

C?267/09. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Portugál Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés – A t?ke szabad mozgása – EK 56. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke – Korlátozások – Közvetlen adózás – Külföldi illet?ség? adózók – Adóképvise? kijelölésére vonatkozó kötelezettség”

Az ítélet összefoglalása

1. *A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – A külföldi illet?ség? adózókat adóképvise? kijelölésére kötelez? nemzeti szabályozás*

(EK 56. cikk; 77/799 tanácsi rendelet)

2. *Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – A külföldi illet?ség? adózókat adóképvise? kijelölésére kötelez? nemzeti szabályozás*

(EGT-Megállapodás, 40. cikk; 77/799 és 2008/55 tanácsi rendelet)

1. Bár az adóellen?rzések hatékonyságának biztosítása és az adóelkerülés elleni küzdelem lehet olyan közérdeken alapuló nyomós ok, amely igazolhatja a Szerz?désben biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását, az ilyen igazolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adóelkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem nem elegend? a Szerz?dés céljait sért? adójogi intézkedés igazolására. Márpedig az adóképvise? kijelölésre vonatkozó olyan kötelezettség, amely mindazon külföldi illet?ség? adózót érint, akik adóbevallás benyújtását igényl? jövedelmet szereznek, az adózók csoportjainak egész soráról – azon egyszer? oknál fogva, hogy nem belföldiek – adóelkerülést vagy adókijátszást vélelmez, amely vélelem önmagában nem igazolhatja a Szerz?dés céljainak a megsértését.

Az ilyen kötelezettség az EK 56. cikkben foglalt, t?ke szabad mozgása korlátozásának min?sül, amely nem igazolható, mivel meghaladja az ilyen cél megvalósításához szükséges mértéket, és nem bizonyították, hogy nem lennének elegend?ek ugyanezen cél eléréséhez azon kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok, amelyekhez a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló 77/799 irányelv értelmében valamennyi tagállam folyamodhat.

Következésképpen nem teljesíti az EK 56. cikkb?l ered? kötelezettségeit az a tagállam, amely olyan adószabályozást tart hatályban, amely a külföldi illet?ség? adózókat e tagállamban adóképvise? kijelölésére kötelezi, amennyiben adóbevallás benyújtását igényl? jövedelmet szereznek.

(vö. 38., 42., 43., 53., 61. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Ugyan a t?kének az Európai Gazdasági Térségr?l (EGT) szóló megállapodásban részes államokban honosak közötti szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések azonban ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései. Mindazonáltal az alapvet? szabadságok Unión belüli gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethet? át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásokra, mivel az ilyen t?kemozgásoknak eltér? a jogi háttere.

Következésképpen, bár az adóképvise? kijelölésére vonatkozó azon kötelezettség, amelyet a tagállami szabályozás a külföldi illet?ség?ek tekintetében határoz meg, az EK 56. cikk alapján nem igazolható korlátozásnak min?sül, ez nem jelenti azt, hogy az ilyen korlátozás az EGT-Megállapodás 40. cikke alapján ne lenne igazolható.

Mivel ugyanis egyrészt a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttm?ködésnek a – tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló 77/799 irányelv és az egyes lef?lözésekb?l, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekb?l ered? követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26-i 2008/55 irányelv által megállapított – keretei nem állnak fenn a tagállamok említett hatóságai és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha ez utóbbi nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra, másrészt pedig a szóban forgó tagállamot az EGT-ben részes, uniós tagsággal nem rendelke? államokhoz köt? egyezmények ténylegesen nem tartalmaztak olyan információcsere-mechanizmusokat, amelyek elegend?ek az utóbbi államokban honos adóalanyok által benyújtott bevallások vizsgálatára és ellen?rzésére, az adóképvise? kijelölésére vonatkozó kötelezettség annyiban, amennyiben az az EGT-ben részes, uniós tagsággal nem rendelke? államokban honos adózókra vonatkozik, nem haladja meg az adóellen?rzések hatékonyságának és az adóelkerülés elleni küzdelem hatékonyságának biztosítására irányuló cél megvalósításához szükséges mértéket.

(vö. 51–52., 54–57. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2011. május 5.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – A t?ke szabad mozgása – EK 56. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke – Korlátozások – Közvetlen adózás – Külföldi illet?ség? adózók – Adóképvise? kijelölésére vonatkozó kötelezettség”

A C-267/09. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2009. július 15-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és G. Braga da Cruz, meghatalmazotti min?ségben,

kézbcsítési cím: Luxembourg)

fclperesnek

a **Portugál Kóztársaság** (képvlseli: L. Inez Fernandes, meghatalmazotti min?ségben)

alperes ellen,

támogatja:

a **Spanyol Királyság** (képvlseli: M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti min?ségben)

