

Sag C-449/20**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

22. september 2020

Forelæggende ret:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugal)

Afgørelse af:

1. juli 2020

Appellant:

Real Vida Seguros, S. A.

Indstævnt:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager)

[Udelades]

Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo (afdelingen for skatteretlige sager under den øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har truffet følgende afgørelse:

[Udelades]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., [udelades], Porto, iværksatte den 29. juni 2018 appel til prøvelse af en dom afsagt [af] Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Porto], for så vidt angår den del, hvor selskabet ikke fik medhold i sit søgsmål, nemlig vedrørende godkendelsen – som skattefordel – af udbytte hidrørende fra udenlandske aktier for et beløb på 10 196,54 EUR (regnskabsåret 1999) og 13 406,62 EUR (regnskabsåret 2000) som skatteomkostninger med (delvis) efteropkrævning af [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (selskabsskatten), herefter »IRC«] for regnskabsårene 1999 og 2000.

I.2. Appellanten har fremført følgende argumenter og påstande:

- i. [Udelades]
 - ii. Den foreliggende appel har til formål at anfægte dommen afsagt i første instans som følge af en retlig fejl alene for så vidt angår vurderingen af spørgsmålet om fradrag for udbytte fra udenlandske aktier i nettoresultatet for regnskabsårene 1999 og 2000 i henhold til artikel 31 i [Estatuto dos Benefícios Fiscais (lov om skattefordele)], herefter »E.B.F.«] i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, navnlig fordi det i dommen blev fastslået, at den fradragsret, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, kun finder anvendelse på udbytte af aktier, der er optaget til handel på den portugisiske børs, og ikke for udbytte af aktier, der er optaget til handel på udenlandske børser
 - iii. Skattereglerne skal fortolkes i overensstemmelse med de almindelige retsprincipper, dvs. under anvendelse af kriterierne i civillovbogens artikel 9
 - iv. Det følger heraf, at lovens ordlyd skal være det primære referencegrundlag og udgangspunktet for (al) fortolkning, og at fortolkeren skal bestræbe sig på at rekonstruere lovens rationale:
 - v. Ved fortolkningen af [loven] kan man ikke gå videre end sprogbrugen og den sproglige konstruktion (formel-syntaktisk) med henblik på at bekræfte en betydning eller særegenhed, som ikke udtrykkeligt fremgår af selve loven
 - vi. Hvis retsreglen eller præambelen hertil ikke indeholder nogen henvisning til udbyttets oprindelse (nationale eller udenlandske aktier), kan en sådan sondring således ikke anvendes
 - vii. Enhver sondring i denne retning er desuden i strid med EU-retten for så vidt angår aktier, der er optaget til handel på [Unionens] børser
 - viii. Endvidere er det åbenbart i strid med princippet om frie kapitalbevægelser at gøre anvendelsen af skattefordelen betinget af aktiens nationale oprindelse (artikel 63 TEUF ff.)
 - ix. Dette ville endvidere indebære en åbenbar tilsidesættelse af princippet om kapitaleksportneutralitet, idet det ville indebære en skattemæssig fordel for hjemmehørende skattepligtige, der oppebærer indtægter i indlandet, i modsætning til det, der er tilfældet for hjemmehørende skattepligtige, der oppebærer indtægter i udlandet[.]
 - x. [Udelades] [betragtninger af afsluttende karakter]
 - xi. [Udelades] [betragtninger af afsluttende karakter]
- [Udelades] [appellantens påstand]

1.3. [Udelades] [procedure]

1.4. Skatteministeriet gjorde gældende, at appellen burde afvises som ubegrundet, idet »[...] ratio legis af E.B.F.'s artikel 31 er at etablere en foranstaltning, der sigter mod at stimulere kapitalmarkedet på den portugisiske børs«.

1.5. [Udelades] [procedure]

1.6. I henhold til påstandene fremført under appellen skal det afgøres, om udbytte fra udenlandske aktier i modsætning til det, der blev fastslået i den appellerede dom, skal kunne fradrages i nettoresultatet for regnskabsårene 1999 og 2000 i overensstemmelse med det anførte i E.B.F.'s artikel 31.

