



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2023. november 16.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. cikk – Letelepedés szabadsága – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – A tőke szabad mozgása – Személyi jövedelemadó – A kisvállalkozások részesedéseinek átruházásából származó tőkenyereségre vonatkozó adókedvezmény – A más tagállamban letelepedett vállalkozások kizárása – A »visszaélésszerű magatartás« fogalma”

A C-472/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2022. július 14-én érkezett, 2022. július 9-i határozatával terjesztett elő az

NO

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök (előadó), P. G. Xuereb és A. Kumin bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- NO képviseletében C. Avelino, J. Pedroso de Melo és R. Sarabando Pereira advogados,
- a portugál kormány képviseletében A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa és A. Rodrigues, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

- az olasz kormány képviselőjében G. Palmeri, meghatalmazotti minőségben, segítői: M. Cherubini és P. Gentili avvocati dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében P. Caro de Sousa és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk, valamint a visszaélésszerű magatartás tilalmára vonatkozó általános uniós jogi elv értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Portugáliában lakóhellyel rendelkező NO francia állampolgár és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) (a továbbiakban: adóhatóság) között az NO által 2019-ben szerzett jövedelmekre vonatkozó, a személyi jövedelemadót ([Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares]; a továbbiakban: IRS) megállapító határozat megsemmisítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az IRS-ről szóló törvénykönyv

- 3 A Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a személyi jövedelemadóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: IRS-ről szóló törvénykönyv) „Tőkenyereség” című 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Tőkenyereséget képez az a haszon, amely anélkül, hogy vállalkozásból vagy foglalkozásból, tőkéből vagy ingatlanból származónak tekintenék őket, az alábbiakból származik:

[...]

- b) a társasági részesedések és egyéb értékpapírok visszterhes átruházása;

[...]

- (4) Az IRS hatálya alá tartozó tőkenyereség a következőkből áll:

- a) a realizálható érték és a szerzési érték közötti különbség, adott esetben, valamint az (1) bekezdés a), b), és c) pontjában, előírt esetekben a tőkejövedelemnek minősülő rész figyelmen kívül hagyásával;

[...]”

4 E törvénykönyvnek a „Tőkenyeresség” című 43. cikke a következőket írja elő:

„(1) A tőkenyerességnek minősülő jövedelem értéke az adott évben elért tőkenyereségek és a tőkeveszteségek közötti ellentételezésből eredő egyenlege, az alábbi cikkeken foglaltak szerint számítva.

[...]

(3) Az (1) bekezdésben említett egyenleg, az azon mikrovállalkozásokra és kisvállalkozásokra vonatkozó 10. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett ügyletek tekintetében, amelyeket nem jegyeznek a szabályozott vagy nem szabályozott tőzsdei piacokon, amennyiben pozitív, értékének 50%-át is figyelembe kell venni.

(4) Az előző bekezdés alkalmazásában mikrovállalkozásoknak és kisvállalkozásoknak minősülnek a 2007. november 6-i Decreto-Lei n° 372/2007 (372/2007. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet) (Diário da República, 1. sorozat, 213. sz., 2007. november 6.) mellékletének értelmében meghatározott szervezetek.”

5 Az említett törvénykönyvnek „A realizálható érték” című 44. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az IRS hatálya alá tartozó tőkenyereségek meghatározása céljából a realizálható érték alatt a következőket kell érteni:

[...]

f) egyéb esetekben az ellenérték értéke.”

6 Ugyanezen törvénykönyvnek „A társasági részesedések és egyéb értékpapírok ellenérték fejében történő szerzési értéke” című 48. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 10. cikk (1) bekezdésének b) pontja esetében a szerzési érték, amennyiben arra ellenérték fejében kerül sor, a következő:

[...]

b) részvények, egyéb társasági részesedések, önálló utalványok, a 10. cikk (1) bekezdésének g) pontjában említett igazolások vagy a szabályozott piacon nem jegyzett egyéb értékpapírok esetében az okiratokkal megállapított költség, vagy ennek hiányában a névérték;

[...]”

