

C-449/20. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2020. szeptember 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), Portugália

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. július 1.

Fellebbező:

Real Vida Seguros, S. A.

Ellenérdekű fél:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

A Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság)

[omissis]

A Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo (a legfelsőbb közigazgatási bíróság adóügyi tanácsa, Portugália) a következő határozatot hozta:

[omissis]

- I.1. A Real [Vida] Seguros, S. A., Porto fellebbezési kérelmet nyújtott be a Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (portói közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) által 2018. június 29-én hozott ítélet azon részével szemben, amely mint megalapozatlant elutasította a keresetét – a külföldi részvényekből származó osztalék adókölségként, adókedvezmény jogcímén való elfogadása, (az 1999-es adóévre) 10 196,54 euró és (a 2000-es adóévre) 13 406,62 euró összeg erejéig – mivel az említett részben (részlegesen) fenntartja az [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (társasági adó), a továbbiakban: IRC] kiigazítását az 1999-es és 2000-es adóévre vonatkozóan.

I.2. A fellebbező a következő érveket és kérelmeket terjesztette elő:

i. [omissis]

ii. A jelen fellebbezési kérelem tárgya az alapügyben eljáró bíróság ítéletének kizárólag abban a részében történő megtámadása, amelyben a külföldi részvényekből származó osztalékoknak az 1999-es és a 2000-es adóév nettó eredményéből való levonására vonatkozó kérdés értékelését illetően tévesen alkalmazta a jogot az [Estatuto dos Benefícios Fiscais-nak (az adókedvezmények szabályozásáról szóló törvény) a továbbiakban: EBF] a tényállás időpontjában hatályos változata 31. cikke alapján, különösen azért, mert úgy ítélte meg, hogy az említett rendelkezésben előírt levonási lehetőség csak a portugál értéktőzsdén jegyzett **[eredeti 2. o.]** részvényekből származó osztalékokra alkalmazható, kizárva a külföldi értéktőzsdéken jegyzett részvényekből származó osztalék levonását;

iii. Az adójogi szabályokat a jogi hermeneutika általános elveivel összhangban kell értelmezni, vagyis a Código Civil (polgári törvénykönyv) 9. cikkében előírt kritériumok alkalmazásával;

iv. Ebből következik, hogy a törvény szövege kell, hogy (minden) értelmezés elsődleges hivatkozási alapja és kiindulópontja legyen, és az értelmezőnek törekednie kell a törvények eredeti értelmének kikövetkeztetésére;

v. A [törvény] értelmezése során nem lehet meghaladni a szöveget és a nyelvi (mondattani-alaktani) felépítést, a törvényben kifejezett nem található jelentés vagy sajátosság megállapítása céljából.

vi. Ebben az értelemben, ha a szabály vagy annak indokolása nem tartalmaz semmiféle hivatkozást az osztalék eredetét (belföldi részvények vagy külföldi részvények) illetően, az értelmező nem tehet ilyen megkülönböztetést;

vii. Ezenkívül minden ilyen értelmű különbségtétel ellentétes lenne az európai uniós joggal, [az Unió] tőzsdepiacain jegyzett részvények esetében;

viii. Hasonlóképpen, az adókedvezmény alkalmazásának a részvény nemzeti eredetének való alárendelése is nyilvánvalóan sérti a tőke szabad mozgásának elvét (EUMSZ 63. és azt követő cikkek);

ix. Ez a tőkeexport tekintetében a semlegesség elvének nyilvánvaló megsértését is jelenti, mivel a belföldön jövedelmet szerző, belföldi illetőségű adóalany adókedvezményben részesülne a külföldön jövedelmet szerző adóalany hátrányára[.]

x. [omissis] **[eredeti 3. o.]** [záró megjegyzések]

xi. [omissis] [záró megjegyzések]

[omissis] [a fellebbező kérelme]

1.3. [omissis] [eljárás]

1.4. Az ügyészség úgy foglalt állást, hogy a fellebbezést mint megalapozatlant el kell utasítani, tekintettel arra, hogy „az EBF 31. cikkének *ratio legis* azon alapszik, hogy a portugál értéktőzsdén a tőkepiac ösztönzését célzó intézkedést vezessenek be”.

1.5. [omissis] [eljárás]

1.6. A fellebbezésben szereplő kérelmeknek megfelelően azt kell meghatározni, hogy a megtámadott ítéletben foglaltakkal ellentétben a külföldi részvényekből származó osztaléknak az IRC tekintetében levonhatónak kell-e lennie az 1999-es és a 2000-es adóév nettó eredményéből az EBF 31. cikke szerinti rendelkezés értelmében.

