A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. június 17. *

A C-105/08. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2008. március 6-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Portugál Köztársaság** (képviselik: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão és C. Guerra Santos, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

* Az eljárás nyelve: portugál.

támogatja:

a **Litván Köztársaság** (képviselik: D. Kriaučiūnas és V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. február 11-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2010. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága a keresetében a Bíróságtól annak megállapítását kéri, hogy a Portugál Köztársaság – mivel nagyobb mértékben adóztatja a külföldi illetőségű pénzintézeteknek történő kamatfizetéseket, mint a belföldi illetőségű pénzintézeteknek történő kamatfizetéseket – korlátozza a jelzáloghitel és egyéb típusú hitelek szolgáltatásának a más tagállamokban és az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o., a továbbiakban: EGT-Megállapodás) részes államaiban letelepedett pénzintézetek általi szabad nyújtását, következésképpen nem teljesítette az EK 49. cikkből és az EK 56. cikkből, valamint az EGT-Megállapodás 36. és 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

2 A társasági adóról szóló törvénykönyvnek (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas) az 1988. november 30-i 442/B/88. sz. törvényrendelettel jóváhagyott, a 2005. december 7-i 211/2005. sz. törvényrendelet szerinti változata (*Diário da República* I., A. sorozat, 234. sz. 2005. december 7., a továbbiakban: CIRC) 4. §-ának (2) bekezdése értelmében azok a jogi személyek és egyéb jogalanyok, amelyek nem rendelkeznek belföldi székhellyel, sem központi ügyvezetési hellyel, kizárólag a belföldön szerzett jövedelmük után tartoznak a jogi személyeket terhelő jövedelemadó

(a továbbiakban: IRC) alá. A CIRC 4. §-a (3) bekezdésének c) pontja szerint az érintett jövedelmek körébe tartoznak a belföldi illetőségű vagy belföldi székhellyel, központi ügyvezetési hellyel rendelkező adós által fizetett kamatok, illetve azok, amelyek kifizetésére az ebben a tagállamban található valamely állandó telephely köteles.

3 Kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény (a továbbiakban: CDI) hiányában az ilyen jövedelmek – a CIRC 80. §-a (2) bekezdése c) pontjának alkalmazásában – főszabály szerint 20%-os mértékű adó alá tartoznak.

4 A CIRC 88. §-a (1) bekezdésének c) pontja, (3) bekezdésének b) pontja és (5) bekezdése értelmében a szóban forgó IRC forrásadó formájában kerül kivetésre.

5 A Portugál Köztársaság és az Európai Unió más tagállamai, valamint az EGT-Megállapodás részes államai között kötött CDI-k – a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény 11. cikkének megfelelően – előírják, hogy a jövedelmek forrása szerinti állam által az e jövedelmekre alkalmazandó adó mértéke 10% és 15% között helyezkedik el. A CIRC 90-A. §-ának (1) bekezdése értelmében az ilyen esetekben a forrásadó-levonási kötelezettség az IRC megfelelő részére korlátozódik. Azon két állam esetében, amelyekkel a Portugál Köztársaság nem kötött CDI-t – azaz a Ciprusi Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség –, az adó mértéke 20%-ot ér el.

6 Az alapeljárás felei között nem vitatott, hogy a külföldi illetőségű pénzintézetek által elért kamatjövedelem adóztatásának alapja a jövedelem bruttó összege, míg a belföldi illetőségű pénzintézetek által elért kamatjövedelem azok adóköteles nyereségébe tartozik. E nyereség kiszámítása során a felmerült költségek levonásra kerülnek. A CIRC 80. §-ának (1) bekezdése értelmében ez a nyereség 25%-os általános adó alá tartozik.

A Portugál Köztársaság szerint tekinthetjük úgy is, hogy a második esetben az adó a kamatok nettó összegét sújtja, amely megegyezhet különösen a beszedett kamatok és a hitelügylet megvalósításához szükséges tőke megszerzése céljából harmadik személyeknek fizetett kamatok közötti különbséggel.