A 372/2007. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet

7 A 372/2007. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet mellékletének „A vállalkozáskategóriákat meghatározó személyi állomány és pénzügyi felső határok” című 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A mikro-, kis- és középvállalkozások (kkv-k) kategóriájába olyan vállalkozások tartoznak, amelyek 250-nél kevesebb személyt foglalkoztatnak, és amelyek éves árbevétele nem haladja meg az 50 millió eurót, vagy amelyek éves mérlegfőösszege nem haladja meg a 43 millió eurót.

(2) A kkv-kategórián belül a kisvállalkozás olyan vállalkozás, amely 50-nél kevesebb személyt foglalkoztat, és amelynek éves árbevétele vagy éves mérlegfőösszege nem haladja meg a 10 millió eurót.

(3) A kkv-kategórián belül a mikrovállalkozás olyan vállalkozás, amely 10-nél kevesebb személyt foglalkoztat, és amelynek éves árbevétele vagy éves mérlegfőösszege nem haladja meg a 2 millió eurót.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 8 NO francia állampolgár, aki 2019-ben Portugáliában rendelkezett adóilletőséggel, ugyanebben az évben eladta a francia jog szerinti Prince Vert SAS társaságnak egy másik francia jog szerinti társaság, a Château de La Bourdaisière SARL (a továbbiakban: CLB) 29 222 részvényét. E részvények a CLB alaptőkéje 47,5%-ának feleltek meg. NO, aki az említett részvényeket 2011-ben és 2012-ben 279 129 euróért szerezte meg, azokat 850 000 euró áron ruházta át, amelyet a Prince Vert hitel felvéve fizetett meg.
- 9 Ezen átruházás időpontjában NO a Prince Vert tőkéjében is 86%-os részesedéssel rendelkezett. 2013 és 2019 között sem a CLB, sem a Prince Vert nem fizetett osztalékot. Míg az említett átruházást megelőzően NO közvetlenül és közvetve 99,71%-os részesedéssel rendelkezett a CLB-ben, az átruházás eredményeként közvetlenül és közvetve még 93,06%-os részesedéssel rendelkezett. Másként fogalmazva, ezzel az ügylettel ténylegesen a CLB – amelynek továbbra is ügyvezetője és többségi részvényese maradt – tőkéjében fennálló irányítás csak 6,65%-át ruházta át.
- 10 2019-ben a CLB a 372/2007. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet mellékletének 2. cikke értelmében vett „kisvállalkozás” volt, mivel az alkalmazottak száma tizenöt fő volt, éves árbevétele vagy éves mérlegfőösszege pedig nem haladta meg a 10 millió eurót. A CLB tényleges székhelye és adóilletősége Franciaországban volt, és nem folytatott gazdasági tevékenységet Portugália területén.
- 11 NO a 2019. évre vonatkozóan az IRS-bevallásában hivatkozott a CLB részesedéseinek az átruházására és az abból származó tőkenyereségre. E bevallás alapján az adóhatóság IRS-t megállapító határozatot küldött számára. Ezen adóhatóság a NO által ezen átruházás címén fizetendő adót úgy számította ki, hogy az említett átruházásból származó tőkenyereség egészét anélkül vette figyelembe, hogy alkalmazta volna az IRS-ről szóló törvénykönyv 43. cikkének (3) bekezdésében a szabályozott vagy nem szabályozott tőzsdéken jegyzett mikro- és kisvállalkozások részesedéseinek átruházása tekintetében előírt 50%-os csökkentést.
- 12 NO 2021. június 17-én a Tribunal Arbitral Tributáriohoz (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália), a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult annak megállapítását kérve, hogy az adóhatóság jogellenesen kötelezi az IRS megfizetésére, mivel az tévesen nem alkalmazta az IRS-ről szóló törvénykönyv 43. cikkének (3) bekezdésében előírt adókedvezményt. Az adóhatóság a maga részéről azzal érvel, hogy e rendelkezés célja a portugál vállalkozások támogatása és a portugál gazdasági tevékenység ösztönzése. Következésképpen a portugál területen kívül letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházását ki kell zárni ebből, mivel az ilyen ügyletek nem járulnak hozzá a portugál gazdasági tevékenységhez.

