

Mål C-449/20**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

22 september 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:Supremo Tribunal Administrativo (avdelningen för skattemål)
(Portugal)**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

1 juli 2020

Klagande:

Real Vida Seguros SA

Motpart:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo

[utelämnas]

Avdelningen för skattemål vid Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) meddelar följande beslut:

[utelämnas]

- I.1. Real [Vida] Seguros S.A., [utelämnas] Porto, har överklagat Tribunal Administrativo e Fiscal do Portos dom av den 29 juni 2018, i den del den innebar att dess överklagande avslogs på grund av att underinstansen godtog att utdelning på utländska aktier var en skattemässig kostnad, för en skatteförmån, uppgående till 10 196,54 euro (räkenskapsåret 1999) och 13 406,62 euro (räkenskapsåret 2000), varvid de ytterligare skattebelopp som påförts för [inkomstskatten för juridiska personer, nedan kallad bolagsskatten] för räkenskapsåren 1999 och 2000 fastställdes (delvis) i denna del.
- I.2. Bolaget redogjorde för sina grunder och framställde följande yrkanden:
 - i. [utelämnas]

ii. Underinstansens avgörande överklagas, med åberopande av att det utgör felaktig rättstillämpning, dock endast i den del som avser frågan om avdrag från nettovinsten för perioderna 1999 och 2000 för utdelning på utländska aktier, i enlighet med artikel 31 i [Estatuto dos Benefícios Fiscais (lagen om skatteförmåner) (nedan kallad skatteförmånslagen)], i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, i synnerhet på grund av att underinstansen ansåg att den där föreskrivna avdragsrätten endast gäller utdelning på aktier som noterats på den portugisiska börsen [**Orig. s. 2**] och därmed uteslöt avdragsrätt för utdelning på aktier som är upptagna till handel på en utländsk börs.

iii. Skattebestämmelserna ska tolkas i enlighet med de allmänna principerna för juridisk tolkning, det vill säga med tillämpning av de kriterier som föreskrivs i artikel 9 i Código Civil (Civillagen).

iv. Detta innebär att lagens ordalydelse är det främsta referensmaterialet och utgör utgångspunkten för (alla) som tolkar lagen, och att det i lagarna finns en rationell logik som den som tolkar lagen ska sträva efter att finna:

v. Vid tolkning [av lagen] går det inte att bortse från ordalydelsen, den språkliga formuleringen (i syntaktiskt och formellt hänseende), för att göra gällande en innebörd eller en distinktion som inte uttrycks i lagen.

vi. Om det varken i rättsakten eller i ingressen till denna finns någon hänvisning till utdelningarnas ursprung (inhemska eller utländska aktier), kan man vid tolkningen inte göra någon åtskillnad på grundval härav.

vii. Därtill kommer att varje sådan åtskillnad skulle strida mot unionsrätten, när det gäller aktier som är upptagna till handel på finansmarknaderna inom gemenskapen.

viii. En sådan åtskillnad innebär nämligen att tillämpningen av en skatteförmån är villkorad av att aktierna har inhemskt ursprung, vilket klart strider mot principen om fri rörlighet för kapital (artikel 63 och följande artiklar i FEUF).

ix. Den strider dessutom klart mot principen om skatteneutralitet vid utförsel av kapital, eftersom den innebär att personer med skatterättslig hemvist i Portugal som uppbär inkomster inom landet skulle gynnas i skattemässigt hänseende till nackdel för de som uppbär inkomster utanför landet.

x. [utelämnas] [**Orig. s. 3**] [avslutande överväganden]

xi. [utelämnas] [avslutande överväganden]

[utelämnas] [klagandens yrkanden i målet om överklagande]

1.3. [utelämnas] [processuella överväganden]

1.4. Företrädaren för åklagarmyndigheten, i dess egenskap av allmänt ombud för staten, har gjort gällande att överklagandet ska ogillas, med beaktande av att ”... *ratio legis* avseende artikel 31 i skatteförmånslagen är att det ska införas en bestämmelse som ska stimulera kapitalmarknaden, på den portugisiska börsen.”

