

C-545/19. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2019. július 17.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugália)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. július 9.

Felperes:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Alperes:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

(közigazgatási választottbírósági központ)

CAAD: Arbitragem Tributária**[omissis]**

Az ügy tárgya: Társasági adó – Az Európai Unió másik tagállamában (Németország) székhellyel rendelkező kollektív befektetési vállalkozásoknak fizetett osztalék adóztatása – Az Estatuto dos Benefícios Fiscais (adókedvezményekről szóló törvény; a továbbiakban: EBF) 22. cikke.

A VÁLASZTOTTBÍRÓSÁGI ÍTÉLET**[Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – EUMSZ 267. cikk a) pontja]**

- 1 A jelen választottbírósági eljárás annak meghatározására irányul, hogy az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) rendelkezéseivel összeegyeztethető-e az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az EBF 22. cikke [omissis] szerint mentesül a társasági adó alól a Portugáliában

letelepedett vállalkozások által fizetett, és ebben az országban székhellyel rendelkező azon kollektív befektetési vállalkozásoknak adott osztalék, amelyeket a portugál szabályozás szerint hoztak létre és e szerint működnek, míg a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv) 3. cikke 1 bekezdésének d) pontja, 4. cikke [omissis] [2] és [omissis] 3 bekezdésének c) pontja, 87.° cikkének 4 bekezdése és 94. cikke 1 bekezdésének c) pontja, 3 bekezdésének b) pontja, 5 és 6 bekezdése alapján a belföldi illetőségű vállalkozások által az Európai Unió ([omissis] EU) másik tagállamában [omissis] – a jelen ügyben Németországban – letelepedett és ennél fogva nem a nemzeti jog szerint létrehozott kollektív befektetési vállalkozásnak fizetett osztalék után véglegesen 25%-os mértékű forrásadót kell fizetni.

A felperes **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, a német jog szerint létrehozott olyan kollektív befektetési vállalkozás, amely a 712 171 860 portugál adóazonosító-számmal, németországi [omissis] székhellyel rendelkezik, [és amelyet] az azonos székhelyű ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH kezelő társaság képvisel, [választottbírószági eljárás indítása iránti] kérelmet terjesztett elő [omissis] az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság) ellen, amely a 2015-ös és a 2016-os adóév tekintetében a társasági adó forrásadó címén történő kivetéséről szóló aktusok – törvénysértés miatti – jogellenességének megállapítására és hatályon kívül helyezésére irányult, mivel véleménye szerint az alkalmazandó nemzeti rendelkezések [omissis] [gyökeresen] ellentétesek az EUMSZ [omissis] 63. cikkel és sértik az EUMSZ [omissis] 18. cikkben elismert, állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét.

A felek érvei

A felperes röviden az alábbi érveket adja elő:

[eredeti 2. o.] Az osztalék pénzügyi jövedelemből származó bevételnek minősül a társasági adóról szóló törvénykönyv 20. cikke 1 bekezdésének c) pontja értelmében.

A nemzeti szabályozás alapján valamennyi osztalékot, amelyet belföldi illetőségű társaság fizet ki valamely, szintén Portugáliában letelepedett adóalany részére, fizetendő adó címén 25%-os forrásadó terhel.

A nemzeti jog szerint létrehozott kollektív befektetési vállalkozásokat illetően azonban, az adóztatandó tényállás megvalósulása idején e vállalkozások a kapott osztalékkal kapcsolatban mentesek voltak a társasági adó alól az EBF 22. cikke 3 bekezdésének a 2015. július 1-jét követően szerzett jövedelmekre alkalmazandó Decreto-Lei n.° 7/2015, de 13 de janeiro (2015. január 13-i 7/2015. sz. rendelettörvény) szerinti változata értelmében.

Valamely befektetési alapnak a nemzeti jogrend (a Lei n.° 16/2015 [a 16/2015 törvény] által elfogadott, a Decreto-Lei n.° 124/2015, de 7 de julho [2015. július

7-i 124/2015. sz. rendelettvörvény] által módosított Regime Geral dos OIC [a kollektív befektetési vállalkozásokra vonatkozó általános szabályozás]) szerint történő létrehozása megköveteli, hogy a befektetési alap székhelye Portugáliában legyen, ami kizárja, hogy egy másik uniós [omissis] [tagállamban] letelepedett kollektív befektetési vállalkozást a nemzeti jogszabály szerint hozzanak létre és az EBF 22. cikkében előírt adómentességben részesülhessen.

