

C-685/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. november 15.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (adóügyi választottbíróság, közigazgatási választottbíróság központ – CAAD, Portugália)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. november 10.

Felperes:

Corner and Border SA

Alperes:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Az alapeljárás tárgya

A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Corner and Border SA (a továbbiakban: C&B) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (portugál adóhatóság) (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvitában merült fel, amelyben az előbbi 2 093 400 euró összegű bélyegilleték megfizetését egy olyan együttes garancia tekintetében előíró 2022. január 27-i határozat jogellenességének megállapítását és ebből következő megsemmisítését kéri, amelyet két társaság részvényei vételárának megfizetése és e társaságok adósságának refinanszírozása céljából történő kötvénykibocsátáshoz nyújtottak.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK

tanácsi irányelv (HL 2008. L 46., 11. o.) 5. cikke (2) bekezdése b) pontjának és 6. cikke (1) bekezdése d) pontjának értelmezése képezi.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e értelmezni a 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontját, hogy azzal ellentétes egy kötvénykibocsátásra irányuló ügylettel összefüggésben részvényeken, bankszámlaegyenlegeken és részvényesi követeléseken biztosítékként alapított zálogjog, valamint követelések biztosítékként történő engedményezése formájában nyújtott biztosítékok bélyegilleték címén történő megadóztatása?

2) Eltérő választ kell-e adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre attól függően, hogy a biztosíték nyújtása jogi kötelezettséget képez, vagy pedig fakultatív, és önkéntes megállapodás tárgyát képezi?

3) Eltérő választ kell-e adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, ha a garanciákat egy olyan, kötvénykibocsátásra irányuló ügylet keretében nyújtották, amelyre különleges bankintézeti jegyzési garanciavállalás vonatkozik, és amely bankintézet jegyzési garanciavállalói pozíciója a kibocsátó intézmény döntése alapján átruházható, még akkor is, ha ez az átruházás bizonyos feltételekhez és szankciókhoz/díjakhoz kötött?

4) Úgy kell-e értelmezni a 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 6. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy az az irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontja hatálya alá tartozó kötvénykibocsátással összefüggésben részvényeken, bankszámlaegyenlegeken és részvényesi követelésekre alapított zálogjogra, valamint követelések biztosítékként történő engedményezése formájában nyújtott garanciákra is kiterjed?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv: 1. cikk, 5. cikk (2) bekezdésének a) és b) pontja és 6. cikk (1) bekezdésének d) pontja

2017. október 19-i Air Berlin ítélet (C-573/16, EU:C:2017:772), 32. pont

2022. december 22-i IM Gestão de Ativos és társai ítélet (C-656/21, EU:C:2022:1024), 28. pont

2023. július 19-i A (Értékpapír-fogalmazást terhelő adóztatás) végzés (C-335/22, EU:C:2023:603), 24–28. pont

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékről szóló törvénykönyv): 1. cikk és a Tabela Geral do Imposto do Selo (bélyegilletékre vonatkozó általános díjszabás) 10.3. szakasza.

1. cikk

Tárgyi hatály

„1. Bélyegilletéket kell kiszabni minden olyan jogi aktusra, szerződésre, okiratra, jogcímre, iratra és egyéb jogi tényre vagy helyzetre, amelyről a Tabela Geral do Imposto do Selo [bélyegilletékre vonatkozó általános díjszabás] rendelkezik, beleértve a vagyontárgyak ingyenes átruházását is.

[...]

10. A kötelezettségekre vonatkozó garanciák, jellegüktől vagy formájuktól függetlenül, különösen a kezességvállalás, kaució, önálló bankgarancia, garancia, jelzálogjog, zálogjog és biztosítás általi garancia, kivéve, ha azok lényegében járulékos jelleggel olyan szerződésekhez kapcsolódnak, amelyek már a jelen díjszabás szerint adókötelesek, és a biztosított kötelezettséggel egyidejűleg keletkeztek, akár más okiratban vagy jogcímen, a megfelelő értékükön, az időtartamtól függően, azzal, hogy a szerződés érvényességének meghosszabbítása új szerződésnek minősül:

[...]

