt voor de in de onderhavige zaak onderzochte kwestie.

In de hier aan de orde zijnde situatie rijst in wezen een vraag met betrekking tot de wettelijk vastgestelde formele bewijsvereisten (artikel 16, leden 7 en 8, EBF juncto artikel 98 CIRC) die verzoekster in casu beletten (gegeven de bewijslast) om haar recht op vrijstelling van de vennootschapsbelasting uit te oefenen.

Uit de lezing van artikel 16 EBF juncto artikel 98 CIRC kan niet worden afgeleid dat er een procedureel mechanisme bestaat dat van toepassing is op teruggaafverzoeken van in de Unie gevestigde pensioenfondsen, zodat, om de nietigverklaring van de inhoudingen aan de bron te verkrijgen, de andere procedurele mechanismen die krachtens de regeling inzake de administratieve en gerechtelijke procedure in belastingzaken ter beschikking van belastingplichtigen staan, geacht moeten worden van toepassing te zijn.

Bijgevolg is het van belang te onderzoeken of die wettelijke bewijsvereisten in abstracto verenigbaar zijn met het Unierecht en derhalve of er, indien passend, een verzoek om een prejudiciële beslissing moet worden ingediend (zie artikel 267 VWEU). [OMISSIS]

Volgens het arrest CILFIT [OMISSIS] (zaak C-283/81) [OMISSIS] heeft het Hof van Justitie aanvaard dat er grenzen zijn aan de verwijzingsverplichting die rust op een nationale rechter wiens beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep (de theorie van de „redelijke twijfel”), met name wanneer:

- het antwoord op de vraag niet relevant of noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding, in die zin dat het antwoord niet van invloed zou kunnen zijn op de uitkomst van dat geding;
- de uitlegging van de regel zo evident is dat het verzoek tot uitlegging [OMISSIS] [aan het Hof van Justitie] niet gerechtvaardigd is. Met het oog op de toepasselijkheid van deze uitzondering moet de nationale rechtelijke instantie echter vaststellen of de uitlegging van de regel even evident is voor de rechterlijke instanties van de andere lidstaten en voor het Hof van Justitie, ook rekening houdend met de specifieke kenmerken van het Unierecht;
- de opgeworpen vraag zakelijk gelijk is aan een vraag waarover het Hof van Justitie zich reeds heeft gebogen.

Voorts zij erop gewezen dat de vereisten van het Portugese nationale recht niet kunnen worden tegengeworpen aan andere lidstaat en dat verzoekster, in het licht van dat artikel, met name niet van de entiteit onder wier toezicht zij in Spanje staat kan verlangen dat deze een verklaring afgeeft met informatie die zij volgens haar eigen wetgeving en nationale regels mogelijk niet mag meedelen.

Ook zij eraan herinnerd dat de wetwijziging van artikel 16 EBF voortvloeide uit een voor de Portugese Staat ongunstig arrest in een door de Europese Commissie ingesteld beroep wegens niet-nakoming naar aanleiding van het kennelijk niet in overeenstemming zijn van het nationale recht met het Unierecht.

Als gevolg van dat arrest van het Hof van Justitie zag de Portugese Staat zich gedwongen een einde te maken aan de discriminatie op grond van de fiscale vestigingsplaats van pensioenfondsen, waarbij EU-fondsen in dezelfde positie werden geplaatst als nationale fondsen.

Het is in deze context dat de door artikel 16 EBF opgelegde verklarings- en bewijsvereisten moeten worden geanalyseerd, waarbij het tamelijk voor de hand ligt dat de doelstellingen van het arrest van het Hof van Justitie – het afschaffen van de discriminatie – niet in het gedrang mogen komen door de vaststelling van een probatio diabolica of zelfs een onmogelijke bewijsopdracht.