Portugáliában a kollektív befektetési vállalkozás létrehozásához nincs szükség a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (értékpapír-piaci bizottság; a továbbiakban: CMVM) előzetes engedélyére, a kollektív befektetési vállalkozásokra vonatkozó általános szabályozás 19. cikkének 1 bekezdésében foglalt feltételek szerint azonban a CMVM felügyelete alatt számos követelménynek kell megfelelnie, ami [omissis] más uniós [tagállamok] [omissis] joga szerint létrehozott kollektív befektetési vállalkozások esetén nem áll fenn [és e] vállalkozások az adott országokban a vonatkozó szabályozó hatóság felügyeleti jogköre alá tartoznak.

A 2015-ös adóévben (júliustól kezdve) és a 2016-os adóévben a kollektív befektetési vállalkozásokra vonatkozó általános szabályozás alapján létrehozott olyan kollektív befektetési vállalkozás, amely Portugáliában letelepedett társaságok által fizetett osztalékban részesül, kedvezőbb adójogi szabályozás hatálya alatt állt, mint a bármely más [omissis] uniós [tagállami] jogszabály alapján létrehozott olyan kollektív befektetési vállalkozásra alkalmazandó adójogi szabályozás, amely portugál eredetű osztalékot kap.

E tény nagyobb jelentőséggel bír a felperes tekintetében, amely a székhely szerinti államában (Németországban) nem igényelheti a forrásadó (Portugália) visszatérítését, mivel adómentes vállalkozás jogállásával rendelkezik.

Ahogy azt az Európai Unió Bírósága a Verkooijen ítéletében ([omissis] C-35/98) megállapította, a Portugáliában letelepedett társaságok által a felperesnek fizetett osztalékok az EUMSZ 63. cikk és az 1988. június 24-i 88/361/EGK irányelv értelmében vett tőkemozgásnak minősülhetnek.

Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata értelmében az uniós jog alapján a hátrányos megkülönböztetés megállapításához az alábbi kritériumok bizonyulnak relevánsnak: (i) az összehasonlítható helyzetek nem kezelhetők [eredeti 3. o.] eltérő módon, kivéve, ha a megkülönböztetés objektíve igazolt és a nemzeti szabályozással kitűzött céllal arányos ([omissis] Ruckdeschel ítélet, [omissis] 16/77, [omissis]; [omissis] Bachmann ítélet, [omissis] 204/90); (ii) a látszólagosan formális hátrányos megkülönböztetés valójában a materiális hátrányos megkülönböztetés hiányának felel meg ([omissis] [Bizottság kontra Olaszország ítélet] 13/63 [omissis]); (iii) az állampolgárság alapján történő minden hátrányos megkülönböztetés tilos, mivel korlátozza az EUMSZ-ben előírt alapvető szabadságokat, ennek alapján, e tilalom magában foglalja a hátrányos megkülönböztetés valamennyi formáját és a megkülönböztetés bármely egyéb kritériumát, amely ugyanerre az eredményre vezethetne (Commerzbank ítélet,

[omissis] C-330/91); (iv) annak meghatározása érdekében, hogy valamely belső szabály hátrányosan megkülönböztető jellegű-e, nem szükséges, hogy a gyakorlatban e szabály lényegesen jelentősebb arányban érintsen más tagállambeli állampolgárokat ([omissis] O’Flynn ítélet, [omissis] C-237/94, 1996, [omissis]).

Az uniós ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 63. cikkben előírt általános tilalom kiterjed a közvetlen és a közvetett korlátozásokra is, a bármely típusú befektetéssel kapcsolatos közigazgatási intézkedéseket és gyakorlatot is ideértve.

A konkrét esetben a felperes szerint feltételezhető lenne, hogy mivel nem Portugáliában létrehozott vállalkozásról van szó, nincs összehasonlítható helyzetben a nemzeti kollektív befektetési vállalkozással. A felperes mégis azzal érvel, hogy az állampolgárság kritériumán alapuló hátrányosan megkülönböztető bánásmódról van szó a tőke szabad mozgása és, a tőkepiachoz való hozzáférés szempontjából, ily módon e tekintetben a felperes és a Portugáliában letelepedett kollektív befektetési vállalkozások valóban összehasonlítható helyzetben vannak.