A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

7 2005. március 21-én a Bizottság felszólító levelet küldött a Portugál Köztársaságnak, amelyben felhívta a portugál hatóságok figyelmét arra a tényre, hogy – mivel a külföldi illetőségű pénzintézetek által beszedett jelzálogkölcsön-kamatokat nagyobb mértékben adóztatja, mint a belföldi illetőségű pénzintézetek által beszedetteket – e tagállam korlátozza a jelzáloghitel és egyéb típusú hitelek szolgáltatásának külföldi illetőségű pénzintézetek általi nyújtását, nem teljesítve ezzel az EK 49. cikkből és az EK 56. cikkből, valamint az EGT-Megállapodás 36. és 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

8 Mivel a Portugál Köztársaság válaszát a Bizottság nem találta meggyőzőnek, 2005. december 19-én indokolással ellátott véleményt intézett e tagállamhoz, amelyben felszólította, hogy a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket a kézhezvételtől számított két hónapon belül fogadja el.

9 2006. február 24-i válaszában a Portugál Köztársaság fenntartotta azon véleményét, mely szerint a CIRC összeegyeztethető a közösségi joggal, és mindenképpen igazolható a nemzeti adórendszer koherenciájára és belső logikájára alapított érvekkel. Ezenfelül a Bizottság által javasolt megoldás magában foglalná a nettó jövedelmük

megállapításához szükséges adatok külföldi illetőségű pénzintézetek általi feltárását. Márpedig ezen adatok ellenőrzése a portugál adóhatóság számára nyilvánvaló nehézségeket okozna.

10 Mivel a Bizottság nem találta kielégítőnek a Portugál Köztársaság válaszát, benyújtotta a jelen keresetet.

11 A Bíróság elnökének 2008. augusztus 4-i végzése megengedte a Litván Köztársaság beavatkozását a Portugál Köztársaság kérelmeinek támogatása végett.

A keresetről

A felek érvei

12 A Bizottság előadja, hogy míg a külföldi illetőségű pénzintézetek jövedelmére alkalmazandó adómérték alacsonyabb, mint amely a belföldi illetőségű pénzintézetek hasonló jövedelmét sújtja, az előbbiek által Portugáliában viselt adóteher tényszerűen jelentősen magasabb, mivel – a belföldi illetőségű jogalanyokkal ellentétben – az adóköteles jövedelem összegéből nem vonhatják le a kifejtett tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzleti ráfordításokat. Márpedig az ilyen eltérő bánásmód – amint az a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 35–38. pontjából levezethető – a külföldi illetőségű pénzintézetek hátrányos megkülönböztetését jelenti.

13 A Portugáliában beszedett kamatok bruttó összegét sújtó, 10% és 20% közötti mértékű forrásadó előírásával a szóban forgó szabályozás minden külföldi hitelintézetet visszatart attól, hogy Portugáliában nyújtsa szolgáltatásait, hacsak az érintett ügyletek során nyeresége nem lényegesen magasabb, mint a forrásadó mértéke. Márpedig, tekintetbe véve a nemzetközi pénzpiacok különösen versengő jellegét, az eurózónában a közös valuta létezése által létrehozott kontextust, valamint azt, hogy a tagállamok többségében a kamatlábak szintje hasonló, kevéssé valószínű, hogy valamely külföldi pénzintézet képes 10%-ot meghaladó nyereséget elérni. Ezenkívül a belföldi illetőségű pénzintézetekkel való egyenlőség helyreállítása érdekében – amelyek nettó jövedelmét 25%-os adóteher sújtja – a külföldi illetőségű pénzintézeteknek a Portugáliában gyakorolt megfelelő tevékenységük során négyszer magasabb nyereséget kellene elérniük, mint a belföldi illetőségű pénzintézeteknek.