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J. C. Bonichot tanácselnök (el?adó), K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader és A. Prechal bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: M. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Portugál Kóztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvénykönyv (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, a továbbiakban: CIRS) 130. cikkét, amely a külföldi illet?ség? adózókat Portugáliában adóképvlsel? kijelölésére kötelezi – nem teljesítette az EK 18. cikk és EK 56. cikkb?l, valamint az Európai Gazdasági Térségr?l szóló, 1992. május 2?i megállapodás (HL 1994. L 1. , 3. o.; a továbbiakban: EGT?Megállapodás) megfelel? cikkeib?l ered? kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az EGT?Megállapodás

2 Az EGT?Megállapodás 40. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerz?d? Felek között az [Európai Unió] tagállamaiban vagy az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államaiban] letelepedett személyek t?kéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

3 Az EGT?Megállapodásnak „A t?ke szabad mozgása” cím? XII. melléklete hivatkozik a

Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű kiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.). Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint a tőkemozgások osztályozása az említett irányelv I. mellékletében foglalt nomenklatúrával összhangban történik.

A nemzeti szabályozás

4 A CIRS 130. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Képviselő

(1) A [személyi jövedelemadó–köteles] jövedelmet szerző külföldi illetőségek éppúgy, mint a hat hónapot meghaladó időtartamra belföldről távozó belföldi illetőségek kötelesek adóügyi célból Portugáliában lakóhellyel, illetve székhellyel rendelkező természetes személyt vagy jogi személyt kijelölni, aki/amely ellátja az adóhivatal előtti képviseletet, és gondoskodik az érintettek adókötelezettségeik teljesítéséről.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt, a tevékenység megkezdésére, megváltoztatására vagy az adóügyi nyilvántartásba vételre vonatkozó nyilatkozatban történő kijelölésnek kifejezetten tartalmaznia kell a képviselő beleegyezését.

(3) Az (1) bekezdés rendelkezéseinek be nem tartása esetén és az adott esetben alkalmazandó szankcióktól függetlenül nincs helye a jelen törvénykönyv szerinti értesítéseknek, nem sértve az adóalany azon lehetőségét, hogy az illetékes szervhez való fordulás útján tudomást szerezzen a rá vonatkozó adatokról.”

5 Az 1979. november 30-i 463/79. sz. törvényrendelet jelen ügyben alkalmazandó változatának 2. és 3. cikke szerint:

„2. cikk

(1) Az adóazonosító szám kiadása érdekében minden, jövedelemadó–köteles jövedelmet szerző természetes személy, akkor is, ha mentességet élvez ezen adó megfizetése alól, köteles nyilvántartásba vetetnie magát valamely adóhivatalban vagy adózókat segítő szolgálatnál. E célból e természetes személyek a 1. mintának megfelelő nyomtatványt kötelesek kitölteni, amelyhez az adóképviselőnek a külföldi illetőségű adózó általi kijelölése esetén a 3. mintát kell mellékelni [...]

[...]

3. cikk

[...]

(5) Azon külföldi illetőségű adóalanyok esetében, akik Portugáliában kizárólag mentesítő hatású levonás alá tartozó jövedelmet szereznek, a 2. cikk (1) bekezdésében foglalt nyilvántartásba vételt az adóképviselő végzi el a pénzügyminiszter által elfogadandó rendeletben meghatározott formanyomtatvány útján.”

6 E formanyomtatványt a 21.305/2003. sz. rendelet (*Diário da República* II. sorozat, 256. sz., 2003. november 5., 16629. o.) állapította meg, amely szerint e dokumentum kizárólag azon külföldi illetőségű jogalanyok adóazonosító számának kiadására irányuló nyilvántartásba vételt szolgálja, amelyeknek a Portugáliában szerzett jövedelme kizárólag valamely mentesítő hatású

levonás alá tartozik, és nem vonatkozik azon jogalanyokra, akik ugyan külföldi illetőségűek, jogszabály alapján adóazonosító számmal kötelesek rendelkezni. Ugyanezen rendelet egyébiránt elírja, hogy kötelező azon jogalanyok nyilvántartásba vétele, amelyek kifizetéskor kötelesek levonni az adót.

7 Az adóhatóság 1993. május 31-ii 14/93. sz. körlevelének 4. pontja értelmében:

„Adóképviselet jelölése nem kötelező, amennyiben a külföldi illetőségű Portugáliában kizárólag mentesítési hatású levonás alá tartozó jövedelmet szerez, és az ilyen jövedelemszerzés nem keletkeztet számára járulékos kötelezettségeket.”

A pert megelőző eljárás

8 A Bizottság 2007. július 18-án felszólító levelet küldött a Portugál Köztársaság számára, amelyben azt állította, hogy a külföldi illetőségűeknek a Portugáliában letelepedett adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettsége ellentétes lehet a közösségi joggal és az EGT-Megállapodással. A Bizottság szerint ugyanis a szóban forgó rendelkezések hátrányosan megkülönböztetnek bizonyulhatnak, továbbá az EK 18. cikk és EK 56. cikk, valamint az EGT-Megállapodás megfelelő cikkei megsértésének minősülhetnek.