10.3 Határidőhöz nem kötött vagy több, mint öt évre szóló garanciák, 0,6%.”

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A C&B portugál jog szerinti, lisszaboni székhelyű, teljes egészében az ONEX RENEWABLES Sàrl, a luxemburgi kereskedelmi és cégnyilvántartásba (R.C.S. Luxembourg) B255771 számon bejegyzett korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: ONEX) tulajdonában álló, kapcsolt vállalkozásként portugál cégjegyzékszámmal rendelkező részvénytársaság.
- 2 Az ONEX 2021. július 21-én megvásárolta az EDP RENEWABLES, SGPS, SA portugál jog szerinti részvénytársaságtól (a továbbiakban: EDPR) az ÉOLICA DO SINCELO, SA, a portugál jog szerinti, portói székhelyű részvénytársaság (a továbbiakban: ES) és az ÉOLICA DA LINHA, SA, a portugál jog szerinti, portói székhelyű részvénytársaság (a továbbiakban: EL) tőkéjét képező összes részvényt.
- 3 Az ONEX 2021. július 29-én a C&B-re ruházta az előző pontban említett, az ES és az EL részvényeinek adásvételére irányuló szerződésben foglalt szerződéses pozícióját.

- 4 2022. január 27-én a *C&B Facilities Agreement* néven finanszírozási szerződést kötött, amelynek értelmében kötvénykibocsátást hajtott végre értékpapíronként 100 000 euró névértékű, összesen 348 900 000 euró összegű, két kötvényosztályra (a továbbiakban: A és B) osztott, teljes egészében a BANCO SANTANDER TOTTA, SA (a továbbiakban: BST) által jegyzett, névre szóló, könyvelési tétellel igazolt kötvényekkel.
- 5 A *Facilities Agreement* kimondta, hogy a C&B mint kibocsátó dönthet úgy, hogy szankciók/díjak megfizetése mellett átruházza a BST által vállalt szerződéses jegyzési pozíciót.
- 6 A kibocsátott kötvényeket a Comissão dos Valores Mobiliários (értékpapírbizottság, Portugália) elszámolási rendszereit és központosított értékpapírrendszereit kezelő társaságként az Interbolsának kellett bejegyeznie és nyilvántartania.
- 7 A *Facilities Agreementet* az ES és az EL részvényei vételárának kifizetése és e társaságok adósságának refinanszírozása céljából kötötték.
- 8 A *Facilities Agreement* alapján vállalt valamennyi kötelezettség és felelősség teljesítésének biztosítékként az ONEX, a C&B, az ES és az EL az e társaságok mint kezesek és a BST mint kedvezményezett és a biztosítékok kezelésével megbízott által kötött ún. *Security Agreement* (garanciaszerződés) elnevezésű megállapodás révén bizonyos dologi vagy személyi garanciákat nyújtottak.
- 9 A *Security Agreement* értelmében az ONEX a következő garanciákat és garanciaígérvényeket nyújtotta:
 - a C&B részvényein és az azokhoz kapcsolódó jogokon alapított első ranghelyű zálogjog;
 - a C&B által kibocsátott új részvényeken és az azokhoz kapcsolódó jogokon alapított zálogjog ígérvénye;
 - az ONEX-nek mint anyavállalatnak a C&B-vel szemben fennálló (kiegészítő szolgáltatásokból, járulékos szolgáltatásokból, kölcsönökből vagy más alárendelt követelésekből, más típusú kvázi-sajáttőkéből vagy más természetbeni vagy készpénzben történő finanszírozásból [részvényesi követelések] eredő) követelésein alapított első ranghelyű zálogjog, és
 - az ONEX által a jövőben esetleg megszerzett részvényesi követeléseken alapított zálogjog ígérvénye.
- 10 A *Security Agreement* értelmében az C&B a következő garanciákat és garanciaígérvényeket nyújtotta:
 - az EL és az ES részvényein és az azokhoz kapcsolódó jogokon alapított első ranghelyű zálogjog;

