PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. május 25.[1]

I – Bevezetés

1. Az Európai Bizottság 2009. december 1-jén előterjesztett keresete annak megállapíttatására irányul, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékra magasabb adókulcsot alkalmazott, mint a portugál illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékra – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből (korábban EK 56. cikk) és az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás[2] (a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

II – Jogi háttér

2. Az adókedvezményekről szóló törvény (Estatuto dos Benefícios Fiscais, a továbbiakban: EBF) 16. cikke (1) bekezdésének értelmében a portugál jogszabályoknak megfelelően létrehozott és működő nyugdíjalapoknak fizetett osztalék teljes mértékben mentes a társasági adó (imposto sobre o redimento das pessoas colectivas, a továbbiakban: IRC) alól.

3. Az EBF 16. cikkének (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az ugyanezen cikk (1) bekezdésében előírt feltételek be nem tartása esetén az előírt kedvezményből való részesülés nem vonatkozik az érintett adóévre, mivel a nyugdíjalapot kezelő társaságok és a hasonló szervek, beleértve az önsegélyező szervezeteket is, felelősek elsődlegesen azon alapok és vagyonok adótartozása tekintetében, melyek kezelése őket terheli, és amelyeknek a társasági adóról szóló törvény (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a továbbiakban: CIRC) 120. cikkének (1) bekezdésében előírt határidőig az esedékes adót meg kell fizetni.

4. A CIRC 4. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy azok a jogi személyek és egyéb jogalanyok, amelyek nem rendelkeznek belföldi székhellyel, sem központi ügyvezetési hellyel portugál területen, a belföldön szerzett jövedelmük után Portugália területén az IRC alá tartoznak. A CIRC 80. cikke (4) bekezdésének c) pontja pontosítja, hogy adott esetben

1 – Eredeti nyelv: francia.
2 – HL 1994. L 1., 3. o.

az IRC 20%-os mértékű, figyelemmel a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény rendelkezéseinek alkalmazására.[3]

5. A CIRC 4. cikke (3) bekezdése c) pontjának 3. alpontja értelmében azon tőkebefektetések jövedelmei, melynek adósa Portugáliában belföldi illetőségű vagy belföldi székhellyel, központi ügyvezetési hellyel rendelkezik, vagy amelyek kifizetésére az ebben a tagállamban található valamely állandó telephely köteles, a külföldi illetőségű adóköteles jövedelem részét képezi Portugáliában.

6. A CIRC 88. cikkének (11) bekezdése szerint:

„Az IRC alá tartozó jogalanyok által a teljes vagy részleges adómentességet élvező jogalanyoknak juttatott nyereségek, beleértve ebben az esetben a tőkejövedelmeket is, önmagukban 20%-os mértékű adó alá tartoznak, amennyiben a nyereségre jogosító értékpapírok a rendelkezésre bocsátásuk időpontját megelőző évben nem maradtak megszakítatlanul ugyanazon adóalany kezében, és azokat nem őrizték meg az ezen időszak elteltéig szükséges időtartam alatt."

7. A CIRC 88. cikkének (12) bekezdése így szól:

„A (11) bekezdés rendelkezéseinek megfelelően meghatározott adó összegéből le kell vonni az esetleges forrásadót, amely ebben az esetben a 90. cikk (2) bekezdése értelmében nem vonható le."

8. Végül, a CIRC 90. cikkének (2) bekezdése a belföldi illetőségű nyugdíjalapoknak juttatott osztalékok tekintetében pontosítja, hogy az osztalékot fizető felek nem kötelesek levoni a forrásnál az IRC-t, ha a mentességet élvező ezen alapok az adófizetési határidő lejártáig adómentességi igazolást nyújtanak be.

III – A pert megelőző eljárás

9. 2007. március 23-án a Bizottság felszólító levelet küldött a Portugál Köztársaságnak, amelyben azt állította, hogy a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékokat és kamatokat hátrányos adójogi elbánásban

3 – A Bizottságnak a Portugál Köztársaság által nem vitatott magyarázatai szerint egy ilyen egyezmény alkalmazásában az adó mértéke 10%-ra csökken.

részesítő portugál adórendelkezések összeegyeztethetetlenek az EK 56. cikkel és az EGT-Megállapodás 40. cikkével.