9 2007. október 18-ii levelében a Portugál Köztársaság vitatta e kifogásokat.

10 2008. június 26-án a Bizottság indokolással ellátott véleményt intézett a Portugál Köztársasághoz, amelyben felszólította, hogy a kézhezvételtől számított két hónapon belül hozza meg a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

11 2009. február 11-ii levelében a Portugál Köztársaság azzal érvelve válaszolt ezen, indokolással ellátott véleményre, hogy a CIRS 130. cikkének rendelkezései nem összeegyeztethetetlenek az EK-Szerződésben és az EGT-Megállapodásban biztosított szabadságokkal vagy közérdeken alapuló nyomós okkal igazolhatók, amelyek között szerepel az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítására és az adóelkerülés elleni harcra irányuló cél.

12 Mivel e magyarázatot nem tartotta kielégítőnek, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

A felek érvei

13 A Bizottság eladja, hogy a CIRS 130. cikke az adóképviselet jelölésére vonatkozóan általános kötelezettséget fogalmaz meg, amely egyszerre terheli a jövedelemadóköteles jövedelmet szerző külföldi illetőségűeket, és azon belföldi illetőségűeket, akik hat hónapot meghaladó időtartamra elhagyják az országot. Egyrészt ezen általános és egyértelmű szabály nem mentesíti e kötelezettség alól a kizárólag a mentesítési hatású levonás alá tartozó jövedelmet szerző külföldi illetőségűeket. Azon kivétel, amely a Portugál Köztársaság szerint a külföldi illetőségűek e csoportját érinti, nem vezethető le az e tagállam által hivatkozott rendeleti szabályozásból, azaz a 463/79. sz. törvényrendeletből és a 21.305/2003. sz. rendeletből. E kivételt mindössze azon egyszeri körlevél biztosítja, amely – tekintettel a normahierachiában elfoglalt helyére – nem lehet magasabb rendű, mint a CIRS 130. cikkének egyértelmű rendelkezései.

14 Másrészt azon külföldi illetőségűek esetében, akik Portugáliában adóbevallás benyújtását igénylő jövedelmet szereznek, az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség a Bizottság szerint ellentétes a személyek és a tőke szabad mozgásával, mivel az egyszerre hátrányosan

megkülönböztet? és aránytalan azon célhoz képest, amely az adóellen?rzés hatékonyságának biztosítására és az adóelkerülés elleni küzdelemre irányul. Azon kívül ugyanis, hogy az adózó szabad választása el?tti ezen akadály a gyakorlatban és a legtöbb esetben pénzügyi terhet ró a külföldi illet?ség?ekre, az alkalmazott eljárás eltúlzott a követett célhoz képest, mivel ez utóbbit el lehet érni az egyes lef?lözésekbe?l, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekbe?l ered? követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26?i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL L 150., 28. o.), valamint az 1992. február 25?i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló, 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) segítségével.

15 A harmadik államokban, vagy az Európai Gazdasági Térségbe (EGT) tartozó, uniós tagsággal azonban nem rendelkező államokban illet?séggel rendelkező adóalanyok helyzetével kapcsolatban a Bizottság hangsúlyozza egyrészt, hogy a Portugál Köztársaság Norvég Királysággal és Izlandi Köztársasággal kötött egyezményei már lehetővé teszik az adóügyi információcserét, másrészt pedig hogy a szóban forgó jogszabályi rendelkezések az uniós jogra tekintettel jogszerűen csak akkor alkalmazhatók, ha ezen adóalanyok olyan országban rendelkeznek illet?séggel, amely nem kötött a Portugál Köztársasággal ilyen információcserét biztosító, kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményt.

16 A Bizottság azt is kifejti, hogy a jelen esetben eredményesen lehet hivatkozni az EK 18. cikkeire, és hogy e cikk nem tesz különbséget a gazdaságilag aktív és nem aktív polgárok között. A CIRS 130. cikkében rögzített kötelezettség nem csak a gazdaságilag aktív személyekre vonatkozik, és ezért hátrányosan megkülönböztet? minden olyan személy tekintetében, aki – akár átmenetileg is – az EK 18. cikkben biztosított, szabad mozgáshoz való jogát gyakorolja a közösségi térségben.

17 A Portugál Köztársaság vitatja a Bizottság érvelése egy részének elfogadhatóságát. A Bizottság ugyanis a válaszában nem egyértelműen, és nem egységesen adta el? a mentesítő hatású levonás alá tartozó külföldi illet?ség?ekre vonatkozó kifogását. Egyébiránt a Bizottság – azt állítva ugyanebben a beadványban, hogy a CIRS 130. cikke nemcsak a külföldi illet?ség?ek, hanem a szabad mozgáshoz való jogát gyakorló minden személy tekintetében hátrányosan megkülönböztet? – a bírósági eljárásban új jogalapot terjeszt el?, megsértve a Bíróság eljárási szabályzata 42. cikke 2. §-ának rendelkezéseit. Ezenkívül a Bizottság nem egységes és nem érthető módon fogalmazta meg az EGT-Megállapodásra vonatkozó kifogásait, mivel nem jelölte meg, hogy e megállapodás mely cikkeire hivatkozik, és mivel az nem tartalmaz az EK 18. cikknek megfelelő rendelkezéseket.