[eredeti 4 o.] 7. Azt is meg kell határozni, hogy az EBF 31. cikke értelmében sérült-e a tőke szabad mozgásának elve (az Európai Unió működéséről szóló szerződés [EUMSZ] 63. és azt követő cikkei), amint arra a benyújtott fellebbezés hivatkozik.

Mivel a tőke szabad mozgása elvének megsértése előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére vonatkozó kötelezettséget keletkeztethet az EUMSZ 267. cikk értelmében [kivéve, ha megállapításra kerül, hogy az Európai Unió Bírósága e tekintetben már egyértelműen határozott], az említett kérdést hivatalból kell megvizsgálni [omissis]. [eljárási szabályok]

Ami a semlegesség elvének a tőkeexport tekintetében történő megsértését illeti, e jogsértést a Constituição da República Portuguesa (a Portugál Köztársaság alkotmánya) 81. cikkének f) pontjában előírt állami kötelezettségek fényében kell értékelni.

[omissis]

[omissis] **Ténybeli [előzmények]**

A megtámadott ítélet az alábbiakban kifejtett tényállást állapította meg:

- 1) A Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (portói pénzügyi igazgatóság adóellenőrzési hivatala, Portugália) ellenőrzést végzett a felperesnél az 1999-es és 2000-es adóév vonatkozásában, amely ellenőrzés ezen adóévek adózási eredményének helyesbítését eredményezte, 5055,88 euró (1999-es adóév) és 15 816,85 euró (a 2000-es adóévre), azaz összesen 20 872,73 euró összegben [omissis];
- 2) E helyesbítések lényege többek között az volt, hogy [az adóhatóság] nem fogadta el az adott adóév adóköltiségeként (az 1999-es, illetve a 2000-es adóévre vonatkozó) 1253,35 euró és a 27 050,71 euró összegű behajthatatlan követelésre

képzett céltartalékot, illetve az, hogy az adóalapot (az 1999-es adóévre) 10 196,54 euró és (a 2000-es adóévre) 13 406,62 euró összeggel helyesbítették [omissis];

[eredeti 5. o.]

- 3) Az említett helyesbítések indokolását az [omissis] adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyv tartalmazza, amelyben többek között a következő szerepel:

[omissis]

„A hatályos eljárások szerint és a körülményekre tekintettel megfelelő részletességgel vizsgált számviteli és adózási szempontok alapján az alábbi helyesbítéseket kell megállapítani:

III-1 – 1999-es adóév

III-1.1 – Az adóalap helyesbítései – IRC

III-1.1.1 – Adókedvezmények

10 778,46 euró (2 160 888 15\$) az adóhatóság javára az alábbiak szerint helyesbítendő összeg: [omissis]

- 10 196,54 euró (2 044 222 75\$) – Az értékpapírpiacon jegyzett részvények tekintetében előírt levonásban részesülő jövedelmek számítási alapjára vonatkozó elemzésből az EBF 31. cikke értelmében az következik, hogy az adóalany figyelembe vette mind a portugál, mind a külföldi részvényekből származó bruttó osztalékokat.*

Mindazonáltal, figyelembe véve az adókedvezmény fogalmát, és mivel a szóban forgó kedvezményt a belföldi értékpapírpiacon ösztönzése céljából alakították ki, kizárólag a belföldi értékpapírpiacon jegyzett részvényekből származó osztalékot kellett volna figyelembe venni, [az adóhatóság] ezért a hivatkozott összeget az említett jogszabályi rendelkezésnek megfelelően helyesbítette[.]

[omissis] **[eredeti 6. o.]** [omissis]

[omissis] **[eredeti 6. o.]** [omissis] [az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szempontjából nem releváns tények]

III-2 – 2000-es adóév

III-2.1 – Az adóalap helyesbítései – IRC

III-2.1.1 – Adókedvezmények

Az értékpapírpiacon jegyzett részvényekre előírt levonásban részesülő jövedelmek számítási alapjára vonatkozó elemzésből az EBF 31. cikke értelmében az

következik, hogy az adóalany figyelembe vette mind a portugál, mind a külföldi részvényekből származó bruttó osztalékokat.