Annak ellenére, hogy a nemzeti jogszabálynak nem célja, hogy a visszaélések ellen intézkedéseket állapítson meg, a felperes úgy véli, hogy e jogszabály ténylegesen akadályozza a társaságiadó-mentesség igénybevételét, mivel Portugáliában jogszerűen nem hozhat létre befektetési alapot, mert az alapkezelő társaságnak nem ebben az országban van a székhelye.

A fentiekből a hátrányosan megkülönböztető bánásmód és az EUMSZ 63. cikk, illetve a 88/361 irányelv 1. cikke által tiltott, a tőke szabad mozgásának egyértelmű korlátozása következik, mivel a felperes a jelen ügyben az ezen országban kapott osztalékok után adózik Portugáliában, míg a portugál törvény alapján létrehozott kollektív befektetési vállalkozások adómentességet élveznek e jövedelmek tekintetében (lásd: a Bíróság [omissis] Santander Asset Management SGIIC, S. A. ítélete, C-338/11–C-347/11, és [omissis] Fidelity Fund ítélete, C-480/16).

A felperes e tekintetben úgy véli, hogy az EBF [omissis] 22. cikkének rendelkezése ellentétes az európai uniós joggal, amennyiben az EUMSZ azon rendelkezéseibe ütközik **[eredeti 4. o.]**, amelyek az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvére és a 63. cikkben előírt, tőke szabad mozgására vonatkoznak.

Az adó- és vámhatóság pedig az alábbiak szerint érvel:

A felperes két nagyon fontos szempontot figyelmen kívül hagyott a kollektív befektetési vállalkozások adójogi hátterének kimerítő meghatározása szempontjából:

– az első szempont a jogalkotó azon választásával van kapcsolatban, amely az érintett adóalanyok társasági adó címén fennálló adóterhének „könnyítésére” irányul, a kollektív befektetési vállalkozások által szokásosan kapott

jövedelmeknek – nevezetesen, a tőkejövedelem (a társasági adóról szóló törvénykönyv 5. cikke), az ingatlanból származó jövedelem (az említett törvénykönyv 8. cikke), és az értéknövekedés (ugyanezen törvénykönyv 10. cikke) – az adóalapból történő levonásával az EBF 22. cikkének 3. bekezdésében foglaltak alapján, és ezenkívül a helyi iparűzési adó és az állami különadó alóli mentesség előírásával az EBF 22. cikkének 6. bekezdése szerint, és az adózásnak a bélyegilleték területére való áthelyezésével (ez utóbbi adó általános mértéke tartalmazza a 29. tételt, amely a pénzügyi eszközökkel és betétekkel foglalkozó kollektív befektetési vállalkozások esetén negyedévente a nettó, könyv szerinti érték alapján számított 0,0025%-os mértékű adó, a többi kollektív befektetési vállalkozás esetén pedig a nettó, könyv szerinti érték alapján számított 0,0125%-os mértékű adó megfizetését írja elő, míg a jelen esetben az adóalap magában foglalhatja a kifizetett osztalékokat és csak az EBF 22. cikkének hatálya alá tartozó kollektív befektetési vállalkozásokra vonatkozik, a külföldi jog alapján létrehozott és az ennek hatálya alá tartozó kollektív befektetési vállalkozások kizárásával);

– a figyelmen kívül hagyott második szempont a különös adózással kapcsolatos a társasági adóról szóló törvénykönyv 88. cikkének [omissis] 11. bekezdése és az EBF 22. cikkének [omissis] 8. bekezdése alapján, amely a Portugáliában letelepedett kollektív befektetési vállalkozásoknak kifizetett osztalék után 23%-os mértékű adót jelent, amennyiben azon részesedések, amelyekkel kapcsolatban e jövedelmeket kapták, az osztalékfizetés időpontját megelőző évben nem maradtak megszakítatlanul ugyanazon adóalany kezében, és azokat nem őrizték meg az ezen időszak elteltéig szükséges időtartam alatt.

A Németországban 2017. december 31-e előtt létrehozott befektetési alapokra vonatkozó adójogi szabályozást illetően, az alperes adóhatóság a Deloitte tax@hand honlapjáról nyert információ alapján, amely a www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised weboldalon elérhető, az alábbi érveket adja elő:

a) a német jog alapján létrehozott befektetési alapokat az említett időpontig az adójogi átláthatósági rendszer alá tartozó befektetési eszközökként kezelték, aminek alapján a keletkezett jövedelmek a befektetési alapok részesedéssel rendelkező befektetői körében Németországban adóztak, a kifizetéstől függetlenül.