18 A Portugál Köztársaság lényegében és els?sorban a Portugáliában kizárólag a mentesítő hatású levonás alá tartozó jövedelmet szerző külföldi illet?ség? adózókat illet?en azzal érvel, hogy az állítólagos kötelezettségszegés megállapítása érdekében a Bizottság nem támaszkodhat csupán a CIRS 130. cikkének szövegére, mivel e rendelkezés, a tényleges értelmezése és alkalmazása szerint, nem kötelezi ezen adózókat adóképviselet? kijelölésére.

19 A 463/79. sz. törvényrendeletben és az említett adózókra alkalmazandó 21.305/2003. sz. rendeletben szabályozott egyszer?sített nyilvántartásba vételi eljárásból ugyanis az következik, hogy – mivel a jövedelmet fizető vállalkozások, „adóképviselet?ként” maguk végzik el a mentesítő hatású levonást, és felel?sek is ezért, valamint bármely más kiegészítő kötelezettség hiányában – ezen adózók egyáltalán nem kötelesek adóügyi képviselőt? kijelölni.

20 Másodsorban a Portugáliában adóbevallás benyújtását igényl? jövedelmet szerző külföldi

illetéssel kapcsolatban a Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy mivel a CIRS 130. cikkének célja a Portugáliát elhagyó adózókat terhelő eljárások hatékony teljesítésének biztosítása, ezen intézkedés nem hátrányosan megkülönböztet, mivel ugyanolyan feltételek mellett alkalmazandó a belföldi és külföldi illetésekre. Továbbá, mivel a nemzeti szabályok nem írják elő a képviseleti megbízás visszterhes jellegét, a visszterhesség idegen lenne a szóban forgó adóügyi szabályozástól. A Bizottság tehát nem vélemezheti pénzügyi teher fennállását, és következésképpen nem bizonyítja az állítólagos kötelezettségszegést.

21 A Portugál Köztársaság azt is eladja, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdése és a CIRS 130. cikke szerinti feltételek célja az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítása és az adóelkerülés elleni küzdelem, amely célok a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlása korlátozását igazoló közérdeken alapuló nyomós okok. A képviseleti kötelezettség tehát nem megy túl azon, ami e tekintetben szükséges és a Bizottság által hivatkozott 77/799 irányelv nem játszik semmilyen szerepet e kötelezettség adózó általi teljesítését illetően. Egyébiránt, figyelembe véve, hogy az adóképviselet csak olyan, eljárási jellegű kiegészítő kötelezettségeket köteles teljesíteni, mint a bevallások benyújtása és az értesítések átvétele, a Bizottság nem hivatkozhat eredményesen az ezen adóképviselet által ellátott feladatok részét nem képező adóbeszedésre vonatkozó 2008/55 irányelvre.

22 A Portugál Köztársaság hozzáteszi, hogy a Bizottság az EK 18. cikke sem tud eredményesen hivatkozni, mivel az csak a gazdaságilag inaktív személyekre vonatkozik, akiket a CIRS 130. cikke nem érint. Végül azon államokat illetően, amelyek az EGT-Megállapodás részesei, az alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlatot nem lehet teljes egészében alkalmazni, mivel a 77/799 irányelvben létrehozott együttműködési keret ezen összefüggésben semmiképp sem létezik.

23 A Spanyol Királyság a beavatkozási beadványában ugyanazon indokok miatt kéri a kereset elutasítását, mint amelyekre a Portugál Köztársaság hivatkozik, miközben hangsúlyozza, hogy a Bizottság nem bizonyította az azon külföldi illetéseket érintő állítólagos kötelezettségszegést, akiknek jövedelme a mentesítő hatású levonás alá tartozik; ezen, a szóban forgó nemzeti törvény Bizottság általi értelmezésén alapuló kötelezettségszegés pusztán elméleti jellegű.

24 A Spanyol Királyság szerint a Bizottság más külföldi illetésekkel kapcsolatban nem hivatkozhat az EK 18. cikke, mivel nem bizonyítja, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés vonatkozik a gazdaságilag inaktív személyekre. Egyébiránt ezen intézkedés nem hátrányosan megkülönböztet, mivel a külföldi illetések helyzete nem hasonlítható a belföldi illetésekéhez, és nem is aránytalan a kitűzött célhoz képest, amelyet a Bizottság által hivatkozott – a hatékonyságuk miatt módosítás alatt álló – irányelvek nem is érhetnek el. Ezenkívül a Bizottság egyáltalán nem bizonyította azt, hogy a portugál törvénynek a harmadik államokat érintő tőkemozgásokra való alkalmazása ellentétes a Szerződéssel. Végül a segítségnyújtásról és együttműködésről szóló irányelvek nem alkalmazhatók az EGT-Megállapodásban részes államokkal fenntartott kapcsolatokban.