14 A Bizottság szerint jelen esetben ésszerűen nem állítható, hogy a belföldi illetőségű pénzintézetek és a külföldi illetőségű pénzintézetek nincsenek objektíve hasonló helyzetben. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából és különösen a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.) 27. pontjából és a C-345/04. sz. Centro Equestre da Lezíria Grande ügyben 2007. február 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1425. o.) 24. pontjából levezethető, hogy a valamely tagállamban, külföldi illetőségű által kifejtett tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó és az adott tagállamban adóköteles jövedelmet keletkeztető üzleti ráfordítások terén a belföldi és a külföldi illetőségűek hasonló helyzetben vannak oly módon, hogy ezeket a ráfordításokat főszabály szerint az adott államban figyelembe kell venni, amennyiben a belföldi illetőségűek a nettó jövedelmük után adóznak, vagyis ezen ráfordítások levonását követően. A fent hivatkozott Hollmann-ügyben hozott ítélet 50. és 51. pontja értelmében a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve egyébként megköveteli, hogy amennyiben ugyanazon adó alkalmazandó a belföldi és a külföldi illetőségűekre, ez utóbbiak jövedelme ne tartozzon magasabb adó alá, mint a belföldi illetőségűek jövedelmére alkalmazandó adó, és hogy az adóköteles alap ne legyen szélesebb, mint az utóbbiakra vonatkozó. A külföldi illetőségű pénzintézeteknek legalábbis meg kell engedni azon kamatok összegének a levonását, amelyeket harmadik személyeknek kellett fizetniük a Portugáliában teljesített hitelügyletek során használandó tőke megszerzése céljából.

15 A Bizottság arra is hivatkozik, hogy a Portugál Köztársaság állításával ellentétben az illetőség szerinti állam nem határozhatja meg szerződéses vagy egyoldalú, a kettős adóztatás elkerülését célzó intézkedésekkel a befektetőt végső soron sújtó adóterhet. Épp ellenkezőleg, a hátrányos megkülönböztetés kiküszöbölése arra a tagállamra hárul, amelynek a szabályozása azt tartalmazza. Jelen esetben a Portugál Köztársaság érve egyébiránt irreleváns, mivel az ebben a tagállamban kivetett forrásadó mértéke olyannyira magas lenne, hogy a rendes piaci körülmények között teljesített hitelügyletből származó nyereség egészét felemésztené.

16 Végül, azon érvet illetően, amely szerint a jelen ügyben szóban forgó eltérő bánásmód közérdeken alapuló kényszerítő okkal – nevezetesen egyrészt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával és másrészt az adóelkerülés elleni küzdelemmel – igazolható, a Bizottság többek között azt állítja, hogy léteznek egyéb, különösen a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén való kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) előírt intézkedések, amelyek lehetővé teszik a tagállamok számára a közérdeken alapuló kényszerítő okokból kitűzött célok elérését, az arányosság elvének tiszteletben tartása mellett.

17 Válaszában a Bizottság részletezi, hogy a felrótt kötelezettségszegés nem a jelen eljárás keretében példaként említetthez hasonló helyzetek tényleges meglétében áll, hanem az olyan nemzeti rendelkezések hatályban tartásában, amelyek alkalmazása az adózás terén a belföldi illetőségű pénzintézetek és a külföldi illetőségű pénzintézetek között az utóbbiak hátrányára nyilvánvaló különbségtételhez vezet.

18 A Bizottság elismeri, hogy nem lehetséges annak megállapítása, hogy mely, harmadik személyektől származó tőkét használta fel ténylegesen a jogalany egy adott államban megvalósított egyedi hitelügylet finanszírozása érdekében. Ugyanakkor azt is állítja,

hogy nem lehetetlen az e jogalany által szerzett nettó jövedelmek összegének a jövedelem forrása szerinti államban történő adóztatás céljából való kiszámítása. Ahhoz, hogy az illetőség szerinti államban hasonló jövedelmet kapjunk, jelen esetben elegendő lenne, ha a Portugál Köztársaság lehetővé tenné az adóalany számára az ugyanezen adóalany által általában viselt költségek átlagának megfelelő összegnek az ebben a tagállamban elért bruttó jövedelem összegéből történő levonását. A jövedelem forrása szerinti állam által esetleg túlzónak ítélt átlagos költségek külföldi illetőségű pénzintézetek általi levonásának elkerülése érdekében ez az állam a költségek levonásának lehetőségét például a belföldi illetőségű bankok által, a hasonló ügyletek során viselt költségek átlagos összegének függvényében meghatározott maximális összegre korlátozhatná. Mindenesetre a bizonyos speciális jövedelmekre vonatkozóan megállapított költségek levonásának nehézsége nem minősül érvényes indoknak a külföldi illetőségűek bruttó jövedelmének a jövedelem forrása szerinti államban történő adóztatásának igazolására, illetve az e jövedelmekre történő, a belföldi illetőségű adóalanyok által szerzett hasonló jövedelmeket sújtóhoz képest ténylegesen magasabb adóteher alkalmazására.