[eredeti 5. o.] b) a kifizetett jövedelmeket és a betudott jövedelmeket (az átmeneti nyereséghez hasonlóan) általában véve tőkejövedelemnek tekintették és 25%-os fix mértékű adóval adóztak, amelyet 28,3628%-ra emeltek a szolidaritási különadóval, és adott esetben, az egyházi adóval, a befektetési alapnak pedig adójogi szempontból releváns információkat tartalmazó napi és éves jelentéseket kellett közzétennie.

Következésképpen az adóhatóság úgy véli, hogy a portugál nemzeti szabályozás szerint létrehozott kollektív befektetési vállalkozásra és a Németországban

létrehozott és letelepedett ilyen vállalkozásokra alkalmazandó adójogi szabályozások általában véve nem összehasonlíthatók [omissis], mivel az előbbiek társasági adó keretében a mellékes jövedelmeket tartalmazó adóköteles nyereség után adóznak és adóztatásuk elsősorban a bélyegilleték körébe tartozik, míg az utóbbiak a jövedelemadó, és láthatóan egyéb adók alól is mentesek.

Ugyanakkor [omissis] nem bizonyított, hogy – jóllehet a felperes a székhelye szerinti államban (Németországban) nem részesülhetett a forrásadó (Portugália) visszatérítésében az adómentes vállalkozási jogállása következtében – az adónak a befektetési alap részére vissza nem térített részét a részesedéssel rendelkező befektetők ne szerezhették vissza.

Az [omissis] EUMSZ [omissis] 63. cikk célja a szabad tőke mozgás biztosítása, mind az európai belső piacon, mind e piac és harmadik államok között, és tilos minden olyan korlátozás vagy hátrányos megkülönböztetés, amely abból ered, hogy a nemzeti jog rendelkezéseinek értelmében más tagállambeli [omissis] vagy harmadik országbeli vállalkozásoktól eltérő adójogi bánásmódot alkalmaznak, amely e vállalkozások számára hátrányosabb gazdasági feltételeket eredményez és visszatarthatja azokat a Portugáliában való befektetésektől.

A jelen ügyben az adóhatóság szerint nem lehet azt állítani, hogy objektív szempontból összehasonlítható helyzetekről lenne szó, mivel az osztalék adózása két eltérő mechanizmus alapján működik, és nem azt jelzi, hogy az [omissis] EBF [omissis] 22. cikkének hatálya alá tartozó kollektív befektetési vállalkozások által kapott osztalékokra irányadó adóteher alacsonyabb lenne, mint a felperes által Portugáliában kapott osztalékokat terhelő adókötelezettség.

Látszólagos hátrányos megkülönböztetésről van szó, amely a belföldi illetőségű társaságok által a külföldi illetőségű kollektív befektetési társaságoknak fizetett osztalékok adóztatási módjában nyilvánul meg, azonban ez nem felel meg a tényleges hátrányos megkülönböztetésnek.

Az adóhatóság azt a következtetést vonja le, hogy annak ellenére, hogy a nemzeti jogszabály alapján létrehozott kollektív befektetési vállalkozásokra alkalmazandó adójogi szabályozás a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok adómentességét írja elő, ezen adójogi szabályozás nem zárja ki azt, hogy az említett jövedelmek vagy külön (társasági adó formájában), vagy bélyegilleték keretében adózzanak, mivel az említett jövedelmek a hivatkozott kollektív befektetési vállalkozások nettó, könyv szerinti értékének részét képezik, ennek következtében nem állapítható meg, hogy az a helyzet, amelyben a hivatkozott kollektív befektetési vállalkozások vannak és a másik [tagállamban] [omissis] létrehozott és letelepedett befektetési [eredeti 6. o.] alapok helyzete, amelyek portugál eredetű osztalékot kapnak, objektív szempontból alapvetően összehasonlíthatók lennének.