A Bíróság álláspontja

Az elfogadhatóságról

25 A Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának c) pontjából és az azzal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az eljárást megindító keresetlevélnek meg kell jelölnie a jogvita tárgyát, és tartalmaznia kell a felhozott jogalapok rövid ismertetését, illetve annak kell-een egyértelműnek és pontosnak kell lennie ahhoz, hogy az alperes elő tudja készíteni védekezését, valamint a Bíróság gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Mindebből következik, hogy a kereset alapjául szolgáló alapvető ténybeli és jogi elemeknek magából a keresetlevél szövegéből kell

egységes és érthető módon következniük, és a keresetlevélben a kérelmeket egyértelműen kell megfogalmazni, nehogy a Bíróság a határozatában túlterjeszkedjen a kereseti kérelmen, vagy ne határozzon valamely kifogás tekintetében (lásd különösen C-343/08. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság ügyben 2010. január 14-én hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 A jelen keresettel a Bizottság a keresetlevelében szereplő kérelmei megfogalmazása szerint annak megállapítását kéri, hogy a Portugál Köztársaság nem teljesítette az EK 18. cikk és EK 56. cikk(1), valamint az EGT-Megállapodás megfelelő cikkei(1) eredő kötelezettségeit.

27 A jelen esetben először is meg kell állapítani, hogy a Bizottság által a keresetlevélben előadott jogalapokból és érvelésből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Portugál Köztársaság az EK-Szerződés és az EGT-Megállapodás hivatkozott cikkeiben foglalt szabad mozgás elvével ellentétes jogszabályi rendelkezéseket tart hatályban.

28 Másodszor az EGT-Megállapodásra vonatkozó érvelést illetően meg kell állapítani, hogy a keresetlevél e tekintetben kétségtelenül némileg pontatlan volt, mivel az EK 18. cikk és az EK 56. cikk megsértésére való hivatkozást követően mindössze e megállapodás „megfelelő cikkeinek” megsértésére utal. Mindazonáltal vitathatatlan egyrészt, hogy a Bizottság a válaszában kifejtette, hogy egyedül az említett Megállapodás 40. cikkének megsértésére kívánt hivatkozni. Másrészt és mindenestre meg kell állapítani, hogy – amint az a Portugál Köztársaság ellenkérelmének 59. pontjából kitűnik – a Portugál Köztársaság nyilvánvalóan ésszerűen nem tévedhetett a kérdésben, hogy az EGT-Megállapodáshoz kapcsolódó bizottsági kifogás ténylegesen e Megállapodás 40. cikkére vonatkozik. E körülmények között a Portugál Köztársaságnak teljes mértékben megvolt e tekintetben a lehetősége a védekezési jogalapjai eredményes előterjesztésére.

29 Harmadszor, bár a Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság válaszában előadott érvei ellentmondásossá és bizonytalaná teszik ez utóbbi érvelését, ezen értékelés az érvelés megalapozottságához kapcsolódik, és nem teszi kérdésessé a kereset elfogadhatóságát, mivel az előadott kifogások pontosak.

30 Végül a Bizottság – akkor, amikor válaszában a vitatott intézkedés hátrányosan megkülönböztető jellegére azon belföldi illetőségek tekintetében is hivatkozott, akik átmenetileg a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják – mindössze a Portugál Köztársaság által az ellenkérelemben előadott és azon alapuló érvelésre válaszolt, hogy az adóképviselet kijelölése ugyanúgy kötelező a belföldi illetőségekre, mint a külföldi illetőségekre. E választ tehát nem lehet a Bizottság új jogalapjának tekinteni.

31 A fenti megfontolásokból következően a jelen keresetet elfogadható.

Az állítólagos kötelezettségszegésről

32 Meg kell vizsgálni, hogy – amint azt a Bizottság állítja – a CIRS 130. cikke az EK 56. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke szerinti, tényleges szabad mozgásának, valamint az EK 18. cikkben foglalt, személyek szabad mozgásának a korlátozását jelenti-e.

– Az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértéséről

33 A CIRS 130. cikke az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettséget kétségtelenül előírja mind a személyi jövedelemadóköteles jövedelmet szerző külföldi illetőségű személyek, mind pedig azon belföldi illetőségek számára, akik hat hónapot meghaladó időtartamra elhagyják a Portugál Köztársaság területét. Ami azt a kérdést illeti, hogy az ilyen rendelkezés az EK 56. cikk hatálya alá tartozó helyzeteket is szabályozhatja-e, meg kell állapítani, hogy a Portugál

Köztársaság nem vitatja, hogy a CIRS 130. cikke szerinti kötelezettség alkalmazandó a Bizottság által hivatkozott, az ingatlanbefektetésekhez kapcsolódó tőkemozgások esetére.