In dit verband stelt verweerster [OMISSIS] dat:

a) aangaande de rechtspraak van het Hof van Justitie moet worden opgemerkt dat bij de analyse van rechtspraak altijd zorgvuldig moet worden gekeken naar de context van elke afzonderlijke zaak waarin het Hof van Justitie arrest wijst [OMISSIS];

b) bij het trekken van conclusies uit uitspraken van het Hof van Justitie derhalve niet mag worden vergeten dat het Hof van Justitie kennisneemt van specifieke zaken die door nationale rechters aan hem worden voorgelegd voor een prejudiciële beslissing, zodat de onderliggende feiten en omstandigheden van die zaken van het grootste belang zijn bij het wijzen van arrest [OMISSIS].

Dit opgemerkt zijnde, moet erop worden gewezen dat er geen arrest van het Hof van Justitie bekend is waarin het zich uitdrukkelijk heeft uitgesproken over de wezenlijke vraag die in casu is gerezen, te weten of de in artikel 16, leden 7 en 8, EBF vastgestelde bewijsvereisten verenigbaar zijn met het vrije verkeer van kapitaal.

Het Hof van Justitie is [OMISSIS] duidelijk geweest [OMISSIS] door tot de slotsom te komen dat artikel 63, lid 1, VWEU maatregelen verbiedt die niet-ingezetenen ervan doen afzien om in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen om in andere staten investeringen te doen ([OMISSIS] arrest Haribo Lakritzen [REDACTED] en Österreichische Salinen, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08).

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, en met name uit het arrest in zaak C-150/04, volgt dat „[n]iets [...] de Deense belastingautoriteiten [belet] van de betrokkene de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten, en in voorkomend geval, de aftrek dan wel de vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten [REDACTED] punten 18 en 20, alsmede Commissie/België, punten 11 en 13)”.¹

Voor dit scheidsgerecht is het niettemin niet duidelijk of de bewijsvereisten van artikel 16, leden 7 en 8, EBF [in casu] kunnen worden opgelegd, vooral omdat deze niet worden opgelegd aan in Portugal gevestigde pensioenfondsen. Zie met name het arrest dat is geweest in zaak C-493/09, waarin is verklaard dat „[w]at ten eerste in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek gevestigde pensioenfondsen betreft, [...] richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december

¹ Punt 54 van arrest C-150/04 (Commissie/Denemarken).

1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) en richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28) de Portugese autoriteiten een kader voor samenwerking en bijstand [bieden] waarbinnen zij de krachtens hun nationale recht vereiste inlichtingen kunnen verkrijgen en hun de middelen kunnen worden aangereikt om eventuele belastingschulden bij niet-ingezeten pensioenfondsen in te vorderen”.² Daarnaast is het voor het scheidsgerecht niet duidelijk of, in een situatie waarin de verzoekende partij stelt dat zij die inlichtingen niet kan verkrijgen, deze al dan niet ambtshalve door de Portugese belastingautoriteiten moeten worden opgevraagd.

V Interlocutoir tussenvonnissen – Aan het Hof van Justitie voorgelegde vragen

De verwijzende rechter legt het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen voor:

1. Zijn de bewijsvereisten die artikel 16, leden 7 en 8, EBF oplegt aan pensioenfondsen zonder fiscale vestigingsplaats in Portugal voor de toepassing van de vrijstelling van bronbelasting of voor de teruggaaf van ingehouden bronbelasting verenigbaar met het recht van de Europese Unie (en met name met het vrije verkeer van kapitaal zoals verankerd in artikel 63 VWEU)?
 2. Voor het geval dat de verzoekende partij aanvoert dat het voor haar moeilijk of onmogelijk is om die bewijzen van de autoriteiten van haar staat van vestiging te verkrijgen, moeten de Portugese belastingautoriteiten dan verplicht gebruikmaken van de mechanismen waarin is voorzien in bijvoorbeeld richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 of richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 om de door artikel 16, leden 7 en 8, EBF vereiste inlichtingen te verkrijgen?
- [OMISSIS]
 - De procedure wordt geschorst totdat [OMISSIS] [het Hof van Justitie uitspraak heeft gedaan].

Aldus ter kennis te brengen.

Lissabon, 18 juli 2024

[ondertekeningen]

² Punt 49 van arrest C-493/09 (Commissie/Portugal).

[OMISSIS]