- 13 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan közigazgatási gyakorlat, amely megtagadja a külföldi társaságokban részesedéssel rendelkező adóalanyoktól az IRS-ről szóló törvénykönyv 43. cikkének (3) bekezdésében előírt adókedvezményt. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra mutat rá, hogy e gyakorlat az EUMSZ 49. cikkben kimondott „letelepedés szabadságának” indokolatlan korlátozásához vezethet, mivel azzal a hatással jár, hogy visszatartja a portugál illetőségűeket attól, hogy tartósan és folyamatosan részt vegyenek valamely másik tagállam gazdasági életében, valamint az EUMSZ 63. cikkben említett szabad tőkemozgásban, mivel visszatartja a portugál illetőségűeket attól, hogy valamely másik tagállamban fektessék be tőkéjüket.
- 14 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság saját kezdeményezésére megjegyzi, hogy komoly és objektív valószínűsítő körülmények állnak fenn arra vonatkozóan, hogy a CLB-ben fennálló részesedések Prince Vert részére történő átruházása mesterséges ügylet, vagyis olyan ügylet, amelynek formája nem tükrözi a gazdasági valóságot vagy a ténylegesen elért eredményt, és azt alapvetően adóelőny elérése céljából hajtották végre. E bíróság szerint a részesedések nem tőkenyereséget eredményező valódi átruházásáról, hanem rejtett osztalékfizetésről van szó. Márpedig az ilyen osztalékfizetésre a nemzeti jog értelmében magasabb adót kellett volna kivetni, mint a részesedések átruházásából származó tőkenyereségre. A kérdést előterjesztő bíróság tehát arra keresi a választ, hogy ilyen helyzetben az adóalany hivatkozhat-e az EUMSZ 49. cikkre és az EUMSZ 63. cikkre annak érdekében, hogy a nemzeti jog által bevezetett adókedvezményben részesüljön.
- 15 Ilyen körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket (a letelepedéshez való jog) és/vagy az EUMSZ 63. cikket (a tőke szabad mozgása), hogy azokkal ellentétes egy tagállam azon jogszabályi rendelkezése vagy adójogi gyakorlata, amely szerint az említett tagállamban egy természetes személy jövedelemadója vonatkozásában a nemzeti jog szerinti társaságok részesedéseinek átruházására olyan adókedvezményt alkalmaznak, amelynek lényege a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyereség 50%-os adóztatása, e kedvezményt azonban nem alkalmazzák valamely más tagállamban létrehozott társaságok részesedéseinek átruházására?
- 2) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket (a letelepedéshez való jog) és/vagy az EUMSZ 63. cikket (a tőke szabad mozgása), hogy azokkal ellentétes egy tagállam azon jogszabályi rendelkezése vagy adójogi gyakorlata, amely szerint az említett tagállamban egy természetes személy jövedelemadója vonatkozásában az ország területén tényleges székhellyel rendelkező társaságok részesedéseinek átruházására olyan adókedvezményt alkalmaznak, amelynek lényege a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyereség 50%-os adóztatása, e kedvezményt azonban nem alkalmazzák valamely más tagállamban tényleges székhellyel társaságok részesedéseinek átruházására?
- 3) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket (a letelepedéshez való jog) és/vagy az EUMSZ 63. cikket (a tőke szabad mozgása), hogy azokkal ellentétes egy tagállam azon jogszabályi rendelkezése vagy adójogi gyakorlata, amely szerint az említett tagállamban egy természetes személy jövedelemadója vonatkozásában az ország területén adóügyi illetőséggel rendelkező társaságok részesedéseinek átruházására olyan adókedvezményt alkalmaznak,

amelynek lényege a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyeresség 50%-os adóztatása, e kedvezményt azonban nem alkalmazzák valamely más tagállamban adóügyi illetőséggel rendelkező társaságok részesedéseinek átruházására?