34 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tőkemozgások körébe tartoznak azok a műveletek, amelyekkel valamely tagállam területén a külföldi illetőségek ingatlanberuházást hajtanak végre, amint az a 88/361 irányelv I. mellékletében szereplő tőkemozgások nómenklatúrájából következik, amely nómenklatúra a tőke mozgás fogalmának meghatározása kapcsán megtartotta irányadó szerepét (a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 23. pontja és a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 59. pontja).

35 Következésképpen a CIRS 130. cikke a tagállamok közötti tőkemozgások korlátozását általános jelleggel tiltó EK 56. cikk (1) bekezdésének és az EGT-Megállapodás 40. cikke hatálya alá is tartozik, amely 40. cikk az említett Megállapodásban részes – akár az Unióban, akár az EFTA-ban tagsággal rendelkező – államok közötti kapcsolatok tekintetében azonos tiltást tartalmaz (ez utóbbi cikket illetően lásd a C-72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontját).

36 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a CIRS 130. cikke szerinti kötelezettség a tőkemozgások korlátozásának minősül-e.

37 E tekintetben nem vitás, hogy a CIRS 130. cikke azzal, hogy a szóban forgó adózókat adóképviselet kijelölésére kötelezi, bizonyos lépések megtételét, valamint a gyakorlatban az e képviselet díjazásával járó költségek viselését írja elő. E kötelezettségek ezen adózók számára olyan nehézséget jelentenek, amely visszatartja őket a portugáliai tőkebefektetésektől, és különösen attól, hogy ott ingatlanbefektetést hajtsanak végre. Következésképpen az említett kötelezettséget a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk (1) bekezdésében és az EGT-Megállapodás 40. cikkében fűszabály szerint tiltott korlátozásának kell tekinteni.

38 A Portugál Köztársaság mindazonáltal – azzal érvelve, hogy az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség célja az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása és a természetes személyek jövedelemadója érintően az adóelkerülés elleni küzdelem – olyan közérdeken alapuló nyomós okra hivatkozik – amit a Bizottság nem vitat –, amely igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd többek között a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 81. pontját, a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 55. pontját, valamint a C-155/08. és a C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-5093. o.] 45. pontját).

39 A Bizottság szerint a szóban forgó nemzeti szabályozás szerinti követelmény ugyanakkor aránytalan a kitűzött célokhoz képest, mivel a 2008/55 irányelvben és a 77/799 irányelvben szabályozott eljárások elegendőek az ilyen cél teljesüléséhez.

40 Ami a 77/799 irányelvet illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az utóbbi 1. cikke (1), (3) és (4) bekezdése rendelkezéseinek a tagállamok illetékes hatóságai minden olyan információk kicserélnek egymással, amelyek lehetővé teszik többek között a jövedelmet terhelő adó pontos megállapítását. Ezen irányelv 2. cikke értelmében erre az információcserére az érintett tagállam illetékes hatóságának kérésére kerül sor. Emellett az említett irányelv 3. cikkéből kitűnik, hogy a tagállamok illetékes hatóságai elzetes kérelem nélkül, automatikusan vagy ezen irányelv 4. cikke szerint önkéntesen is információt cserélnek a szóban forgó irányelvben említett meghatározott esetekben. Végül a 77/799 irányelv 11. cikke értelmében annak rendelkezései nem korlátozzák az egyéb jogszabályokból eredő, az információcserére vonatkozó szélesebb körű kötelezettségek teljesítését (a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 39., 40. és 42. pontja).

41 A Portugál Köztársaság eladja azonban, hogy a 77/799 irányelv 2. cikke alapján csak akkor kérheti információk átadását, ha elz leg elegendő információval rendelkezik, ami pontosan a portugáliai lakóhely vagy székhely adóképviselet kijelölését vonja maga után, akitől az adóhatóság közvetlenül és személyesen megkövetelheti valamennyi releváns bevallási kötelezettségnek a külföldi illetőségű adózó nevében történő teljesítését.

42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adókijátszás elleni küzdelemre alapított igazolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adóelkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem tehát nem elegendő a Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására (lásd a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 91. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Márpedig az adóképviselet kijelölésre vonatkozó kötelezettség – mivel többek között mindazon külföldi illetőségű adózót érinti, akik adóbevallás benyújtását igénylő jövedelmet szereznek – az adózók csoportjainak egész soráról, azon egyszeresen oknál fogva, hogy nem belföldiek, adóelkerülést vagy adókijátszást vélelmez, amely vélelem önmagában nem igazolhatja a Szerződés céljainak az ilyen kötelezettség általi megsértését.