7. Det skal ligeledes afgøres, om E.B.F.'s artikel 31 indebærer en tilsidesættelse af princippet om kapitalens frie bevægelighed (artikel 63 ff. i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF)) som anført i appelskriftet.

Da tilsidesættelsen af princippet om kapitalens frie bevægelighed kan medføre en pligt til præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF (medmindre Den Europæiske Unions Domstol antages allerede at have truffet en klar afgørelse herom), skal den forelæggende ret af egen drift undersøge det nævnte spørgsmål [udelades]. [procedureregler]

Hvad angår tilsidesættelsen af princippet om kapitaleksportneutralitet skal denne vurderes i lyset af de forpligtelser for staten, der er fastsat i artikel 81, litra f), i Constituição da República Portuguesa (Den Portugisiske Republiks forfatning).

[Udelades]

[Udelades] **[Faktiske] omstændigheder**

Følgende forhold er fastslået i den appellerede dom:

- 1) Appellanten har været genstand for en kontrol [udelades] udført af Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (skatteinspektoratet i Porto) med hensyn til regnskabsårene 1999 og 2000, som gav anledning til korrektioner af skatteresultatet for disse regnskabsår på 5 055,88 EUR (regnskabsåret 1999) og 15 816,85 EUR (regnskabsåret 2000), svarende til i alt 20 872,73 EUR [udelades]
- 2) Disse korrektioner bestod bl.a. i, at hensættelsen til uerholdelige fordringer på henholdsvis 1 253,35 EUR og 27 050,71 EUR (regnskabsårene 1999, henholdsvis 2000) ikke blev anerkendt som skattemæssige omkostninger for det pågældende år samt korrektioner af beskatningsgrundlaget på 10 196,54 EUR (regnskabsåret 1999) og 13 406,62 (regnskabsåret 2000) [udelades]
- 3) Grundlaget for disse korrektioner fremgår af skattekontrolrapporten [udelades], hvoraf bl.a. fremgår følgende:

[Udelades]

»De regnskabs- og skattemæssige aspekter, der er blevet kontrolleret efter de gældende procedurer, og som er blevet bedømt med den grundighed, der er vurderet passende i henhold til omstændighederne, har givet anledning til følgende korrektioner:

III-1– Regnskabsåret 1999

III-1.1 – Korrektioner af den skattepligtige indkomst – IRC

III-1.1.1 – Skattefordele

10 778,46 EUR (2 160 888\$15), der til fordel for skattemyndighederne skal berigtiges som følger: [udelades]

- 10 196,54 EUR (2 044 222,75 PTE) – Det fremgår af den foretagne analyse af beregningsgrundlaget for de indtægter, der er omfattet af det fradrag, som er fastsat for aktier, der er optaget til handel på værdipapirmarkederne i henhold til E.B.F.'s artikel 31, at den skattepligtige har medregnet bruttoudbyttet fra såvel portugisiske som udenlandske aktier.

Henset til begrebet skattemæssig fordel, og eftersom den omhandlede fordel blev indført med det formål at fremme det nationale marked for værdipapirer, skulle der imidlertid kun have været taget hensyn til udbytte hidrørende fra aktier, der var optaget til handel på det nationale marked, således at der blev foretaget en korrektion af dette beløb i overensstemmelse med den nævnte lovbestemmelse[.]

[Udelades] [udelades]

[Udelades] [udelades] [faktiske omstændigheder, der ikke er relevante for anmodningen om præjudiciel afgørelse]

III-2– Regnskabsåret 2000

III-2.1 – Korrektioner af den skattepligtige indkomst – IRC

III-2.1.1 – Skattefordele

Det fremgår af den foretagne analyse af beregningsgrundlaget for de indtægter, der er omfattet af det fradrag, der er fastsat for aktier, der er optaget til handel på værdipapirmarkederne i henhold til E.B.F.'s artikel 31, at den skattepligtige har medregnet bruttoudbyttet fra såvel portugisiske som udenlandske aktier.