1.5. [utelämnas] [processuella överväganden]

1.6. Med hänsyn till vad som anförts i överklagandet ska i målet prövas huruvida man vid beräkningen av bolagsskatten, till skillnad från vad underinstansen funnit i den överklagade domen, ska göra avdrag för utdelning från utländska aktier från nettoresultatet för åren 1999 och 2000, i enlighet med artikel 31 i skatteförmånslagen.

[Orig. s. 4] 7. Det ska vidare prövas huruvida den nämnda tolkningen av artikel 31 i skatteförmånslagen strider mot principen om fri rörlighet för kapital (artikel 63 och följande artiklar i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt - FEUF) såsom åberopats i överklagandet.

Eftersom åsidosättandet av nämnda princip om fri rörlighet för kapital kan leda till att det föreligger en skyldighet att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF (såvida inte Europeiska unionens domstol redan klart har tagit ställning i frågan), kommer den hänskjutande domstolen ex officio att pröva frågan. [utelämnas] [processuella bestämmelser]

Vad gäller åsidosättandet av principen om skatteneutralitet med avseende på utförsel av kapital, ska bedömningen göras mot bakgrund av statens uppgifter enligt artikel 81 f i Republiken Portugals konstitution.

[utelämnas]

[utelämnas] Faktiska omständigheter

I den överklagade domen ansågs följande faktiska omständigheter vara styrkta:

- 1) Klaganden blev föremål för en kontroll [utelämnas] utförd av kontrollenheten vid skattemyndigheten i Porto avseende räkenskapsåren 1999 och 2000 och ledde till en justering av det skattemässiga resultatet för respektive räkenskapsår, med ett belopp på 5 055,88 euro (år 1999) och ett belopp på 15 816,85 euro (år 2000), för sammanlagt 20 872,73 euro [utelämnas].
- 2) Dessa justeringar berodde bland annat på att posten avseende osäkra fordringar på 1 253,35 euro och 27 050,71 euro (för år 1999 respektive år 2000) inte godtogs som skattemässig kostnad, och på justeringar av beskattningsunderlaget med ett belopp på 10 196,54 euro (för år 1999) respektive 13 406,62 euro (för år 2000).
- 3) **[Orig. s. 5]** Skälen för denna justering framgår av rapporten från skattekontrollen [utelämnas] i vilken bland annat följande anges:

[utelämnas]

”De kontrollerade redovisnings- och skatteområdena – vilka har kontrollerats i enlighet med gängse metoder och i den omfattning som ansetts vara lämplig med hänsyn till omständigheterna – har föranlett följande justeringar:

III-1 - Räkenskapsåret 1999

III-1.1 - Justeringar av beskattningsunderlaget - bolagsskatt

III-1.1.1 - Skatteförmåner

10 778,46 euro (2 160 888,15 escudos), belopp som ska justeras till förmån för skattemyndigheten i enlighet med följande fördelning: [utelämnas]

- *10 196,54 euro (2 044 222,75 escudos) - Vid analysen enligt artikel 31 EBF av underlaget för beräkningen av de inkomster som omfattas av det avdrag som föreskrivs för aktier som upptagits till handel på en börs, konstaterades att den skattskyldige hade beaktat bruttoutdelningen från portugisiska aktier och utländska aktier.*

Med hänsyn till begreppet skatteförmån och eftersom förmånen i fråga infördes i syfte att stimulera den nationella börsmarknaden, borde emellertid endast den utdelning som erhållits på aktier som är upptagna till handel på den nationella börserna ha beaktats, varför det angivna beloppet justerades i enlighet med ovannämnda bestämmelse[.]

[utelämnas] [Orig. s. 6] [utelämnas]

[utelämnas] [Orig. s. 7] [utelämnas] [faktiska omständigheter som saknar relevans för besvarandet av tolkningsfrågan]

III-2 - Räkenskapsåret 2000

III-2.1 - Justeringar av beskattningsunderlaget - bolagsskatt

III-2.1.1 - Skatteförmåner

Vid analysen enligt artikel 31 i skatteförmånslagen av underlaget för beräkningen av de inkomster som omfattas av det avdrag som föreskrivs för aktier som är upptagna till handel på en börs, konstaterades att den skattskyldige hade beaktat bruttoutdelningen från portugisiska aktier och utländska aktier.