A tényállás

Az ügyben benyújtott okirati bizonyíték vizsgálatát követően – a felek egyetértésével – az alábbi tényeket kell bizonyítottnak tekinteni:

1. A felperes a német jog szerinti szerződéssel létrehozott kollektív befektetési vállalkozás, amely németországi székhellyel rendelkezik és olyan befektetésialap-kezelő társaság irányítja, amelynek székhelye szintén Németországban van. Másrészt, Portugáliában külföldi illetőségű és ezen országban állandó telephellyel nem rendelkező jogalanyként a társasági adó hatálya alá tartozik.
2. Olyan önálló jellegű nyílt végű befektetési alapról van szó, amely az alapkezelő társaság, a befektetők és az értékpapírokat őrző bank által kötött olyan szerződésen alapszik, amelynek tárgya kizárólag vagyonának igazgatására, kezelésére és befektetésére irányul.
3. Mivel nem társasági formában működik, a felperes befektetési alapra nem vonatkozik a német cégjegyzékbe történő bármely bejegyzési kötelezettség, így nem rendelkezik jogokkal és kötelezettségekkel.
4. A befektetési alapot szabályozó német jog rendelkezéseinek értelmében a befektetési alap vagyona a befektetők közös tulajdonában marad; az alapkezelő társaság saját nevében fekteti be az alap tőkéjét.
5. A befektetők által megszerzett részesedések nem biztosítanak számukra szavazati jogokat vagy a felperes kollektív befektetési vállalkozási vagyona feletti rendelkezési jogosultságokat, amely jogkörök kizárólag az alapkezelő társaságot illetik meg, a befektetők pedig csak arra jogosultak, hogy az adott osztalékot megkapják, vagy bármikor kérhessék a részesedések értékének visszatérítését.
6. A felperes befektetési alap és az alapkezelő társasága a Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (pénzügyi szolgáltatások szövetségi felügyelete; a továbbiakban: BaFin) felügyelete alá tartozik.
7. A felperes olyan kollektív befektetési társaság, amelynek adójogi illetősége Németországban van, és az említett országban a társasági adó alanya, bár ez alól mentes a társasági adóról szóló német törvénykönyv – German Corporate Income Tax Act – 1. cikkének (1) bekezdése és a befektetésekről szóló német adótörvénykönyv – German Investment Tax Act – 11. cikkének (1,2) bekezdése alapján, ami akadályozza a külföldön fizetett adónak a kettős adóztatás miatt adójóváírás formájában történő visszatérítését, vagy az említett adó visszatérítésének igénylését. **[eredeti 7. o.]**
8. A 2015-ös és 2016-os adóévben a felperes Portugáliában letelepedett különböző társaságok részesedéseinek tulajdonosa volt, amelyeket a BNP Paribas Securities Servicesnél helyeztek letétbe, és ez utóbbi társaság volt felelős a Portugáliában birtokolt értékpapírok letéti őrzéséért.

9. A felperes által a 2015-ös és 2016-os adóévben kapott osztalékot véglegesen 25%-os mértékű, összesen 39 371,29 euró összegű forrásadó terhelte a társasági adóról szóló törvénykönyv 87. cikke [omissis] 4 [bekezdésének] c) pontja alapján, amelyet a (2015. decemberi) 80447153102. sz. és a (2016. májusi) 80460582763. sz. adóbevallás értelmében az államnak megfizetett.
10. A 2015-ös évet illetően, a felperesnek 5065,98 eurót sikerült visszaigényelnie a Portugália és Németország által a kettős adóztatás elkerülése céljából kötött egyezmény alapján, amely az osztalékok adóztatására 15%-os mértékű adót ír elő.
11. 2017. december 29-én a felperes jogorvoslati kérelmet nyújtott be azon aktusok ellen, amelyek társasági adó címén forrásadót vetettek ki a 2015-ös és 2016-os adóév tekintetében, amely kérelemben az uniós jog közvetlen megsértése miatt ezen aktusok hatályon kívül helyezését, valamint a Portugáliában jogalap nélkül megfizetett adó visszaigényléséhez való jog elismerését kérte.
12. A jogorvoslati kérelmet elutasító határozatot 2018. november 13-án közölték a felperessel.
13. A [választottbírósági eljárás indítása iránti] [omissis] kérelem 2019. február 12-én érkezett a CAAD-hoz.
14. A felperes a fennmaradó összeg, azaz a 34 305,21 euró összegű forrásadó megfizetésére vonatkozó aktusok hatályon kívül helyezését kéri.