19 A Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság által kifogásolt hátrányos megkülönböztetés egy egyszerű vélelmen alapul. Amennyiben a Bizottság nem bizonyítja az állítólagos kötelezettségszegés fennállását, keresetét el kell utasítani.

20 E tagállam kifejti, hogy még ha feltételezzük is olyan esetek létezését, amelyekben a pénzügyi művelet konkrét körülményeire tekintettel megállapítható a belföldi illetőségű pénzintézetek által beszedett kamatok és a külföldi illetőségű pénzintézetek által beszedett kamatok adóztatásának szintje közötti különbség, ez az eltérő bánásmód nem hátrányosan megkülönböztető, és nem vezet az EK 49. cikkben és az EK 56. cikkben, valamint az EGT-Megállapodás 36. és 40. cikkében szereplő szabadságok korlátozásához.

21 A belföldi illetőségű pénzintézetek és a külföldi illetőségű pénzintézetek helyzete ugyanis objektíve nem hasonlítható össze oly módon, hogy a belföldön beszedett kamatokra vonatkozó adóalapra vonatkozó eltérő bánásmód fennállása igazolható lenne. Ez a különbség a hitelnyújtási tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi műveletek és szolgáltatásnyújtások különleges jellegéből ered, amely ahhoz a tényhez kapcsolódik, hogy általában nem lehetséges egyértelmű összefüggést megállapítani a felmerült költségek és a szerzett jövedelem között, sem pedig ügyletenként összekapcsolni az elért nyereséget és a finanszírozáshoz használt alapokat. Így a külföldi illetőségű pénzintézetek által beszedett kamatok adózása kiszámításának alapja a bruttó jövedelmeken kellene, hogy alapuljon, míg a belföldi illetőségű pénzintézetek jövedelmének adózása a nettó jövedelmek alapján történik. Amennyiben ez utóbbiak esetében a jövedelmük összessége figyelembevételre kerül – függetlenül attól, hogy hol szerezték ezt a jövedelmet –, szintén figyelembe lehet venni a viselt költségek összességét.

22 A Portugál Köztársaság még arra is hivatkozik, hogy mindenesetre a vitatott szabályozás közérdeken alapuló kényszerítő okokkal igazolható. Ennek érdekében az adóztatási joghatóságnak a területi adóztatás elvének megfelelő megosztásának fenntartására és az adóelkerülés elleni küzdelemre hivatkozik.

23 Viszonválaszában e tagállam hozzáteszi különösen, hogy amennyiben a Bizottság elismeri, hogy nem lehetséges annak megállapítása, hogy mely tőkét használta fel ténylegesen a jogalany egy adott államban megvalósított hitelügylet finanszírozása érdekében, az a „jogi okfejtés", amelyen a Bizottság által előadott érvelés alapul, túllépi a közösségi jog által megengedetteket. A vitatott szabályozás tehát nem tekinthető az EK-Szerződéssel vagy az EGT-Megállapodással összeegyeztethetetlennek.

24 A Bizottság által ajánlott rendszer a külföldi illetőségű pénzintézetek jövedelméből történő absztrakt és mesterséges levonás alkalmazását jelentené, ami azt vonná maga után, hogy a művelet eredménye semmiképpen sem felelne meg a külföldi illetőségű gazdasági szereplők tényleges nettó jövedelmének. Emellett az ilyen rendszerben – a Bizottság által e tekintetben hivatkozott ítélkezési gyakorlat követelményeivel ellentétben – semmilyen összefüggés nem lenne a figyelembe vett költségek és az adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenység között. A jelen esetben szóban forgó szabályozásra tekintettel ebből az következne, hogy a belföldi illetőségű jogalanyok és a külföldi illetőségű jogalanyok nem lennének objektíve hasonló helyzetben.