Med hänsyn till begreppet skatteförmån och eftersom förmånen i fråga infördes i syfte att stimulera den nationella börsmarknaden, borde emellertid endast den utdelning som erhållits på aktier som är upptagna till handel på den nationella börserna ha beaktats, varför det angivna beloppet justerades med 13 406,62 euro i enlighet med ovannämnda bestämmelse.” [utelämnas]

[utelämnas]

[**Orig. s. 8**] [utelämnas]

[utelämnas] [**Orig. s. 9**] [utelämnas] [faktiska omständigheter som saknar relevans för besvarandet av tolkningsfrågan]

[**Orig. s. 10**]

- 4) Genom skrivelsen [utelämnas] delgavs klaganden rapporten från skattekontrollen [utelämnas].
- 5) Skattemyndigheten meddelade därefter beslut om betalning av bolagsskatt [utelämnas] för åren 1999 och 2000 **enligt vilka ytterligare skatt skulle betalas med 92 107,83 euro** [utelämnas].
- 6) Klaganden begärde den 25 september 2003 omprövning av de taxeringsbeslut som nämnts i punkt 5 ovan.
- 7) Föreliggande överklagande gavs in den 21 juni 2004 [utelämnas].

[utelämnas]

[utelämnas] **Rättsliga överväganden**

I den överklagade domen beslutade underinstansen, med avseende på punkterna III-1.1.1 och III-2.1.1 i kontrollrapporten [utelämnas], att den skatteförmån som föreskrivs i artikel 31 i skatteförmånslagen skulle tillämpas på utdelning på aktier som är upptagna till handel på inhemska börser men inte på utdelning på aktier som är noterade på börser i andra länder i Europeiska unionen.

Nämnda bestämmelse hade följande lydelse:

”Utdelning på aktier som är upptagna till handel på en börs ska endast beaktas till 50 procent av beloppet vid beskattning för bolagsskatt eller inkomstskatt för fysiska personer.”

Till stöd för denna bedömning angavs att syftet med nämnda bestämmelse var att främja eller utveckla kapitalmarknaden, det vill säga ett väsentligt allmänintresse, bland annat av ekonomisk art, som ansågs ha högre dignitet [**Orig. s. 11**] än syftet att beskatta, och att det förstnämnda syftet skulle eftersträvas i enlighet med bemyndigandelagen och såsom anges i artikel 2.1 i skatteförmånslagen.

Nämnda bestämmelse har följande lydelse:

”Med skatteförmåner avses särskilda åtgärder som införts för att skydda allmänna intressen som inte rör beskattning och som är överordnade de intressen som avser själva beskattningen.”

Vid den nämnda bedömningen beaktades även ett logiskt kriterium (artikel 9.3 i civillagen), enligt vilket syftet med artikel 31 i skatteförmånslagen var att utveckla den inhemska börsmarknaden, varför det inte vore logiskt att tillämpa denna bestämmelse på utdelning på aktier som representerar ett kapital i företag som är noterade på börser i andra länder i Europeiska unionen.

Klaganden har gjort gällande att ordalydelsen i artikel 15 i skatteförmånslagen inte innehåller någon sådan åtskillnad och i huvudsak att den åtskillnad som gjorts i förevarande fall strider mot unionsrätten, eftersom den är klart oförenlig med principen om fri rörlighet för kapital – artikel 63 och följande artiklar FEUF – och med principen om skatteneutralitet vid utförsel av kapital.

Det framgår emellertid av de tolkningsregler som är tillämpliga i förevarande fall att man i första hand måste ta hänsyn till rättssystemets enhetlighet – artikel 11.1 i allmänna skattelagen och artikel 9.1 i civillagen – vilket gör bedömningen av skatteförmånen i fråga beroende av tillämpningen av den princip och de bestämmelser som är tillämpliga i förevarande fall.