- az ES és EL által kibocsátott új részvényeken és az azokhoz kapcsolódó jogokon alapított zálogjog ígérvénye;
 - a C&B-nak mint anyavállalatnak az ES-sel és az EL-lel szemben fennálló részvényesi követeléseken alapított első ranghelyű zálogjog;
 - az C&B által a jövőben esetleg megszerzett részvényesi követeléseken alapított zálogjog ígérvénye;
 - első ranghelyű zálogjog a C&B-t megillető valamennyi követelésen, beleértve a *Security Agreementben* szereplő ún. „Hedging Agreement Rights”, „Project Document Rights” és „Insurance Agreement Rights” alapján járó összegekre vonatkozó jogot, amelyek zálogjoggal terhelhetők;
 - a C&B által megszerzett bármely követelés biztosítékként történő engedményezése, beleértve a *Security Agreementben* szereplő ún. „Future Hedging Agreement Rights”, „Future Project Document Rights” és „Future Insurance Agreement Rights” alapján járó összegekre vonatkozó jogot, amelyek nem tartoznak az előző pontban meghatározott zálogjog hatálya alá;
 - a C&B bankszámláján a *Security Agreement* megkötésének időpontjában fennálló egyenlegen alapított első ranghelyű zálogjog, és
 - a C&B által a *Security Agreement* megkötését követően nyitott új bankszámlák egyenlegén alapított első ranghelyű zálogjog ígérvénye.
- 11 A *Security Agreement* értelmében az ES és az ES a következő garanciákat és garanciaígérvényeket nyújtotta:
- az e társaságok bankszámláján a *Security Agreement* megkötésének időpontjában fennálló egyenlegen alapított első ranghelyű zálogjog;
 - az e társaságok által a *Security Agreement* megkötését követően nyitott új bankszámlák egyenlegén alapított első ranghelyű zálogjog ígérvénye;
 - első ranghelyű zálogjog az e társaságokat megillető valamennyi követelésen, beleértve a *Security Agreementben* szereplő ún. „Project Document Rights” és „Insurance Agreement Rights” alapján járó összegekre vonatkozó jogot, amelyek zálogjoggal terhelhetők, és
 - az e társaságok által megszerzett bármely követelés biztosítékként történő engedményezése, beleértve a *Security Agreementben* szereplő ún. „Future Project Document Rights” és „Future Insurance Agreement Rights” alapján járó összegekre vonatkozó jogot, amelyek nem tartoznak az előző pontban meghatározott zálogjog hatálya alá.