10. Mivel a Bizottság nem találta kielégítőnek a Portugál Köztársaság válaszát, 2008. május 8-án indokolással ellátott véleményben felhívta arra, hogy tegye az ahhoz szükséges intézkedéseket, hogy a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak juttatott osztalékok adóztatásáról szóló jogszabályok megfeleljenek az EK 56. cikknek és az EGT-Megállapodás 40. cikkének.[4]

11. 2008. augusztus 14-én kelt válaszlevelében a Portugál Köztársaság előadta, hogy a szóban forgó adórendszer korlátozza a tőke szabad mozgását, egy ilyen korlátozás igazolható azonban a közösségi jogra tekintettel. Különösen azzal érvel, hogy a Portugáliában honos nyugdíjalapokra vonatkozó kedvezőbb adórendszert a nemzeti nyugdíjalapok különleges jellemzői, valamint az azokra vonatkozó különleges szabályok igazolják. E tagállam válaszában hangsúlyozza, hogy gyakorlatilag lehetetlen ellenőrizni azt, hogy egy külföldi illetőségű jogalany eleget tesz-e a nemzeti jogszabályok által előírt hasonló követelményeknek, valamint a vitatott adórendszer koherenciájára is kitér.

4 – Így, ahogyan arra a Bizottság a keresetlevelében rámutatott, az indokolással ellátott véleményében elvetette a kamatokat érintő adójogi elbánásra vonatkozó kifogásait, amelyek, magyarázatai szerint, eltérő jogsértési eljárás tárgyát képezik.

IV – A Bíróság előtti eljárás és a felek indítványai

12. A Bíróság Hivatalához 2009. december 1-jén benyújtott iratban a Bizottság előterjesztette a jelen ügy tárgyát adó keresetet, és azt kérte, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a külföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékra magasabb adókulcsot alkalmazott, mint a portugál illetőségű nyugdíjalapok által megszerzett osztalékra – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit, és

– a Portugál Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

13. A Portugál Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a keresetet, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

14. A Bíróság Hivatalához 2010. április 8-án benyújtott iratban és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 40. cikkének harmadik bekezdése, valamint annak eljárási szabályzata 93. cikke alapján az EFTA Felügyeleti Hatóság kérte, hogy a Bizottság kérelmének támogatása végett a jelen ügyben beavatkozhassék az eljárásba.

15. 2010. július 15-i végzésével a Bíróság elnöke ezt a kérelmet elutasította.

16. A Bizottság és a Portugál Köztársaság szóbeli előterjesztéseit a 2011. március 24-i tárgyaláson hallgatta meg a Bíróság.

V – Elemzés

A – *A kifogásolt kötelezettségszegés tárgyáról*

17. Mielőtt megvizsgálnám a vitatott rendszer korlátozó jellegét, valamint a Portugál Köztársaság által felhozott igazolásokat, néhány észrevételt tennék a Bíróság előtti tárgyalás során vitatott, a Bizottság által kifogásolt kötelezettségszegés tárgyára nézve.

18. Amint arra a Bizottság rámutat, a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset tárgya a portugál adórendszer által a nyugdíjalapoknak juttatott osztalékok tekintetében – azok telephelyének függvényében – alkalmazott eltérő bánásmód. Így a portugál társaságok által a portugál jogszabályoknak megfelelően létrehozott és működő nyugdíjalapoknak fizetett osztalékok mentesek az IRC alól, míg a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett hasonló osztalékok legfeljebb 20%-os mértékű adó alá tartoznak.

19. A Bizottság ezen eltérő bánásmódban a tőke szabad mozgásának korlátozását véli felfedezni, annyiban, amennyiben az a külföldi illetőségű nyugdíjalapok számára kevésbé vonzóvá teszi a portugál társaságokba történő befektetést.