44 Ezenkívül, amennyiben adóköteles tényezőket titkolnak el valamely tagállam adóhatóságai elől, és azok egyáltalán nem rendelkeznek vizsgálat megindítását lehetővé tevő adatokkal, nem tűnik úgy, hogy az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség önmagában maga után vonná ilyen jelek felmerülését, és hogy kiküszöbölné a 77/799 irányelv szerinti információcsere-mechanizmusok állítólagos elégtelenségeit.

45 Következésképpen nem bizonyított, hogy amennyiben a nem portugáliai illetőségű adózó nem teljesíti a bevallási kötelezettségét, vagy ha kiderül, hogy a fizetendő adót nem teljesítették, a tagállamok illetékes adóhatóságai közötti, a Bizottság által hivatkozott és a 77/799 irányelvben a közvetlen adók esetében biztosított kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok nem elegendőek az adók hatékony beszedéséhez. Nem kell tehát vizsgálni, hogy ugyanez érvényes-e a 2008/55 irányelvben ezen adók beszedése esetén biztosított mechanizmusok tekintetében, még akkor sem, ha feltételezzük, hogy ezen irányelv időbeli hatálya kiterjedne a jelen esetre.

46 Következésképpen az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség meghaladja az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló cél megvalósításához szükséges mértéket, és ezért a Bizottság megalapozottan állítja, hogy az említett kötelezettség a külföldi illetőségű, adóbevallás benyújtását igénylő jövedelmet szerző adózók számára az EK 56. cikkben foglalt szabad tőkemozgás nem igazolható korlátozását jelenti.

47 Egyébiránt az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség nem minősül megfelelő

vagy szükséges válasznak az ahhoz kapcsolódó „gyakorlati problémára”, hogy a külföldi illetőségű adózók és az érintett közigazgatási szervek közötti fizikai távolság miatt a Portugál Köztársaság szerint lehetetlen az ezen adózókkal való közvetlen kapcsolattartás, mivel e távolság az említett szervek megfelelő működésének akadályát képezi. A modern kommunikációs eszközöket figyelembe véve ugyanis a külföldi illetőségű adózók kötelezhetők arra, hogy közöljék a portugál adóhatóságokkal a Portugál Köztársaságtól eltérő tagállambeli címüket az e hatóságok által kiállított valamennyi értesítés fogadására. Ahogyan azt a Bizottság eladja, elegendő lenne akkor lehetővé tenni az adózó számára az adóképviselet kijelölését, ha fizikai jelenléte lényeges, ahelyett hogy általánosan kötelezővé teszik az ilyen képviselet kijelölését.

48 Meg kell azonban állapítani, hogy – amint azt a Portugál Köztársaság állítja – a CIRS 130. cikke szerinti, adóképviselet kijelölésére vonatkozó, az említett cikk értelmében annak érdekében fennálló kötelezettség, hogy a külföldi illetőségeket az adóhatóság eltt képviseljék, és gondoskodjanak az adókötelezettségeik teljesítéséről, nem vonatkozik azon adózókra, akik kizárólag mentesítő hatású levonás alá tartozó jövedelemmel rendelkeznek, amely tekintetében nem kell adóbevallást benyújtani.

49 Nem vitás ugyanis, hogy a 463/79. sz. törvényrendelet 3. cikke (5) bekezdésének és a 21.305/2003. sz. rendelet rendelkezéseinek együttes értelmezése értelmében az ilyen levonás alá tartozó jövedelmek után fizetendő adó beszedését végző adóképviselet ezen adót az adózók nevében és javára fizeti be. E tekintetben azok maguk kötelesek nyilvántartásba vetetni magukat az adóhatóságnál, következésképpen már ezzel képviselik az adózót a hatóság eltt, és az adózók számára teljesítik az e jövedelmekhez kapcsolódó valamennyi bevallási formáságot. A Bizottság tehát nem állíthatja jogosan, hogy az ilyen rendelkezés valójában csupán a 14/93. sz. körlevélből következik, amely a jogi jellegére tekintettel nem teszi lehetővé a szóban forgó adózók számára, hogy egyértelműen meghatározzák helyzetüket a CIRS 130. cikke szerinti kötelezettséget illetően. Ilyen körülmények között a jelen ítélet 46. pontjában az EK 56. cikk rendelkezéseinek tekintetében megállapított kötelezettségszegés nem tekinthető bizonyítottnak azon külföldi illetőségekre vonatkozásában, akik kizárólag mentesítő hatású levonás alá tartozó jövedelmet szereznek.

– Az EGT-Megállapodás 40. cikkének megsértéséről

50 Az EGT-Megállapodás egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az EGT egészében, úgy, hogy az Unió területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ennek érdekében az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezését írja elő az EGT egészében (lásd a 1992. április 10-én 1/92. sz. véleményt [EBHT 1992., I/2821. o.]). Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak a Szerződés szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I/9743. o.] 29. pontja és a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I/10983. o.] 65. pontja).

51 Ebből következik, hogy ugyan a tőkének az EGT-Megállapodásban részes államokban honosak közötti szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései (lásd a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I/4873. o.] 33. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 66. pontját).