- 4) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket (a letelepedéshez való jog) és/vagy az EUMSZ 63. cikket (a tőke szabad mozgása), hogy azokkal ellentétes egy tagállam azon jogszabályi rendelkezése vagy adójogi gyakorlata, amely szerint az említett tagállamban egy természetes személy jövedelemadója vonatkozásában a tevékenységüket az ország területén gyakorló társaságok részesedéseinek átruházására olyan adókedvezményt alkalmaznak, amelynek lényege a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyeresség 50%-os adóztatása, e kedvezményt azonban nem alkalmazzák a tevékenységüket valamely más tagállamban gyakorló társaságok részesedéseinek átruházására?
- 5) Úgy kell-e értelmezni a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét, hogy azt alkalmazni kell társasági részesedéseknek a jelen ügyben szereplőhöz hasonló olyan átruházására, amelynek eredménye lényegében az osztalékfizetéssel egyenértékű, és amelynek jogi formáját az adóalany választotta alapvetően abból a célból, hogy a nemzeti jogból eredő, kizárólag az értékpapírok értéknövekedésére a jelen ügyben szereplőhöz hasonló olyan körülmények között alkalmazható adókedvezményben részesüljön, amelyek között a szóban forgó adókedvezménynek az adóalany tekintetében történő elismerése annak lehetőségétől függ, hogy ez utóbbi az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedéshez való jogra és/vagy az EUMSZ 63. cikk szerinti szabad tőkemozgásra hivatkozik és gyakorolja azokat?
- 6) Úgy kell-e értelmezni a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét, hogy az tiltja, hogy egy adóalany az (EUMSZ 49. cikk alapján) a letelepedéshez való jogára vagy (az EUMSZ 63. cikk alapján) a tőke szabad mozgására hivatkozzon és gyakorolja azokat annak érdekében, hogy a nemzeti jogban a társasági részesedések átruházásából származó értéknövekedés tekintetben adókedvezményben részesüljön, amikor abból az elsődleges célból, hogy az említett adókedvezményben részesüljön, olyan ügyletet hajtott végre, amelynek eredménye lényegében egyenértékű az osztalékfizetéssel, mint például a részvényátruházás?
- 7) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén, hivatkozhat-e az adóalany a jogbiztonságra vagy a bizalomvédelemre annak érdekében, hogy vitassa a letelepedéshez való jog vagy a tőke szabad mozgása elismerésének megtagadását a visszaélésszerű magatartás tilalmának elve értelmében, és így módon tegye jogszerűvé az említett visszaélésszerű magatartást?
- 8) Úgy kell-e értelmezni a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét, hogy annak alkalmazása a visszaéléssel szembeni általános nemzeti jogszabály alkalmazási feltételei fennállásának bizonyításától függ?
- 9) Úgy kell-e értelmezni a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét, hogy annak alkalmazása a nemzeti hatóságok általi alkalmazásától függ?
- 10) Úgy kell-e értelmezni a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét, hogy annak alkalmazása attól függ, hogy a nemzeti adóhatóságok lefolytatják-e a visszaéléssel szembeni általános nemzeti jogszabály alkalmazásának tekintetében előírt eljárást?

11) Tekintettel arra, hogy a nemzeti bíróság korlátozott hatáskörrel rendelkezik az adójogi aktusok jogszerűségének értékelése és annak eldöntése vonatkozásában, hogy megsemmisíti vagy a jogrendben tartja azokat anélkül, hogy az adóhatóságok helyébe lépne, úgy kell-e értelmezni a visszaélészerű magatartás tilalmának elvét, hogy a választottbíró hatáskörrel rendelkezik arra, hogy újra besorolja / újra meghatározza / átminősítse a visszaélészerű ügyletet, és az arra az ügyletre vonatkozó nemzeti szabályozást alkalmazza, amely ezen ügylet helyébe lépne?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első négy kérdésről

16 E kérdésekkel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket és/vagy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adójogi gyakorlat, amely a személyi jövedelemadó területén előírja, hogy a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyereség adójának felére történő csökkentésében álló adókedvezmény kizárólag az e tagállamban letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházására korlátozódik, a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedéseket kizárva.