Henset til begrebet skattefordel, og eftersom den pågældende fordel er indført med det formål at fremme det nationale marked for værdipapirer, skulle der imidlertid kun have været taget hensyn til udbytte hidrørende fra aktier, der var optaget til handel på det nationale marked, således at der blev foretaget en

berigtigelse af et beløb på 13 406,62 EUR [udelades] i henhold til den nævnte lovbestemmelse.» [udelades]

[Udelades]

[Udelades]

[Udelades] [udelades] [faktiske omstændigheder, der ikke er relevante for anmodningen om præjudiciel afgørelse]

- 4) Skattekontrolrapporten [udelades] blev meddelt appellantens ved en afgørelse [udelades]
- 5) Skattemyndighederne udførte efterfølgende skatteansættelse[r] vedrørende IRC [udelades] for regnskabsårene 1999 og 2000, **hvoraf det fremgik, at der skulle betales et beløb på 92 107,83 EUR i skat** [udelades].
- 6) Den 25. september 2003 indgav appellantens en klage over de i præmis 5 [udelades] ovenfor nævnte skatteansættelser
- 7) Den foreliggende appel blev iværksat den 21. juni 2004 [udelades].

[Udelades]

[Udelades] **Retsgrundlag:**

I den appellerede dom blev det for så vidt angår skattekontrolrapportens punkt III-1.1.1 og III-2.1.1 [udelades] fastslået[,] at der var grundlag for at anvende den skattefordel, der er omhandlet i E.B.F.'s artikel 31, på udbytter hidrørende fra aktier, der er optaget til handel på nationale værdipapirmarkeder, men ikke på værdipapirmarkederne i andre EU-lande.

Den nævnte bestemmelse havde følgende ordlyd:

»For så vidt angår IRS [indkomstskat for fysiske personer] eller IRC medregnes kun 50% af udbyttet af aktier, der er optaget til handel på værdipapirmarkederne.«

Til støtte for den fulgte argumentation blev det gjort gældende, at formålet med denne bestemmelse var at fremme eller udvikle værdipapirmarkedet, dvs. at der forelå en vigtig offentlig interesse, nærmere bestemt af økonomisk art, der var af større væsentlighed end beskatningens formål, og som skulle gennemføres i henhold til bemyndigelsesloven og i overensstemmelse med bestemmelserne i E.B.F.'s artikel 2, stk. 1.

Sidstnævnte bestemmelse har følgende ordlyd:

– *»Ekstraordinære foranstaltninger, hvis vedtagelse er begrundet i hensynet til beskyttelse af offentlige interesser af ikke-skattemæssig karakter, som er af større væsentlighed end dem, der følger af selve beskatningen, skal anses for skattemæssige fordele.«*

Argumentationen var også baseret på et logisk kriterium (artikel 9, stk. 3, i civillovbogen) om, at det, eftersom hensigten med E.B.F.'s artikel 31 var at udvikle det indenlandske aktiemarked, ikke giver mening at anvende den samme foranstaltning på udbytte af aktier fra selskaber, der er børsnoterede i andre lande i Den Europæiske Union.

Appellanten har gjort gældende, at ordlyden af den nævnte artikel 15 i E.B.F. ikke indfører en sådan sondring, og, først og fremmest, at den foretagne sondring er i strid med EU-retten, eftersom der foreligger en åbenbar tilsidesættelse af princippet om de frie kapitalbevægelser – fastsat i artikel 63 ff. TEUF – samt af princippet om kapitaleksportneutralitet.

Af de fortolkningsprincipper, der finder anvendelse i den foreliggende sag, følger det imidlertid først og fremmest, at der bør tages hensyn til retssystemets enhed, jf. artikel 11, stk. 1, i Lei Geral Tributária (den almindelige skatte- og afgiftslov) og civillovbogens artikel 9, stk. 1, hvorefter vurderingen af den pågældende fordel er underlagt, hvad der kan følge af det princip og de regler, der finder anvendelse i den foreliggende sag.

I denne henseende kan det antages, at den skattemæssige behandling, som finder anvendelse på udbytte af aktier, der er optaget til handel på nationale børser og på børser i de øvrige lande i Den Europæiske Union, griber ind i de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 ff. TEUF (tidligere artikel 56 ff. i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (TEF)), der er blevet påberåbt i forbindelse med det respektive princip.