A jogvita elbírálása szempontjából releváns, a tényállás megvalósulása idején hatályos portugál adójogi szabályozás:

– Estatuto dos Benefícios Fiscais (adókedvezményekről szóló törvény; a továbbiakban: EBF)

„22.° cikk – Kollektív befektetési vállalkozások

1 – A nemzeti jog szerint létrehozott és működő értékpapír-befektetési alapok, az ingatlanbefektetési alapok, az értékpapír-befektetési társaságok és az ingatlanbefektetési társaságok a társasági adó hatálya alá tartoznak az e cikkben előírt feltételek szerint.

[...]

3 – Az adóköteles nyereség meghatározása során nem kell figyelembe venni a társasági adóról szóló törvénykönyv 5., 8. és 10. cikkében hivatkozott azon jövedelmeket – kivéve, ha e jövedelmek olyan vállalkozásoktól származnak, amelyek székhelye jelentősen kedvezőbb adózási szabályozás hatálya alá tartozó országban, területen vagy régióban van –, amelyek a pénzügyek és adóügyek területéért [eredeti 8. o.] felelős kormánytag rendeletével jóváhagyott listán

szerepelnek, sem az e jövedelmekkel kapcsolatos vagy a társasági adóról szóló törvénykönyv 23 – A. cikkében előírt költségeket, valamint az 1 bekezdésben említett vállalkozásoknak megfizetett kezelési díjak vagy egyéb típusú díjakkal kapcsolatos jövedelmeket – ideértve az adókedvezményeket – és költségeket sem.

[...]

6 – Az 1 bekezdésben említett vállalkozások mentesülnek a helyi iparüzési adó és [a társasági adóra vonatkozó] állami különadó megfizetése alól.

7 – Azon egyesülések, szétválások vagy természetbeni ellenszolgáltatással történő jegyzések estén, amelyekben az 1 bekezdésben említett vállalkozások közreműködnek, ideértve a jogi személyiséggel nem rendelkező vállalkozásokat, értelemszerűen a társasági adóról szóló törvénykönyv 73., 74., 76. és 78. cikke alkalmazandó, a természetbeni ellenszolgáltatásokkal történő jegyzések esetén pedig az ugyanezen törvénykönyv 73. cikkének 3 bekezdésében előírt, az eszközátruházásra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.

8 – A társasági adóról szóló törvénykönyv 88. cikkében meghatározott különleges adómértékek értelemszerűen a jelen szabályozás keretében alkalmazandók.

[...]

10 – Nem kell társasági adó címén forrásadót kivetni az 1 bekezdésben megjelölt adóalanyok által szerzett jövedelmekre.

[...]

14 – A 7 bekezdés rendelkezését kell alkalmazni az e bekezdésben említett ügyletekre, amelyekben olyan vállalkozások vesznek részt, amelyek székhelye, tényleges ügyvezetési helye vagy központi telephelye Portugália vagy valamely másik európai uniós tagállam területén, illetve az Európai Gazdasági Térségben található, feltéve, hogy ez utóbbi esetben fennáll a közigazgatási együttműködés kötelezettsége az információcsere és az adóbeszedés során történő segítségnyújtás területén, annak megfelelően, ahogy az az Európai Unióban működik.

15 – Az 1 bekezdésben említett befektető társaságokat vagy alapokat kezelő vállalkozások egyetemlegesen felelnek azon befektető társaságok vagy alapok adótartozásaiért, amelyek kezelésével megbízták azokat.

[...]”.

– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv)

„3. cikk – Adóalap

1 – Társasági adót kell kivetni:

d) a személyi jövedelemadó szempontjából számításba vett jövedelemkategóriákra, valamint az előző cikk 1 bekezdésének c) pontjában meghatározott azon vállalkozások által ingyenesen szerzett vagyonnövekedésre, amelyek nem rendelkeznek állandó telephellyel, vagy amely rendelkezik azzal, de a jövedelmek nem e telephelynek tudhatók be.

[...]

„4.°cikk – Az adókötelezettség terjedelme

[...]

[eredeti 9. o.] 2 – *Azon jogi személyek és egyéb vállalkozások tekintetében, amelyeknek a székhelye és tényleges ügyvezetési helye nem portugál területen található, csak az említett területen megszerzett jövedelmekre kell társasági adót kivetni.*

3 – Az előző bekezdés rendelkezése szempontjából portugál területen megszerzett jövedelmeknek kell tekinteni az e területen található állandó telephelynek betudható jövedelmeket, valamint az alább felsorolandó azon jövedelmeket, amelyek nem felelnek meg az említett feltételnek:

[...]

c) az alábbiakban felsorolt azon jövedelmek, amelyek kifizetőjének lakóhelye, székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye portugál területen található, vagy amelyek kifizetése az említett területen található állandó telephelynek tudható be:

[...]