Den skattemässiga behandlingen av utdelning på aktier som är upptagna till handel på inhemska börser och på börser i andra länder i Europeiska unionen kan nämligen anses utgöra ett ingrepp i den fria rörlighet för kapital som avses i artikel 63 och följande artiklar FEUF (före detta artikel 56 och följande artiklar i Fördraget om Europeiska gemenskapen – FEG), vilka har åberopats med avseende på respektive princip.

[Orig. s. 12] Vad gäller den fria rörligheten för kapital föreskrivs det att ”*alla restriktioner [ska] vara förbjudna*” (artikel 63).

Det finns undantag från denna bestämmelse, bland annat undantaget avseende ”sådana bestämmelser i [en medlemsstats] skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”, och andra bestämmelser, däribland ”åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning” – artikel 65.1 a och b FEUF (före detta artikel 58 FEG).

För att ett undantag ska kunna tillämpas krävs att det inte är fråga om en ”godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning”, vilket enligt artikel 65.3 FEUF är ett villkor för att de fall som avses i punkt 1 a eller b ska vara tillämpliga.

[Utelämnas] [hänvisning till nationell doktrin]

[João Sérgio Ribeiro] anför på s. 56 [i sitt verk *Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, andra upplagan Almedina, 2019) följande: ”domstolen har slagit fast att så kallade direkta investeringar, det vill säga investeringar i form av deläggande i företag genom köp av aktier som ger möjlighet att faktiskt medverka i förvaltningen eller kontrollen av företaget, samt så kallade portföljinvesteringar, det vill säga förvärv av värdepapper på kapitalmarknaden med enda syfte att genomföra en penningplacering utan avsikt att inverka på företagets förvaltning

och kontrollen av detta, utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF”– vilket framgår av domen som meddelades i målet Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal den 8 juli 2010 i mål C-171/08, punkt 49, med hänvisning till flera tidigare domar.

[Orig. s. 13] Han har vidare anfört att det vid en sökning på sajten ”www.curia.europa.eu/juris/” framgår att EU-domstolen ännu inte har prövat huruvida principen om fri rörlighet för kapital eller den skatterättsliga neutralitetsprincipen åsidosätts i det fall som avses i artikel 31 i skatteförmånslagen, om den tolkas så som underinstansen gjort i den överklagade domen, det vill säga att den innebär att avdrag från bolagsskatten får göras med ett belopp motsvarande 50 procent av utdelningen på endast aktier som är noterade på inhemska börser, med uteslutande av utdelning på aktier noterade på andra börser i Europeiska unionen.

Med hänsyn till vad som följer av principen om gemenskapsrättens företräde och principen om konform tolkning och till att begäran om förhandsavgörande är ett väsentligt instrument för att säkerställa en önskad enhetlighet i tolkningen och tillämpningen av unionsrätten i samtliga medlemsstater samt det inre sammanhanget i unionens system för domstolsskydd och principen om ett effektivt domstolsskydd för enskildas rättigheter, är det lämpligt och nödvändigt att hänskjuta följande fråga för förhandsavgörande, i enlighet med artikel 267 FEUF:

Strider det mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 och följande artiklar FEUF att utdelningar från inhemska (portugisiska) börser får dras av med 50 procent enligt artiklarna 31 och 2 i Estatuto dos Benefícios Fiscais (lagen om skatteförmåner) vid fastställandet av den skatt på juridiska personers inkomster som klaganden ska betala för åren 1999 och 2000, medan utdelningar från andra börser i länder i Europeiska unionen inte omfattas av nämnda avdrag?

[utelämnas] [processuella överväganden]

[utelämnas] Beslut

Ledamöterna på avdelningen för skattemål vid Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutar att hänskjuta ovannämnda tolkningsfråga till Europeiska unionens domstol **[Orig. s. 14]** för förhandsavgörande och att målet till följd härav ska vilandeförklaras.

[utelämnas] [processuella överväganden]

[utelämnas] [hänvisning till befrielse från skyldigheten att ersätta kostnaderna]

Den 1 juli 2020

[utelämnas] [underskrifter] [**Orig. s. 11**]

ARBETS
DOKUMENT