25 A Portugál Köztársaság támogatása végett beavatkozó Litván Köztársaság úgy véli, hogy a külföldi illetőségű pénzintézetek hátrányára fennálló eltérő bánásmód fennállásának megállapíthatósága érdekében nem csupán a jövedelem forrása szerinti államban beszedett adót kell figyelembe venni, hanem az adott jogalany illetősége szerinti államban alkalmazottakat is. Márpedig a jelen esetben a Bizottság csupán a portugál szabályozás alkalmazásából eredő bánásmód megvizsgálására szorítkozik, és elvonatkoztat a szóban forgó jogalanyok illetősége szerinti tagállam szabályozása által a szolgáltatásaik portugál területen való ajánlására vonatkozó képességükre és szándékukra gyakorolt hatásoktól. Azt a következtetést kellene tehát levonni, hogy a Bizottság nem bizonyította az állítólagos kötelezettségszegés fennállását.

A Bíróság álláspontja

26 Először is arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EK 226. cikk szerinti tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás során a Bizottság feladata az általa állított kötelezettségszegés bizonyítása. A Bíróság előtt a Bizottságnak kell – bármilyen vélelemre való hivatkozás nélkül – a kötelezettségszegés fennállásának Bíróság általi vizsgálatához szükséges bizonyítékokat előterjesztenie (lásd különösen a 290/87. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1989. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1989., 3083. o.] 11. és 12. pontját és a C-241/08. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1697. o.] 22. pontját).

27 Jelen esetben annak bemutatása végett, hogy a portugál szabályozás – amellyel kapcsolatban nem vitatott, hogy az IRC tekintetében eltérően kezeli a belföldi illetőségű jogalanyokat és a külföldi illetőségű jogalanyokat – ez utóbbiak nagyobb mértékű adóztatását eredményezi, a Bizottság számszerű példára hivatkozik, amely azon a feltevésen alapul, hogy a példában szereplő jogalany által realizált nyereségráta 10%.

28 Márpedig – amint az a főtanácsnok indítványának 31. pontjában szereplő táblázatból és a részletesebben kifejtett indokok tekintetében ugyanezen indítvány 37–39. pontjából kitűnik –, ez a nyereségráta meghatározó szerepet játszik, amikor annak megvizsgálásáról van szó, hogy a jelen esetben szereplőhöz hasonló szabályozás a külföldi illetőségű jogalanyok nagyobb mértékű adóztatásához vezet-e, tekintve hogy az adómérték nem az e tekintetben egyetlen figyelembe veendő tényező.

29 Amennyiben ezt a számítást – amelyet maga a Bizottság is „elméletinek" minősít – egyrészt a portugál kormány vitatja azon okból kifolyólag, hogy a feltevés, amelyen alapul, semmilyen kapcsolatban nem áll a valósággal, és másrészt ez a kormány egy másik nyereségrátára alapozott, olyan eredményre vezető számítást mutat be, amelyben a belföldi illetőségű jogalanyok adóztatása nagyobb mértékű, a Bizottságra hárult annak bizonyítása – amint azt a főtanácsnok indítványának 40. pontjában kifejtette –, hogy azok a számok, amelyeken számítása alapul, megfelelnek a gazdasági valóságnak. Ennélfogva, a Bizottság számításai elfogadhatóságának alátámasztására bemutathatott volna különösen statisztikai adatokat vagy a banki hitelek kamatszintjére, illetve az újrafinanszírozási feltételekre vonatkozó adatokat.

30 Azonban meg kell állapítani, hogy a Bizottság jelen esetben sem az írásbeli szakasz, sem a tárgyalás folyamán, és még a Bíróság kifejezett felhívására sem adott elő semmilyen meggyőző adatot, amely alkalmas annak bizonyítására, hogy az álláspontjának alátámasztására bemutatott számok a valóságban ténylegesen beigazolódnak, és hogy az általa felhozott számszerű példa nem csupán iskolapélda.

31 E körülmények között meg kell állapítani, hogy jelen esetben a Bizottság nem bizonyította a Portugál Köztársaságnak felrótt kötelezettségszegést.

32 Következésképpen a Bizottság keresetét el kell utasítani.

A költségekről

33 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel pervesztes lett, a Portugál Köztársaság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére. A Litván Köztársaság, amely a Portugál Köztársaság kérelmeinek támogatása végett avatkozott be, ugyanezen szabályzat 69. cikke 4. §-a első bekezdésének megfelelően maga viseli saját költségeit.

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

1) A keresetet elutasítja.

2) Az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.

3) A Litván Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Aláírások