Mindazonáltal, figyelembe véve az adókedvezmény fogalmát, és mivel a szóban forgó kedvezményt a belföldi értékpapírpiac ösztönzése céljából alakították ki, kizárólag a belföldi értékpapírpiacra jegyzett részvényekből származó osztalékokat kellett volna figyelembe venni, ezért [az adóhatóság hivatal] 13 406,62 euró [omissis] összegű helyesbítést végzett az említett jogszabályi rendelkezésnek megfelelően.” [omissis]

[omissis]

[eredeti 8. o.] [omissis]

[omissis] **[eredeti 9. o.]** [omissis] [az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szempontjából nem releváns tények]

[eredeti 10. o.]

- 4) Az adóellenőrzési jelentést [omissis] határozatban közölték a felperessel [omissis];
- 5) Az adóhatóság ezt követően meghozta az IRC megállapításáról szóló határozatokat az 1999-es és a 2000-es adóévre vonatkozóan, **amelyekből az következett, hogy az adó címén 92 107,83 euró összeget kellett megfizetni** [omissis].
- 6) 2003. szeptember 25-én a fellebbező fellebbezést nyújtott be a fenti 5) pontban említett adómegállapító határozatokkal szemben [omissis];
- 7) A jelen fellebbezést 2004. június 21-én nyújtották be [omissis].

[omissis]

[omissis] **Jogalapok:**

A megtámadott ítélet az adóellenőrzési jelentés [omissis] III-1.1.1. és III-2.1.1. pontját illetően megállapította, hogy az EBF 31. cikkében előírt adókedvezményt a belföldi értékpapír-piacokon jegyzett részvényekből származó osztalékokra alkalmazható, az Európai Unió más országainak értékpapír-piacain jegyzett részvényekre azonban nem.

E rendelkezés szövege a következő volt:

„Az IRS [a személyi jövedelemadó] vagy az IRC alkalmazásában az értékpapírpiacokon jegyzett részvényekből származó osztalékoknak kizárólag 50%-át kell számításba venni.”

Az alkalmazott érvelés alátámasztása érdekében [e bíróság] azzal érvelt, hogy az említett rendelkezés célja az értékpapírpiac ösztönzése vagy fejlesztése, vagyis olyan fontos, konkrétan gazdasági jellegű közérdek áll fenn, amely érdek az adózás céljánál magasabb szintű értéket képviselőnek minősül **[eredeti 11. o.]**, olyan közérdek, amelyet a felhatalmazási törvény értelmében és az EBF 2. cikke 1 bekezdése rendelkezéseinek megfelelően kell követni.

Ez utóbbi rendelkezés az alábbiak szerint került megfogalmazásra:

„Adókedvezménynek minősülnek azok a kivételes jellegű intézkedések, amelyek elfogadása az adózáshoz kapcsolódó azon közérdekeknél magasabb szintű, nem adójellegű közérdekek védelmét szolgálják, amelyek elérését megakadályozzák.”

A hivatkozott indokolás egy olyan logikai kritériumot is figyelembe vesz (a polgári törvénykönyv 9. cikkének 3 bekezdése), amely szerint, tekintettel arra, hogy az említett EBF 31. cikk célja a belföldi értékpapírpiac fejlesztése, nincs értelme annak, hogy ugyanezt az intézkedést az Európai Unió más országainak piacán tőzsdén jegyzett vállalkozások tőkéjét megtestesítő részvényekből származó osztalékokra alkalmazzák.

A fellebbező azzal érvel, hogy az EBF hivatkozott 15. cikkének szövege nem tesz ilyen megkülönböztetést, elsősorban pedig azzal, hogy az alkalmazott különbségtétel ellentétes az európai uniós joggal, mivel véleménye szerint nyilvánvalóan megsértették a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. és azt követő cikkeken rögzített elvét, valamint a tőkeexportot érintő semlegesség elvét.

Márpedig a jelen ügyben alkalmazható hermeneutikai kritériumokból mindenekelőtt az következik, hogy figyelembe kell venni a jogrendszer – a Lei Geral Tributária (általános adótörvény) 11. cikke 1 bekezdésének és a polgári törvénykönyv 9. cikke 1 bekezdésének – egységét, amely a szóban forgó kedvezmény értékelését attól teszi függővé, ami a jelen ügyben alkalmazandó elvből és szabályokból következhet.

Ebben az értelemben meg lehetne ugyanis állapítani, hogy a belföldi értéktőzsdéken és az Európai Unió más országaiban jegyzett részvényekből származó osztalék adóügyi kezelése ellentétes a tőkének a vonatkozó elvvel kapcsolatban hivatkozott EUMSZ 63. és azt követő cikkeken (az Európai Közösséget létrehozó szerződés korábbi 56. és azt követő cikkei) előírt szabad mozgásával.