Az alkalmazandó mozgási szabadságról

- 17 Mivel az előterjesztett kérdések egyszerre hivatkoznak az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseire, meg kell határozni az alapeljárásban alkalmazandó szabadságot (2022. április 7-i Veronsaajien oikudenvontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 34. pont).
- 18 A Baróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak meghatározásához, hogy valamely nemzeti szabályozás az EUM-Szerződés által biztosított egyik vagy másik alapvető szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 19 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2022. április 7-i Veronsaajien oikudenvontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó, az adóhatóság által végrehajtott nemzeti szabályozás arra irányul, hogy adózási szempontból előnyben részesítse a szabályozott vagy nem szabályozott tőzsdéken nem jegyzett mikro- és kisvállalkozások részesedéseinek átruházásából származó

tőkenyereséget, amennyiben e vállalkozások Portugáliában folytatnak gazdasági tevékenységet. Amint azt az Európai Bizottság megjegyezte, e szabályozás az e társaságokban fennálló részesedések minden átruházására alkalmazandó, az érintett részesedések mértékétől függetlenül.

- 21 Így anélkül, hogy kizárná a hatálya alól a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozó helyzeteket, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás általános jelleggel vonatkozik a részesedésekre, anélkül hogy jelentősége lenne annak a ténynek, hogy azokat valamely vállalkozás irányítása és ellenőrzése befolyásolásának szándékával szerezték. E szabályozás következképpen döntően a tőke szabad mozgását érintheti. A letelepedés szabadságának az említett szabályozásból eredő esetleges korlátozása a tőke szabad mozgása korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és ennél fogva nem indokolja ugyanezen szabályozásnak az EUMSZ 49. cikkre tekintettel történő önálló vizsgálatát (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A tőkemozgás szabadságának korlátozásáról

- 22 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés szerint tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgatásra vonatkozó minden korlátozás.
- 23 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgatást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2022. március 17-i AllianzGI-Fonds AEVN ítélet, C-545/19, EU:C:2022:193, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó, az adóhatóság által végrehajtott nemzeti szabályozás eltérő bánásmódot vezet be a Portugáliában gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokban részesedéssel rendelkező portugál adójogi illetőségű személyek és a Portugálián kívül gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokban részesedéssel rendelkező portugáliai illetőségű személyek között, mivel az utóbbiakban fennálló részesedések átruházásából származó tőkenyereséget súlyosabban adóztatják. Így e szabályozás a más tagállamokban letelepedett vállalkozásokkal szemben vonzóbbá teszi a portugál területen letelepedett vállalkozásokba történő befektetést.
- 25 Márpedig a tőkebefektetés helye alapján alkalmazott ilyen eltérő bánásmód azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja a portugál adóügyi illetőséggel rendelkezőket attól, hogy valamely másik államban letelepedett társaságokban tőkebefektetéseket hajtsanak végre, és korlátozó hatást gyakorol a másik államokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket a Portugáliában történő tőkegyűjtésben (lásd analógia útján: 2000. június 6-i Verkooijen ítélet, C-35/98, EU:C:2000:294, 34. és 35. pont; 2004. július 15-i Weidert és Paulus ítélet, C-242/03, EU:C:2004:465, 13. és 14. pont; 2007. december 18-i Grønfeldt ítélet, C-436/06, EU:C:2007:820, 14. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az ilyen szabályozás tehát a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 63. cikk főszabály szerint tilt.
- 26 Emellett az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk ugyanakkor nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek különbséget tesznek azon adózók között, akik lakóhelyük vagy tőkebefektetésük helye alapján nincsenek ugyanolyan helyzetben.