- 12 A *Security Agreement* megkötése és a felsorolt biztosítékok nyújtása a *Facilities Agreement* megkötésének és az ezt követő kötvénykibocsátásnak a szükséges és lényeges feltételét képezte.
- 13 2022. január 27-én a közjegyző, aki a *Facilities Agreement* és a *Security Agreement* okiratát elkészítette és jóváhagyta, a 348 900 000 euró értékre 0,6%-os kulcsot alkalmazva a bélyegilletékre vonatkozó általános díjszabás 10.3. szakasza szerint állapította meg a bélyegilletéket, ami 2 093 400 euró adókötelezettséget eredményezett.
- 14 A C&B bankszámlájára terhére 2 093 400 eurót fizetett meg.
- 15 A C&B 2022. augusztus 3-án fellebbezést nyújtott be a bélyegilletéket előíró határozat ellen.
- 16 2022. december 3-án lejárt a fellebbezés hallgatólagos elutasításának határideje, mivel az adóhatóság nem hozott határozatot az ügyben.
- 17 A C&B 2023. március 2-án nyújtotta be a jelen eljárás alapjául szolgáló választottbírósági eljárás iránti kérelmet.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 18 Az említett eljárás tárgya a C&B és a BST által az ES és az EL részvényei vételárának kifizetése és az említett társaságok adósságának refinanszírozása céljából elfogadott kötvénykibocsátás keretében nyújtott valamennyi, fent említett garanciára vonatkozóan a bélyegilletékről szóló törvénykönyvhöz csatolt általános díjszabás 10.3. szakaszának alkalmazása alapján kivetett bélyegilleték.
- 19 A C&B a választottbírósági eljárásban elsősorban arra hivatkozik, hogy a bélyegilleték kivetése sérti az uniós jogot, különösen a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontjában előírt adómentességet, másodlagosan pedig arra, hogy a bélyegilleték kivetése sérti a nemzeti jogot, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 20 Az uniós jog megsértését illetően a C&B azt állítja, hogy a kötvénykibocsátás megkötéséhez nyújtott garanciák adóztatása jogellenes, mivel sérti a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontját. Arra hivatkozik, hogy az említett irányelv célja a tőkefelhalmozással kapcsolatos valamennyi művelet adóztatásának tilalma, a járulékos műveleteket is beleértve. A C&B szerint, bár a BST-vel szemben önként és szabadon vállalták a garanciákat, azok a kötvénykibocsátás gazdasági életképességének alapvető feltételei voltak. E tekintetben a C&B úgy véli, hogy a garanciák formailag önálló, de funkcionális és gazdasági szempontból a kötvénykibocsátáshoz kapcsolódó aktusnak minősülnek, aminek következtében a bélyegilleték kivetése a tőkefelhalmozás egészének adóztatásával lenne egyenértékű.

- 21 A C&B előadja továbbá, hogy a 2007/8 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontjában foglalt tilalom alóli kivétel, amelyet ugyanezen irányelv 6. cikke (1) bekezdésének d) pontja tartalmaz, csak az ingatlanok tekintetében nyújtott biztosítékokra vonatkozik, és így a jelen ügyben nem alkalmazható, mivel a jelen eljárásban szóban forgó biztosítékok főként részvények, bankszámlaegyenlegek és részvényesi követelések zálogjogára és zálogjogigérvényére, valamint követelések biztosítékként történő engedményezésére terjednek ki.
- 22 Az adóhatóság úgy véli, hogy a jelen ügyben a garanciák nyújtásával egybekötött kötvénykibocsátás anyagi jogi szempontból a kétoldalú, biztosítékkal fedezett kölcsönszerződés megkötésével egyenértékű, mivel a kibocsátott kötvényekről közvetlenül egy hitelintézettel állapodtak meg, és nem volt elvárható, hogy ezen értékpapírok elsődleges rendeltetése a piacon történő forgalmazás legyen. Következésképpen úgy véli, hogy a bélyegilletéknek a nyújtott garanciákra vonatkozó kivétele nem vezethet „megkülönböztetéshez, kettős adóztatáshoz és egyenlőtlenségekhez” (a 2008/7 irányelv (2) preambulumbekzdése), így nem indokolt a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontjában előírt tilalomra való hivatkozás.
- 23 Az adóhatóság szerint a C&B által nyújtott garanciák nem voltak a biztosítani kívánt kötvénykibocsátás érvényességének feltételei (azaz nem voltak kötelezőek), és nem minősülnek járulékos ügyletnek sem (mint a kibocsátás nyilvántartásba való bejegyzése, a kötvénytulajdonosok nyilvántartásba vétele, a társasági aktusok esetleges hitelesítése, a cégjegyzékbe való bejegyzés és a társaság által elfogadott kibocsátási megállapodások közzététele), így nem tartoznak a 2008/7 irányelvben előírt tilalom hatálya alá.
- 24 Az adóhatóság előadja továbbá, hogy a jelen ügyben a 2008/7 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt kivétel mindenképpen alkalmazható, mivel az e rendelkezésben említett „más, földet, egyéb ingatlant terhelő kötelezettségek” fogalma a biztosítékokra is kiterjed, és e rendelkezés szövegéből nem következik, hogy az ingatlanon alapított jogokra korlátozódna.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 25 A kérdést előterjesztő bíróság szerint tehát azt kell vizsgálni, hogy a fenti 9–11. pontban felsorolt azon garanciák, amelyeket a C&B és a BST által elfogadott kötvénykibocsátásból eredő valamennyi kötelezettség és feladat végrehajtása, valamint teljesítése biztosításának céljából nyújtottak, a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett, a kölcsönhöz kapcsolódó „alaki követelménynek” minősülnek-e.
- 26 E szabály értelmezését illetően a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság C-573/16. sz. ügyben hozott ítéletének 32. pontjában, C-656/21. sz. ügyben hozott ítéletének 28. pontjában, valamint C-335/22. sz. ügyben hozott végzésének 24–28. pontjában foglalt ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amelyből e bíróság szerint az következik, hogy a 2008/7 irányelv 5. cikke (2) bekezdésének b) pontjában