20. A Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy a kifogásolt kötelezettségszegés tárgyát túl általánosan határozták meg. Ugyanis a CIRC 88. cikkének (11) bekezdése szerint az IRC alá tartozó portugál jogalanyok által a nyugdíjalapoknak juttatott nyereségek 20%-os mértékű adó alá tartoznak, amennyiben az osztalékra jogosító társasági részesedések az adóztatásukat megelőző évben nem maradtak megszakítatlanul ugyanazon adóalany kezében, és azokat nem őrizték meg az ezen időszak elteltéig szükséges időtartam alatt. Ez a mérték azonos a külföldi illetőségű nyugdíjalapok adóztatása esetén is. Ennélfogva a Portugál Köztársaság azt a következtetést vonta le, hogy a kifogásolt kötelezettségszegést valamely nyugdíjalap társasági részesedéseinek egyéves időszakot *meghaladó* helyzetével kellett volna körülírni.

21. A Portugál Köztársaság kifogása nem meggyőző.

22. Ugyanis a keresetlevél szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy a kötelezettségszegés nem azon törvényi rendelkezésekre vonatkozik, amelyek szerint a portugál társaságok

által a belföldi és külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak juttatott osztalékok ugyanazon 20%-os mértékű adó alá tartoznak, mint például az egy évnél rövidebb időszak alatt megőrzött társasági részesedésekre vonatkozó rendelkezések.

23. Ennélfogva a Bizottság petituma nem foglalja magában azokat a helyzeteket, amelyekben a belföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékok adóztatása azonos lenne a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékok adóztatásával.

26. Amíg a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékok 20%-os mértékű forrásadó alá tartoznak, addig a portugál nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokat nem terheli ilyen adólevonás. A portugál társaságokba történő tőkebefektetések ennélfogva minden kétséget kizáróan kevésbé vonzók a külföldi illetőségű alapok számára, mint a belföldi illetőségűek, azzal, hogy ezek az alapok hasonló helyzetben vannak a portugál szabályozás tekintetében, mivel a portugál állam, mint a jövedelem forrása szerinti tagállam, e jogalanyok részére fizetett osztalékok tekintetében fennálló adóztatási joghatóságot gyakorol, függetlenül az utóbbiak telephelyétől.

B – *A tőkemozgás korlátozásának fennállásáról*

27. Továbbá megállapítom, hogy e kevésbé kedvező elbánást a Portugál Köztársaság nem vitatja.

24. Előzetesen emlékeztetnék arra, hogy az EUMSZ. 63. cikk (1) bekezdésének értelmében tilos a tőke tagállamok közötti mozgásának mindenfajta korlátozása.

25. Így ilyen korlátozásokat valósítanak meg az olyan, tagállamok által elfogadott intézkedések – beleértve az adóra vonatkozó intézkedéseket is –, melyek alkalmasak arra, hogy visszatartsák a külföldi illetőségű társaságokat a tagállam területén megvalósítandó befektetésektől.[5]

28. Ebből következően, úgy vélem, hogy a szóban forgó adórendszer az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott tőkemozgás-korlátozást valósít meg.

29. Mivel az EGT-Megállapodás 40. cikke rendelkezéseinek jogi tartalma megegyezik az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének lényegében azonos rendelkezéseivel, e

5 – Lásd ebben az értelemben a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007, I-11531. o.) 40. pontját, a C-487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-4843. o.) 43. pontját, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-305. o.) 50. pontját.

megfontolások értelemszerűen az említett cikkre is vonatkoznak.[6]

30. Ennélfogva a Portugál Köztársaság álláspontja alátámasztására előadott indokait kell megvizsgálni.

C – *A Portugál Köztársaság által felhozott igazolásokról*

31. A tőkemozgás előzőekben megállapított korlátozásának igazolását illetően a Portugál Köztársaság kétfajta igazolásra, egyrészt az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére, másrészt az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére hivatkozik.