52 Következésképpen és az EK 56. cikk (1) bekezdése tekintetében a Bizottság keresetében kifejtett jogalapok vizsgálatát követően meg kell állapítani, hogy az adóképviselet kijelölésére

vonatkozó azon kötelezettség, amelyet a portugál szabályozás határoz meg a külföldi illetőségűekre az EGT-Megállapodás 40. cikkében tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

53 Meg kell azonban állapítani, hogy – amint az a jelen ítélet 43–46. cikkéből kitűnik – e korlátozás nem igazolható az EK 56. cikkre tekintettel az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítását és az adóelkerülés elleni küzdelmet érintő, közérdeken alapuló nyomós okkal, mivel az meghaladja az ilyen cél megvalósításához szükséges mértéket, és nem bizonyították, hogy a közvetlen adózás területén a tagállamok illetékes adóhatóságai közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok, amelyekhez a 77/799 irányelv értelmében a Portugál Köztársaság is folyamodhat, nem lennének elegendőek ugyanezen cél eléréséhez.

54 Mindazonáltal – ahogy azt már a Bíróság megállapította – az alapvető szabadságok Unión belüli gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel az ilyen tőkemozgásoknak eltérő a jogi háttere (lásd a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 60. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 69. pontját).

55 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködésnek a 77/799 irányelv és a 2008/55 irányelv (már amennyiben ez utóbbi a jelen ügyben releváns lehet) által megállapított keretei nem állnak fenn e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra.

56 E tekintetben a Bizottság – mivel a spanyol kormány a Portugál Köztársaság kérelmei támogatására benyújtott beavatkozási beadványában eladott észrevételekre adott válaszában mindössze általános módon vette számba a Portugáliát az EGT-ben részes, uniós tagsággal nem rendelkező államokhoz kötött egyezményeket – nem bizonyította, hogy az említett egyezmények ténylegesen tartalmaztak olyan információcsere-mechanizmusokat, amelyek elegendőek az ezen államban honos adóalanyok által benyújtott bevallások vizsgálatára és ellenőrzésére.

57 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az adóképviselet kijelölésére vonatkozó kötelezettség annyiban, amennyiben az az EGT-ben részes, uniós tagsággal nem rendelkező államokban honos adózókra vonatkozik, nem haladja meg az adóellenőrzések hatékonyságának és az adóelkerülés elleni küzdelem hatékonyságának biztosítására irányuló cél megvalósításához szükséges mértéket.

58 Következésképpen, a keresetet el kell utasítani az arra vonatkozó részében, hogy a Portugál Köztársaság nem teljesítette az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

– Az EK 18. cikk megsértéséről

59 A Bizottság másrészt annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Portugál Köztársaság nem teljesítette az EK 18. cikkéből eredő kötelezettségeit.

60 Mivel a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes a vitatott szabályozás, e szabályozás külön vizsgálata nem szükséges az EK 18. cikk tekintetében, amelyek a személyek szabad mozgásáról rendelkeznek (lásd analógia alapján a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10633. o.] 45. pontját).

61 A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a CIRS 130. cikkét, amely a külföldi illetőségű

adózókat Portugáliában adóképviselet kijelölésére kötelezi, amennyiben adóbevallás benyújtását igénylő jövedelmet szereznek – nem teljesítette az EK 56. cikk(1) eredő kötelezettségeit.

A költségekről

62 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §(a) alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyanezen szabályzat 69. cikke 3. §(a) alapján részleges pernyertesség esetén, illetve kivételes okból a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.

63 A jelen jogvitában figyelemmel kell lenni arra, hogy a Bíróság nem adott helyt a Bizottság azon kifogásainak, amelyek egyrészt a kizárólag a mentesítő hatású levonás alá tartozó jövedelmet szerző adózókat illetően az EK 56. cikk(1) eredő követelményeken, másrészt az EGT-Megállapodásból eredő követelményeken alapulnak.

64 A Bíróság következésképpen a Portugál Köztársaságot kötelezi az összes költség háromnegyedének, a Bizottságot pedig az összes költség fennmaradó egynegyedének viselésére.

65 Ugyanezen szabályzat 69. cikkének 4. §(a) első bekezdésének megfelelően az eljárásba beavatkozó tagállam maga viseli saját költségeit. A Spanyol Királyság következésképpen maga viseli a saját költségeit.

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

- 1) **A Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvénykönyv (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) 130. cikkét, amely a külföldi illetőségű adózókat Portugáliában adóképviselet kijelölésére kötelezi, amennyiben adóbevallás benyújtását igénylő jövedelmet szereznek – nem teljesítette az EK 56. cikk(1) eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**
- 3) **A Bíróság a Portugál Köztársaságot kötelezi az összes költség háromnegyedének, az Európai Bizottságot pedig az összes költség fennmaradó egynegyedének viselésére.**
- 4) **A Spanyol Királyság maga viseli a saját költségeit.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.