3) egyéb tőkejövedelmek;

[...]

„87.°cikk – Az adó mértéke

[...]

4 – Azon vállalkozások jövedelmeire 25%-os mértékű társasági adót kell kivetni, amelyek székhelye és tényleges ügyvezetési helye nem portugál területen található, vagy amelyek portugál területen olyan állandó telephellyel nem rendelkeznek, amelyek az említett jövedelem betudható [...].”

„88.°cikk – Különös adómértékek

[...]

11 – A társasági adó alanyai által a teljes vagy részleges adómentességet élvező adóalanyoknak kiosztott nyereségek – ideértve ebben az esetben a

tőkejövedelmeket is – önmagukban 23%-os mértékű adó alá tartoznak, amennyiben az osztalékra jogosító társasági részesedések az osztalékfizetés időpontját megelőző évben nem maradtak megszakítatlanul ugyanazon adóalany kezében, illetve azokat nem őrizték meg ezen időtartam leteltéig.

[...]

„94.°cikk – Forrásadó

1 – Társasági adó címén forrásadót kell kivetni a Portugáliában szerzett alábbi jövedelmek tekintetében:

[...]

c) Az előző pontokban fel nem sorolt tőkejövedelmek vagy ingatlanból származó jövedelmek e fogalmaknak a személyi jövedelemadó szempontjából történő meghatározása szerint, ha az említett jövedelmek vagy bevételek kifizetésére kötelezett személy a társasági adó alanya, vagy ha olyan kiadásnak minősül, amely a személyi jövedelemadó olyan alanyai által végzett vállalkozási vagy szakmai tevékenység gyakorlásával kapcsolatban merül fel, akik könyvelést vezetnek vagy kötelesek vezetni.

[...]

3 – A forrásadó előleg jelleggel rendelkező adó, kivéve az alábbi felsorolt eseteket, amelyekben végleges jellegű:

[...]

[eredeti 10. o.] b) a jövedelemszerző – ingatlanból származó jövedelmek kivételével – olyan külföldi illetőségű jogalany, amely Portugáliában nem rendelkezik állandó telephellyel, vagy amely rendelkezik azzal, de a jövedelmek nem tudhatók be e telephelynek.

[...]

5 – Nem tartoznak az előző bekezdés hatálya alá azon adóelőlegek, amelyek a 3 bekezdés értelmében [omissis] végleges jellegűek, ezek tekintetében a 87. cikkben megállapított adómértéket kell alkalmazni.

6 – A forrásadó társasági adó címén történő kivetésének kötelezettsége azon időpontban keletkezik, amelyben a személyi jövedelemadóról szóló törvénykönyv azonos kötelezettséget határoz meg, vagy ennek hiányában azon időpontban, amelyben a személyi jövedelemadóról szóló törvénykönyv vagy a végrehajtási szabályozásban foglalt feltételek szerint a jövedelmeket a jövedelemszerző rendelkezésére bocsátják és az állam részére meg kell fizetni az adóelőlegre levont összegeket azon hónapot követő hónap 20. napjáig, amelyben azt levonták.

[...]

– Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékről szóló törvénykönyv) – Általános díj

„29 – Az EBF 22. cikkének hatálya alá tartozó kollektív befektetési vállalkozások nettó, könyv szerinti értéke:

29.1 – olyan kollektív befektetési vállalkozások esetén, amelyek kizárólag pénzügyi eszközökbe és betétekbe fektetnek: negyedévente a nettó, könyv szerinti érték 0,0025%-a.

29.2 – egyéb kollektív befektetési vállalkozások esetén: negyedévente a nettó, könyv szerinti érték 0,0125%-a.”