1. Az adórendszer koherenciájára alapított igazolásról

32. A Portugál Köztársaság szerint a nyugdíjalapokra vonatkozó adórendszert az adórendszer koherenciája elvének széles körű alkalmazása igazolja. Így a portugál nyugdíjalapok jövedelmeinek adómentességét a Portugáliában honos jogosultak részére a természetes személyek jövedelemadója címén a nyugdíj megadóztatása kiegyenlíti. A nyugdíj területén ilyen értelmezés szükséges a társadalombiztosítási rendszer pézügyi egyensúlyát érintő bármely kockázat elkerülése végett. A Portugál Köztársaság irataiban az EET-elvre (a nyugdíjalapba fizetett járulékok adómentessége, a nyugdíjalapok által elért jövedelem és árfolyamnyereség adómentessége és a természetes személyeknek fizetett nyugdíjak adóztatása) hivatkozik. Egy ilyen rendszer e jövedelmek kettős adóztatását megakadályozva végső soron a nyugdíjak finanszírozási eszközei felé tereli a megtakarításokat.

33. A Bizottság erre azt a választ adja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel ebben az esetben az ilyen igazolás nem fogadható el.

34. Osztom a Bizottság álláspontját.

35. Ebben a tekintetben felhívom a figyelmet arra, hogy a Bachmann- és a Bizottság kontra Belgium ítéletben[7] a Bíróság elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által

6 – Lásd e tekintetben a C-20/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. április 7-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-2637. o.) 68. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

7 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben hozott ítélet (EBHT 1992., I-249.o.) és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.).

biztosított mozgási szabadság gyakorlását korlátozó szabályozást.[8]

36. Ugyanakkor, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, az adórendszer koherenciájának igazolására alapított érv a Bíróság szerint akkor helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg 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.[9]

37. A Manninen-ügyben hozott ítéletig[10] a Bíróság szerint a közvetlen kapcsolat fogalmához az volt szükséges, hogy a levonás és a terhelés ugyanazon adóztatás keretében történjen, és ugyanazon adóalanyokat terhelje.[11]

38. Ahogyan arra már rámutattam a Colombus Container Services ügyben hozott ítélet[12] alapjául szolgáló ügyben ismertetett indítványomban, az említett Manninen-ügyben hozott ítélettől kezdve a Bíróság enyhített a közvetlen kapcsolat fogalmának ítélkezési gyakorlatban korábban uralkodó értelmezésének az adó és az adóalany azonosságának feltételén alapuló szigorán.

39. Ebben az összefüggésben javasolja a Portugál Köztársaság a Bíróságnak, hogy az adórendszer koherenciájára alapított igazolás tekintetében „tágabb" álláspontot képviseljen.

40. A Portugál Köztársaság tökéletesen tudatában van annak, hogy ha a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet megelőző hagyományos ítélkezési gyakorlatot követjük, akkor a jelen esetben egyértelműen nem áll fenn a közvetlen kapcsolat. Ugyanis a Portugáliában nem honos nyugdíjalapokat érintő adóhátrány és a nyugdíjas természetes személy részére kifizetett nyugdíj adómentessége két különböző adóalanyra, két különböző adóztatás keretében vonatkozik: egyrészt a jogi személy nyereségeinek, másrészt pedig a természetes személy jövedelmeinek adóztatására.

41. Mindenesetre, még a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet követő ítélkezési gyakorlatot követően sem lehet ebben az esetben megállapítani a közvetlen kapcsolatot.

8 – Lásd a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott_ítélet 28. pontját, a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-2107. o.) 40. pontját és a C-379/05. sz. Amurta-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 46. pontját.

9 – Lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 42. és 43. pontját; a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1129. o.) 37. pontját; a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.) 44. pontját; a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 72. pontját, valamint a C-233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2010., I-6649. o.) 55. pontját.

10 – A fent hivatkozott ítélet.

11 – Lásd különösen a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787.o.) 40. pontját; a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071.o.) 57. és 58. pontját; a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9409. o.) 29. és 30. pontját, valamint a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 36. pontját.

12 – A C-298/05. sz. ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) alapjául szolgáló, 2007. március 29-i indítványom 189. pontja.

42. Ebben a tekintetben emlékeztetek arra, hogy a vitatott adózási rendszer célja és logikája a belföldi nyugdíjalapok adómentességén nyugszik, a nyugdíjazott személyek részére kifizetendő összegek kettős adóztatásának elkerülése érdekében, amely adóztatásra először a nyugdíjalapok szintjén, másodszor pedig a természetes személyek részére történő nyugdíjkifizetés során kerülne sor.