- 27 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontját, mint a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérést, szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogi szabályozás, amely az adózók között az illetőségük vagy a tőkebefektetésük állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmód ugyanis e cikk (3) bekezdése szerint nem szolgálhat önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül. A Bíróság ennél fogva kimondta, hogy az ilyen eltérő bánásmód csak akkor engedélyezhető, ha az objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy, ellenkező esetben, ha azt közérdeken alapuló nyomós indok igazolja (2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a határon átnyúló helyzeteknek a tagállam belső helyzeteivel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát. Csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2021. december 16-i UBS Real Estate ítélet, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015, 47. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó adózási gyakorlat célja, hogy támogassa a belföldi vállalkozásokat és ösztönözze a gazdasági tevékenységet Portugáliában azáltal, hogy felére csökkenti a Portugáliában adóilletőséggel rendelkező adóalanyok által elért tőkenyereséget terhelő adóterhet, amennyiben az e tagállamban letelepedett társaságokban fennálló részesedéseket ruháznak át. Ezzel szemben az ezen adóalanyok által a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedés átruházásából származó tőkenyereségre teljes adómérték vonatkozik.
- 31 Az alapügyben szóban forgó, az adóhatóság által végrehajtott nemzeti szabályozás tehát megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden olyan természetes személyre, aki Portugáliában rendelkezik adóilletőséggel, és kizárólag azon társaságok letelepedési helyén alapuló eltérő bánásmódot alkalmaz, amelyekbe a tőkét befektették, annak érdekében, hogy ösztönözze a portugál gazdasági tevékenységbe való befektetést a többi tagállamban történő befektetés rovására.
- 32 Márpedig egyrészt a portugál társaság részvényeibe befektető adóalany és a külföldi társaság részvényeibe befektető adóalany egyaránt nyereségszerzési céllal fekteti tőkéjét a társaságokba (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i Real Vida Seguros ítélet; C-449/20, EU:C:2021:721, 33. pont).
- 33 Másrészt annak elfogadása, hogy a Portugáliában gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokba befektető adóalanyok eltérő helyzetbe kerülnek azon adóalanyokhoz viszonyítva, akik Portugálián kívül gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokba fektettek be, miközben az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése kifejezetten a határokon átnyúló tőkemozgások korlátozását tiltja, megfosztaná e rendelkezést a tartalmától (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i Real Vida Seguros ítéletet, C-449/20, EU:C:2021:721, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 34 Így az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód nem a helyzetek közötti objektív különbségen alapul.
- 35 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy a szabad mozgás e korlátozása igazolható-e közérdeken alapuló nyomós indokkal. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a tőke szabad mozgásának korlátozása elfogadható, ha azt nyomós közérdek igazolja, alkalmas az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem haladja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2022. március 17-i AllianzGI-Fonds AEVN ítélet, C-545/19, EU:C:2022:193, 75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben szóban forgó adózási gyakorlat célja a nemzeti vállalkozások támogatása és a portugál gazdasági tevékenység ösztönzése.
- 37 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely tisztán gazdasági jellegű célkitűzés nem minősülhet olyan közérdeken alapuló nyomós oknak, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított valamely alapvető szabadság korlátozását (2000. június 6-i Verkooijen ítélet, C-35/98, EU:C:2000:294, 48. pont; 2021. február 25-i Novo Banco ítélet, C-712/19, EU:C:2021:137, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy az ilyen célt elfogadhatónak kell tekinteni, semmi nem utal arra, hogy e cél nem valósulna meg, ha az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt adóelőnyt a Portugálián kívül gazdasági tevékenységet folytató mikro- és kisvállalkozások részesedéseinek átruházásából származó tőkenyereségre is alkalmaznák (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i Real Vida Seguros ítéletet, C-449/20, EU:C:2021:721, 40. pont).
- 39 Bár a portugál kormány – anélkül, hogy vitatná az említett tisztán gazdasági jellegű célt – írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy a szóban forgó eltérő bánásmód közvetlenül kapcsolódik az adórendszer koherenciájának védelméhez, emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen igazolásra alapított érv helytállóságához az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvontayksikkö [A szerződéses befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 92. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Márpedig meg kell állapítani, hogy a portugál kormány nem fejt ki semmilyen jogi érvelést állításának alátámasztására. Ennélfogva e kormány nem bizonyította, hogy a Portugáliában gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokban részesedéssel rendelkező adóalanyoknak nyújtott adókedvezményt kiegyenlítette valamely meghatározott adóteher, amely ily módon igazolja a Portugálián kívül gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásokban részesedéssel rendelkező adóalanyok e kedvezményből történő kizárását.
- 41 Ily módon – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást, ahogyan azt az adóhatóság végrehajtotta, nem igazolják közérdeken alapuló nyomós okok.
- 42 Következésképpen az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a természetes személyek jövedelemadója vonatkozó olyan tagállami adójogi gyakorlat, amely előírja, hogy a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyereség adóztatásának felére történő

csökkentésében álló adóelőny kizárólag az e tagállamban letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházására korlátozódik, kizárva a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházását.