A fentiek alapján a jelen [omissis] egytagú [választott] bíróság azt kéri [omissis] az Európai Unió Bíróságától, hogy az EUMSZ [omissis] 267. cikk a) pontja alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett alábbi kérdésekről határozzon:

1) Ellentétes-e a tőke szabad mozgására vonatkozó [EK] 56. cikkel (jelenleg EUMSZ 63. cikk), vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó, [EK] 49. cikkel (jelenleg EUMSZ 56. cikk) az alapügyben vitatott, az Estatuto dos Benefícios Fiscais (adókedvezményekről szóló törvény) 22. cikkében foglalthoz hasonló olyan adójogi szabályozás, amely azt írja elő, hogy véglegesen forrásadóit kell kivetni a portugál társaságok által kifizetett és Portugáliában külföldi illetőségű és másik uniós [tagállamban] [omissis] letelepedett kollektív befektetési vállalkozások által kapott osztalékokra, míg azok a kollektív befektetési vállalkozások, amelyeket a portugál adójogi szabályok szerint hoztak létre és adójogi illetőségük Portugáliában van, mentesülhetnek a hivatkozott jövedelmekre kivetett forrásadó alól?

2) A külföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozások részére kifizetett osztalékokra vonatkozó forrásadó előírásával, illetve a belföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozások tekintetében a forrásadó alóli mentesség igénybevétele lehetőségének fenntartásával az alapjogvitában vitatott nemzeti szabályozás hátrányosan megkülönböztető **[eredeti 11. o.]** módon kezeli-e a külföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozásoknak kifizetett osztalékokat, tekintettel arra, hogy ez utóbbi vállalkozások egyáltalán nem vehetik igénybe a hivatkozott mentességet?

3) A kollektív befektetési vállalkozás befektetőire alkalmazandó adójogi szabályozás releváns-e azon portugál szabályozás hátrányosan megkülönböztető jellegének mérlegelése szempontjából, amely adójogi szempontból sajátosan és eltérően kezeli, egyfelől a (belföldi illetőségű) kollektív befektetési vállalkozásokat, másfelől pedig a kollektív befektetési vállalkozások befektetőit? Vagy tekintettel arra, hogy a belföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozások adójogi szabályozását egyáltalán nem érinti vagy módosítja az a tény, hogy az adott befektetők belföldi vagy külföldi illetőséggel rendelkeznek-e Portugáliában,

egyedül a befektetési eszköz szintjén alkalmazandó adózást kell figyelembe venni annak meghatározása céljából, hogy a helyzetek összehasonlíthatók-e az említett szabályozás hátrányosan megkülönböztető jellegének mérlegelése szempontjából?

4) Elfogadható-e a Portugáliában belföldi illetőségű és külföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozások közötti eltérő bánásmód, figyelembe véve, hogy a Portugáliában letelepedett olyan természetes vagy jogi személyek, akik/amelyek (belföldi vagy külföldi illetőségű) kollektív befektetési vállalkozásokban részesedésekkel rendelkező befektetők, mindkét esetben ugyanolyan módon (és általános jelleggel nem mentesülve) adóznak a kollektív befektetési vállalkozások által kifizetett jövedelmek után, jöllehet a külföldi illetőségű befektetőknek magasabb mértékű adót kell fizetniük?

5) Figyelemmel arra, hogy a jelen jogvita tárgyát képező hátrányos megkülönböztetés kapcsolatban áll a belföldi illetőségű kollektív befektetési vállalkozások által az adott befektetőinek kifizetett osztalékból származó jövedelmek adóztatásában megjelenő különbséggel, a jövedelmek adóztatása összehasonlítható jellegének mérlegelése érdekében jogszerű-e valamely egyéb olyan adót, mentességet vagy járulékot figyelembe venni, amelyek a kollektív befektetési vállalkozások által megvalósított befektetések keretében merülnek fel? Konkrétan, jogszerű-e és elfogadható-e az összehasonlítható jelleg vizsgálata szempontjából figyelembe venni a vagyoadó, a költségeket terhelő adó és az egyéb típusú adók által kiváltott hatást, és nem csak szigorúan véve a kollektív befektetési vállalkozások jövedelemadóit, az esetleges különös adót is ideértve?

A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján, amelyhez mellékelni kell a [választottbírói eljárás indítása iránti] [omissis] kérelem és az adóhatóság válaszbeadványának másolatát, a jelen eljárás a Código de Processo Civil (portugál polgári perrendtartásról szóló törvénykönyv) 269. cikke 1 bekezdésének c) pontja és 272. cikkének 1 bekezdése szerint felfüggesztésre kerül.

Lisszabon, 2019. július 9.

Választottbíró

(Mariana Vargas)