43. A nyugdíjalapok adómentessége a tagállamok közös gyakorlata, melyet a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) modellegyezményének 4. cikke is ösztönzött, amely a nyugdíjbiztosító intézetek vagy jótékonysági szervezetek adómentességére hivatkozik. A tagállamok többsége a szakmai nyugdíjakat az EET-rendszer (adómentes járulékok, befektetésekből és árfolyamnyereségekből származó jövedelmek adómentessége és adózott nyugdíj) alapján vonja adó alá. Az EET-rendszer így lehetővé teszi a nyugdíjtartalék megállapítása során a csökkentéseket, és adó alá vonja a nyugdíjazottak szolgáltatásait, melyet ők majd visszakapnak a nyugdíjuk folyósításkor.

44. A Portugál Köztársaság számára e rendszer logikájából és céljából egyértelműen következik, hogy az alapok jövedelmének adómentessége kizárólag a belföldi illetőségű nyugdíjalapokra alkalmazandó, mivel általában a későbbiekben megadóztatott nyugdíjak lényegében a nyugdíjalapok által eszközölt befektetésekből és jövedelmekből erednek, melyeket a Portugál Köztársaság nem adóztat meg.

45. Ugyanakkor nem látom annak okait, hogy miért érinti a portugál nemzeti rendszer belső koherenciáját, ha kiterjesztik a belföldi illetőségű nyugdíjalapokat megillető adómentességet a más tagállami illetőségű nyugdíjalapokra. Álláspontom szerint a nemzeti adórendszer koherenciája tökéletesen megőrizhető a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak nyújtott adókedvezmény mellett is.[13]

46. Ebben a tekintetben hozzátenném, hogy ellenkezőleg, e kiterjesztés megerősítené a nemzeti rendszer koherenciáját, amennyiben a külföldi illetőségű nyugdíjalapok nyugdíjban részesítenék a portugál illetőségű természetes személyeket, amely nyugdíjak ilyen kiterjesztés hiányában kettős adóztatás alá tartoznának.

47. Továbbá a Portugál Köztársaság, a tárgyalás során feltett ez irányú kérdés ellenére, adós maradt azon okok kifejtésével, amelyek miatt úgy véli, hogy sérül nemzeti rendszere állítólagos koherenciája, ha egyenlően kezeli a belföldi, és az azon külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokat, amelyek a CIRC 88. cikke (11) bekezdésének alkalmazásában

13 – Lásd analógia útján a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 38. pontját és a Manninen-ügyben hozott ítélet 46. pontját. Lásd még a fent hivatkozott Colombus Container Services ügyre vonatkozó indítványom 194. pontját.

egy évnél rövidebb ideig rendelkeznek részesedéssel portugál társaságokban.

48. Ezen okokból úgy vélem, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzésére felhozott igazolások ebben az esetben nem fogadhatók el.

2. Az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzésére alapított igazolásról

49. A Portugál Köztársaság azzal is érvel, hogy az IRC alóli mentesség belföldi illetőségű nyugdíjalapokra történő korlátozása az adóellenőrzések hatékonyságához kapcsolódó követelményeken alapul. Az e mentességben való részesülés törvényi feltételei megkövetelik, hogy az arra jogosult alapokat közvetlenül a portugál adóhatóságok ellnőrizzék.

50. Így a portugál alapok nemcsak a befektetőknek a 2003/41/EK irányelv[14] szerinti különösen szigorú prudenciális és védelmi követelményeinek vannak alávetve, hanem a portugál jog saját, különösen az anyagi felelősség területén fennálló kiegészítő feltételeinek is. Ebben a tekintetben, a Portugál Köztársaság fenntartja, hogy az EBF 16. cikkének (4) bekezdése által megállapított adókötelezettségért fennálló elsődleges felelősség a külföldi illetőségű nyugdíjalapok tekintetében nem alkalmazható.