foglalt adózási tilalom hatálya alá tartozó, kölcsönökhöz kapcsolódó „alaki követelmények” azok, amelyek szorosan kapcsolódnak egymáshoz, azaz amelyeket a tőkefelhalmozási művelet egészébe beépítenek vagy beágyaznak.

- 27 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy – a Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlatából eredő tág értelmezés sérelme nélkül – az ezen ítéletekben említett „alaki követelmények” – a részvények tőzsdei értékesítése során nyújtott elszámolási szolgáltatások és a befektetési vállalkozások befektetési jegyeinek értékesítésére irányuló szolgáltatások – kétségtelenül különböznek egymástól, és különböznek azoktól is, amelyek a jelen ügy tárgyát képezik, amely tárgy a kötvényjegyzés keretein belüli garancianyújtás.
- 28 Mivel az említett ítéletek nem hivatkoznak a közvetett adóztatás tilalmára a tőkefelhalmozási műveletek végrehajtását követő garancianyújtás tekintetében, sem pedig az ilyen garancianyújtás járulékos jellegére a művelet egészének összefüggésében, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság ezen ítélkezési gyakorlatát nem lehet minden további nélkül átültetni a jelen ügyre.
- 29 Ezenfelül, ezekben az ügyekben nem képezte vita tárgyát a 2008/7 irányelv 6. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt kivétel alkalmazhatósága sem, különösen az, hogy mit kell a „más, földet, egyéb ingatlant terhelő kötelezettségek” kifejezés alatt érteni, tekintettel az említett irányelv különböző megfogalmazásaiból és változataiból eredő nyilvánvaló jelentésbeli eltérésekre.
- 30 Az uniós jog értelmezésével kapcsolatos különböző vagy ellentétes álláspontok egyértelműen tükröződnek a felek által a beadványaikban kifejtett véleményekben, aminek következtében mind a C&B, mind az adóhatóság azt kérte, hogy az eljáró bíróság terjesszen kérdést a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a bírósági együttműködés eszköze, amelynek értelmében a nemzeti bíróság és a Bíróság – hatáskörük keretein belül – köteles együttműködni annak érdekében, hogy olyan döntés szülessen, amely valamennyi tagállamban biztosítja az uniós jog egységes alkalmazását. E bíróság arra is emlékeztet, hogy a nemzeti bíróságnak az *acte clair* elmélete alapján lehetősége van arra, hogy ne folyamodjon ehhez az eszközhöz.
- 32 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy nem teljesülnek az *acte clair* elmélet alkalmazásának feltételei, ezért kérdéseket kell előterjesztenie előzetes döntéshozatalra annak érdekében, hogy a Bíróság határozzon a nemzeti jogszabályok értelmezéséről és uniós jogszabályokkal való összeegyeztethetőségéről.