[eredeti 12. o.] A tőke szabad mozgását illetően, kifejezetten *„tilos [...] minden korlátozás”* ([EUMSZ] 63. cikk).

E rendelkezés kivételeket ír elő, amelyek között *„adójuk azon vonatkozó rendelkezései[...]*” szerepelnek, *„amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”*, és többek között *„a közbiztonság*

által indokolt intézkedések” (az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja [korábbi EKSZ 58. cikk]).

A kivétel alkalmazása azon tényről is függ, hogy nem áll-e fenn a „szabad tőke mozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés” vagy „rejtett korlátozás”, amely feltételek az említett 65. cikk (3) bekezdése értelmében az ugyanezen cikk (1) bekezdésének a) vagy b) pontjában említett esetekben alkalmazhatók.

[omissis] [A nemzeti jogirodalomra való hivatkozás]

[João Sérgio Ribeiro] a [Direito Fiscal da União Europeia Tributação Direta, 2.º kiadás, Almedina, 2019.] 56. oldalán megfogalmazott állítása szerint „[a] Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 63. cikk szerinti tőke mozgáshoz lehet hasonlítani különösen a valamely vállalkozás irányításában és ellenőrzésében a megszerzett részvények értékével arányosan történő tényleges részvételt lehetővé tevő részesedés formájában megvalósuló közvetlen befektetést (ún. közvetlen befektetések), valamint a tőkepiacon értékpapírok egyedül pénzügyi befektetési céllal, a vállalkozás irányítása és ellenőrzése befolyásolásának szándéka nélkül történő megvásárlását (ún. portfólióbefektetések)” – ahogyan arról a 2010. július 8-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-171/08) rendelkezik.

[eredeti 13. o.] A „www.curia.europa.eu/juris/-” oldalon végzett keresés alapján egyébként sem tűnik úgy, hogy a tőke szabad mozgása és a semlegesség elvének megsértésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatában az Európai Unió Bírósága korábban már határozott volna az EBF-nek a jelen ügy tárgyát képező megtámadott ítélet szerint oly módon értelmezett 31. cikkében foglalt tényállás vonatkozásában, hogy e rendelkezés az IRC tekintetében arra szolgáló eszköz, hogy a kizárólag a belföldi értéktőzsdén jegyzett részvényekből származó osztalék 50%-ára korlátozza a levonást, így e korlátozásból ki van zárva az Európai Unió többi országának értéktőzsdéjén szerzett nettó osztalék.

Végül, a[z uniós] jog elsőbbségének és az uniós joggal összhangban álló értelmezés elvére tekintettel, amelyekből az következik, hogy az előzetes döntéshozatalra utalás az uniós jog valamennyi tagállamban történő egységes értelmezésének és alkalmazásának, valamint az Európai Unió egységes bírói jogvédelmi rendszerének biztosításához szükséges alapvető eszköznek minősül, illetve a magánszemélyek jogai hatékony bírói jogvédelmének elvére tekintettel, [az eljáró bíróság] hasznosnak és szükségesnek tekinti, hogy az Európai Unió Bíróságához forduljon annak érdekében, hogy az az EUMSZ 267. cikk alapján az alábbi előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről határozzon:

A tőkének az EUMSZ 63. és azt követő cikkekben előírt szabad mozgása megsértésének minősül-e az, hogy az Estatuto dos Benefícios Fiscais (az adókedvezmények szabályozásáról szóló törvény) 31. és 2. cikke értelmében a fellebbezővel szemben az 1999. és a 2000. adóév vonatkozásban megállapított imposto sobre [o rendimento] [d]as pessoas coletivas (társasági adó; IRC) tekintetében a belföldi (portugál) értékpapírpiacon szerzett osztalékok 50%-a

levonható, e levonás viszont nem alkalmazható az Európai Unió más országainak értéktőzsdéjén szerzett osztalékokra?

[omissis] [eljárás]

[omissis] Határozat:

A Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) adójogi jogvitákban eljáró kollégiumának bírósági tanácsosai úgy döntenek, hogy a korábban megfogalmazott előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordulnak az Európai Unió Bíróságához **[eredeti 14. o.]**, és ennek következtében felfüggesztik az eljárást.

[omissis] [későbbi eljárás]

[omissis] [a költségmentességre való hivatkozás]

2020. július 1.

[omissis] [alíráások]