51. Márpedig e tényezők ellenőrzése különösen összetett, és ehhez az szükséges, hogy a portugál adóhatóságok közvetlenül tudjanak az IRC alól mentes nyugdíjalapokhoz fordulni. Különösen az IRC alóli mentességre vonatkozó portugál jogszabályok be nem tartása esetén, az IRC címén járó összegek megtérítéséhez elengedhetetlen az alapból történő közvetlen levonás. Az ilyen levonást lehetetlen biztosítani másik tagállamban honos nyugdíjalapok tekintetében, *a fortiori* az Európai Gazdasági Térség államában (EGT), mivel az említett megállapodás esetében az Európai Unió adóügyben történő együttműködésére vonatkozó rendelkezései nem alkalmazhatók.

52. A Bizottság szerint a Portugál Köztársaság álláspontját el kell utasítani. A vitatott adózási rendszer az IRC alóli mentességre való jogosultságot anélkül korlázozza a belföldi illetőségű nyugdíjalapokra, hogy lehetőséget adna a külföldi illetőségű nyugdíjalapok számára annak bizonyítására, hogy a belföldi illetőségű nyugdíjalapok által nyújtott biztosítékokkal egyenértékű biztosítékokat tudnak adni. Ebből következően és a Portugál Köztársaság által előadott célok megvalósítása végett elégséges a külföldi illetőségű nyugdíjalapoktól azt kérni, hogy bizonyítsák

14 – A foglalkoztatói nyugellátást szolgáltató intézmények tevékenységéről és felügyeletéről szóló, 2003. június 3-i 2003/41/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 235., 10. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 350. o.).

ez irányú minőségüket, és azt a jogi hátteret, amely alapján eljárnak, valamint az uniós jog, illetve az Európai Gazdasági Térség államaira vonatkozó több- és kétoldalú megállapodások által előírt együttműködési és kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a portugál adóhatóságok elvégezzék a szükséges vizsgálatokat, főleg az esedékes adótartozások behajtását.

53. Ami engem illet, lényegében egyetértek a Bizottság által kifejtett érveléssel.

54. Ugyanis, ahogyan az utóbbi pontosan rámutatott, az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzésésére való hivatkozással a Portugál Köztársaság megtagad minden lehetőséget a külföldi illetőségű nyugdíjalapoktól annak bizonyítására, hogy megfelelnek-e a CIRC által előírt a belföldi illetőségű nyugdíjalapok számára nyújtott adómentesség feltételeinek.

55. Márpedig, emlékeztetek arra, hogy a Bíróság több alkalommal úgy ítélte meg, hogy az adóellenőrzés hatékonyságára hivatkozással nem igazolható az olyan nemzeti szabályozás, amely *abszolút módon* megakadályozza, hogy az adózó bizonyítékot nyújthasson be arra vonatkozóan, hogy a tagállam által előírt adókedvezményre jogosító feltételeknek eleget tud tenni.[15] Ugyanis így eleve nem zárható ki, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen elő, amelyek valamely tagállam adóhatóságai részére lehetővé teszik annak pontos és egyértelmű ellenőrzését, hogy ez utóbbi eleget tesz az előírt feltételeknek.[16]

56. Ez a megítélés az EGT-államokban honos adózókra is kiterjed.

57. Ugyanis, először is, különösen a Portugál Köztársaságnak a 2003/41 irányelv feltételeinek betartására vonatkozó érve tekintetében meg kell állapítani, hogy az Európai Unió tagállamaiban és az EGT-államokban lévő nyugdíjalapoknak tiszteletben kell tartaniuk ezeket a rendelkezéseket[17], és a vonatkozó felügyeleti hatóságaiktól könnyedén be tudják szerezni a portugál szabályozás által megkövetelt biztosítékokat tanúsító szükséges dokumentumokat.

15 – Lásd ebben a tekintetben a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2057. o.) 25. pontját, a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 49. pontját és a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-359. o.) 60. pontját.

16 – Lásd ebben a tekintetben a fent hivatkozott Laboratoires Fournier ítélet 25. pontját és a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 96. pontját.