Hvad angår de frie kapitalbevægelser er *»alle restriktioner«* udtrykkeligt *»forbudt«* (artikel 63 (TEUF)).

Denne bestemmelse har visse undtagelser, herunder dem, der er fastsat i *»de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«*, og andre, bl.a. de *»foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden«*, jf. artikel 65, stk. 1, litra a) og b) TEUF (tidligere artikel 58 TEF).

Anvendelsen af undtagelsen afhænger ligeledes af, at der ikke foreligger *»vilkårlig forskelsbehandling«* eller en *»skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital«*, betingelser, der – i henhold til artikel 65, stk. 3 – kan finde anvendelse i de tilfælde, der er omhandlet i samme artikels stk. 1, litra a) eller b).

[Udelades] [henvisning til den nationale retsdoktrin]

Som anført af [João Sérgio Ribeiro] på s. 56 [i *Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, 2.º ed. Almedina, 2019], har »Domstolen [...] fastslået, at navnlig såkaldte »direkte« investeringer, dvs. investeringer ved erhvervelse af kapitalinteresser i en virksomhed i form af aktiebesiddelse, som giver mulighed for faktisk at deltage i driften af og kontrollen med virksomheden, og såkaldte »porteføljeinvesteringer«, dvs. erhvervelse af værdipapirer, der handles på kapitalmarkedet, med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, udgør kapitalbevægelser inden for rammerne af artikel 63 TEUF – som det fastsættes i sagen *Kommissionen mod Portugal* af 8. juli 2010, C-171/08, præmis 49, og den deri nævnte praksis.

Desuden fremgår det ikke af opslag på »www.curia.europa.eu/juris/-«, at Domstolen i sin praksis tidligere har taget stilling til en tilsidesættelse af principperne om de frie kapitalbevægelser eller neutralitet i det tilfælde, der er omhandlet i E.B.F.'s artikel 31, i henhold til den argumentation, der er fulgt i den appellerede dom, dvs. ved at begrænse fradraget for IRC til 50% af udbyttet fra aktier, der udelukkende noteres på de nationale børser, således at nettoudbytter opnået på børserne i de øvrige medlemslande i Den Europæiske Union er udelukket fra en sådan begrænsning af fradraget.

Endelig er det henset til principperne om [EU]-rettens forrang og om overensstemmende fortolkning, hvorefter det fremgår, at den præjudicielle forelæggelse er et væsentligt instrument til at sikre en ensartet fortolkning og anvendelse af EU-retten i alle medlemsstaterne samt en sammenhæng i Den Europæiske Unions retsbeskyttelsesordning og princippet om effektiv retsbeskyttelse af borgernes rettigheder, hensigtsmæssigt og nødvendigt at anmode Den Europæiske Unions Domstol om at træffe afgørelse om følgende præjudicielle spørgsmål i overensstemmelse med artikel 267 TEUF:

Udgør det en tilsidesættelse af princippet om de frie kapitalbevægelser, som er fastsat i artikel 63 ff. TEUF, at der ved beregning af den imposto [o rendimento] [d]as pessoas coletivas [selskabsskat] (IRC), som appellanten opkræves for regnskabsårene 1999 og 2000, i henhold til artikel 31 og 2 i *Estatuto dos Benefícios Fiscais* [lov om skattefordele] kan gives et fradrag på 50% for udbytte, der er opnået på de nationale (portugisiske) børser, mens udbytte, der er opnået på børserne i de øvrige lande i den Europæiske Union, er undtaget fra et tilsvarende fradrag?

[Udelades] [procedure]

[Udelades] **Afgørelse:**

Afdelingen for skatteretlige tvister ved Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) forelægger Den Europæiske Unions Domstol det ovenfor formulerede præjudicielle spørgsmål og udsætter følgelig sagen.

[Udelades] [efterfølgende procedure]

[Udelades] [henviſning til fritagelsen for ſagsomkostninger]

1. juli 2020.

[Udelades] [underskrifter]

ARBEJDSDOKUMENT