Az ötödik–tizenegyedik kérdéstről

- 43 E kérdésekkel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság a visszaélészerű magatartás tilalmára vonatkozó általános uniós jogi elv értelmezését kéri azzal az indokkal, hogy az alapeljárás felperese állítólagosan visszaélészerűen kívánt hivatkozni az uniós jogra, beleértve az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkben előírt alapvető szabadságokat is, annak érdekében, hogy az IRS-ről szóló törvénykönyv 43. cikkének (3) bekezdésében előírt bánásmódban részesüljön.
- 44 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében az uniós jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság szigorúan tiszteletben tartsa az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmára vonatkozó és a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében kifejezetten meghatározott követelményeket, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak ismernie kell. E követelményeket egyébiránt az „Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan” című bírósági dokumentum (HL 2019. C 380., 1. o.) is felidézi (2021. október 6-i Consorzio Italian Management és Catania Multiservizi ítélet, C-561/19, EU:C:2021:799, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Ezért az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontjában foglaltakkal összhangban nélkülözhetetlen, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmazza azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet az említett bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít (2021. október 6-i Consorzio Italian Management és Catania Multiservizi ítélet, C-561/19, EU:C:2021:799, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 A jelen ügyben az ötödiktől a tizenegyedikig terjedő kérdéseket illetően meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság csupán hiányosan ismerteti a jogszabályi és ténybeli hátteret, és különösen azt az előnyt, amelyet az alapeljárás felperese az osztalékfizetés helyett az alapügyben szóban forgó részesedések átruházásával kívánt elérni. Mivel a CLB és a Prince Vert francia jog szerinti társaságok, a kérdést előterjesztő bíróság nem vette figyelembe mindazt az adóterhet, amely az ilyen osztalékfizetést terhelte volna, különösen az IRS-ről szóló törvénykönyv külföldről származó osztalékra vonatkozó, valamint a Francia Köztársaság és a Portugál Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezménynek – az alapeljárás felperese által az írásbeli észrevételekben hivatkozott – rendelkezéseinek fényében, amelyek azonban nem szerepelnek az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben.
- 47 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság nem fejt ki, hogy az alapeljárás felperese mennyiben gyakorolta visszaélészerűen az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkben előírt szabadságokat. Ugyanígy nem fejt ki azt a kapcsolatot, amelyet állítása szerint kizárólag a nemzeti jogból, nem pedig az uniós jogból eredő állítólagos adókedvezmény és a visszaélészerű magatartás tilalmára vonatkozó általános uniós jogi elv kért értelmezése között állít fel.

- 48 E körülmények között nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson, e kérdések tehát nem felelnek meg az eljárási szabályzat 94. cikkében meghatározott elfogadhatósági feltételeknek.
- 49 Következésképpen az ötödik-tizenegyedik kérdést elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, noha a kérdést előterjesztő bíróságnak továbbra is lehetősége van arra, hogy új előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtson be, amikor már a Bíróság rendelkezésére tud bocsátani minden olyan információt, amely lehetővé teszi számára, hogy döntést hozzon (lásd analógia útján: 2020. október 1-jei Inter Consulting végzés, C-89/20, EU:C:2020:771, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A költségekről

- 50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a természetes személyek jövedelemadója vonatkozó olyan tagállami adójogi gyakorlat, amely előírja, hogy a társasági részesedések átruházásából származó tőkenyereség adóztatásának felére történő csökkentésében álló adóelőny kizárólag az e tagállamban letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházására korlátozódik, kizárva a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések átruházását.

Aláírások