17 – Ez utóbbiak tekintetében az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás IX. mellékletének (Pénzügyi szolgáltatások) módosításáról szóló 2006. július 7-i 88/2006 EGT-vegyesbizottsági határozattal (HL L 289., 26. o.) kiterjesztették a 2003/41 irányelvet az Izlandi Köztársaságra, a Liechtensteini Hercegségre és a Norvég Királyságra.

58. Másodsorban, ami a többi feltételt illeti, az adókötelezettségért fennálló elsődleges felelősségen kívül, a Portugál Köztársaság csak a portugál hatóságok által a Bizottsággal, a 2003/41 irányelv átültetését szolgáló szabályozásként közölt 2006. január 20-i 12/2006. sz. törvényerejű rendelet által felsorolt általános követelményekre emlékeztet.

59. Ennél fogva nem látom be, hogy mi akadályozza a portugál hatóságokat abban, hogy a Portugáliában honos nyugdíjalapoknak biztosított elbánásnak megfelelően a vitatott adómentességre való jogosultság megítéléséhez szükséges információk megszerzése végett a külföldi illetőségű nyugdíjalapokat megkeresse.

60. Hozzáteszem, habár a Bizottság és a Portugál Köztársaság meglehetősen hosszan vitatta a 77/799/EGK irányelv[18] alkalmazását, ennek rendelkezései a jelen ügyben fennálló helyzetben nem sok gyakorlati haszonnal bírnak.

61. Ugyanis a portugál hatóságok által a vitatott adómentesség odaítéléséhez megkövetelt feltételek nemcsak a külföldi illetőségű nyugdíjalapok letelepedési helye szerinti tagállamban meglévő adójogi helyzetére, hanem azok gazdasági tevékenységére is vonatkoznak, különösen a prudenciális ellenőrzésről és az eszközök diverzifikációjáról szóló tájékoztatásra. Ebből következően a 77/799 irányelv, amely az adóterületen a tagállamok adóhatóságai között történő információcserére vonatkozik, véleményem szerint nem tekinthető megfelelő jogi keretnek a portugál jogi szabályozás által kért tájékoztatáshoz.

62. Ezt az esetet feltételezvén ugyanis, a többi tagállammal való kapcsolatokat illetően nem látom az okait annak, hogy a portugál adóhatóságok miért nem tudnak beszerezni ilyen információkat. Mivel Európai Gazdasági Térség államairól van szó, a 77/799 irányelv nem alkalmazható. Mindazonáltal ez nem tekintethető elégségesnek ahhoz, hogy a portugál szabályozás által előírt korlátozások igazolhatók legyenek. Ugyanis, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően és a nemrég hozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen[19] ítéletből következően, a portugál szabályozás csak a Portugál Köztársaság és az EGT-államok között kötött kölcsönös jogsegélyről szóló megállapodás fennállása esetén teszi lehetővé a külföldi

18 – A tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén vonatkozó, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

19 – A fent hivatkozott ítélet 132. és 133. pontja.

illetőségű nyugdíjalapok által megszerzett osztalékra az adómentesség odaítélését.[20]

63. Harmadsorban, az EBF 16. cikkének (4) bekezdése által megállapított, az adókötelezettségért fennálló elsődleges felelősségre vonatkozó feltétel tekintetében a következő észrevételeket teszem.

64. A Portugál Köztársaság szerint, amennyiben megállapításra kerül, hogy az adókedvezmény feltételei nem állnak fenn, azt nem nyújtják tovább, és az adókötelezettségért fennálló felelősség elsődlegesen a nyugdíjalapokat kezelő társaságokat terheli az általuk kezelt alapokért. Márpedig az alperes tagállam szerint ilyen alapokat kezelő külföldi illetőségű társaságok számára a tartozás utólagos beszedése lehetetlen.

65. Ez az érvelés számomra nem meggyőző.

66. Először is, nem igazán látom, hogy az adókövetelések beszedésére irányuló mechanizmus hogyan képes biztosítani az adóellenőrzések hatékonyságát, amikor nem is vesz részt a nemzeti hatóságok által szorgalmazott adóellenőrzések megvalósításában. Ugyanis álláspontom szerint az adójellegű követelések beszedésének szakasza nemcsak az adóellenőrzési műveletek hatékonyságához, hanem az adóhatóságok számára rendelkezésre álló végrehajtási lehetőségekhez is kapcsolódik.

67. Továbbá a Bizottság által az irataiban megfogalmazott és a Portugál Köztársaság által nem vitatott érvelés szerint e tagállam hatóságai más tagállam adóhatóságaival való kapcsolatukban teljes mértékben igénybe vehetik a Portugáliában felmerült adókövetelések beszedéséhez szükséges segítségnyújtás végett a 2008/55/EK irányelv[21] által előírt mechanizmust.

68. Az említett irányelv ugyanis lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a más tagállamok hatáskörrel rendelkező hatóságaitól felvilágosítást kérjenek valamennyi díj-, adó- és

20 – Megjegyzendő, hogy a Bizottság már megállapított ilyen záradékokat a Portugál Köztársaság, az Izlandi Köztársaság és a Norvég Királyság közötti kapcsolatokat illetően.

21 – Az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26-i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL L 150., 28. o.) Habár ezt az irányelvet a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban fogadták el, tartalmát mégis lehetett alkalmazni a pert megelőző eljárás során. Ugyanis a 2008/55 irányelv egyszerűen a 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel (HL L 175., 17. o. magyar nyelvű különkiadás; 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.) módosított, az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból, illetve a hozzáadottérték-adókból és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről szóló, 1976. március 15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv (HL L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 44. o.) kodifikált változata, melyet 2002. június 30-ig kellett átültetni.

jogkövetelésre vonatkozó bármely beszedésről, beleértve egy tagállam által vagy annak javára beszedett jövedelemadót, valamint egy ilyen követelés beszedésére vonatkozó vélhetően szükséges valamennyi információt is[22].

69. Végül, ami az EGT-államok helyzetét illeti, bár igaz, amint azt a Bizottság elismerte, hogy a 2008/55 irányelvet nem terjesztették ki az EGT-Megállapodásra, úgy vélem, hogy a külföldi illetőségű nyugdíjalapokkal szemben a portugál nyugdíjalapokat megillető adómentességre való jogosultság abszolút megtiltása minden esetben aránytalan, tekintettel az EGT-államokban az adókövetelések beszedése kapcsán felmerült hivatkozott nehézségekre.

70. Ahogyan azt a Bizottság javasolta, más, kevésbé korlátozó intézkedéseket is be lehet vezetni az ilyen adókövetelések beszedése végett. Az is elképzelhető, hogy a portugál adóhatóság előzetesen megbizonyosodik arról, hogy az adómentességet kérelmező EGT-államok szükséges anyagi biztosítékokat tudnak felmutatni. Másodlagosan egy olyan rendszer felállítása is lehetséges, amely az adott külföldi illetőségű alaphoz tartozó portugál társaság jövőbeli adóéveinek eredményeire vonatkozó mentesítő adó segítségével lehetővé teszi a kiegyenlítetlen adókövetelések utólagos beszedését, amennyiben a portugál szabályozás által előírt feltételeket nem tartanák be.

71. Ebből következően meg kell állapítani, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozását az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzése sem igazolhatja.

72. Mindezen megfontolásokra tekintettel, a szóban forgó portugál szabályozás, álláspontom szerint, a tőke szabad mozgásának korlátozásának minősül, ami nem igazolható.

73. Így azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt a Bizottság által benyújtott keresetnek.

74. Hozzáteszem, hogy az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottság a Portugál Köztársaság kötelezését kéri a költségek viselésére. E körülmények alapján, ha a Bíróság a javaslatommal egyetértve helyt ad a jelen keresetnek, a Portugál Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

22 – Lásd különösen a 2008/55 irányelv 2. és 4. cikkét.

VI – Végkövetkeztetések

75. A fenti megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy:

„1) A Portugál Köztársaság – mivel a tagállamokban és az 1992. május 2-i Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes államokban honos nyugdíjalapok által megszerzett osztalékra magasabb adómértéket alkalmazott, mint a Portugáliában honos nyugdíjalapok által megszerzett osztalékra – nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a Portugál Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére."