A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. december 21.*

„Tagállami kötelezettségszegés — EUMSZ 21. cikk, EUMSZ 45. cikk és EUMSZ 49. cikk — Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 28. és 31. cikke — Személyek szabad mozgása — Munkavállalók szabad mozgása — Letelepedés szabadsága — A társaságokban fennálló részesedések cseréje során az értéknövekedés természetes személyeknél történő megadóztatása — A vállalkozási és szakmai tevékenység gyakorlására rendelt vagyon egészének átruházása során az értéknövekedés természetes személyeknél történő megadóztatása — Tőkekivonási adó magánszemélyek esetében — Az adó azonnali beszedése — Olyan természetes személyek közötti eltérő bánásmód, akik társasági részesedéseket cserélnek, és megtartják belföldi lakóhelyüket, illetve akik végrehajtják e cserét, és lakóhelyüket az Európai Unió vagy az Európai Gazdasági Térség valamely más tagállamába helyezik át — Azon személyek közötti eltérő bánásmód, akik valamely, önálló vállalkozóként folytatott tevékenységhez kapcsolódó vagyont egy olyan társaságra ruháznak át, amelynek székhelye és tényleges ügyvezetési helye portugál területen található, illetve akik e vagyont egy olyan társaságra ruházzák át, amelynek székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye az Európai Unió vagy az Európai Gazdasági Térség valamely más tagállamában található — Arányosság”

A C-503/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2014. november 11-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: G. Braga da Cruz és W. Roels, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek

a **Portugál Köztársaság** (képviselik: L. Inez Fernandes, M. Rebelo és J. Martins da Silva, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatja:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, E. Levits, C. Vajda (előadó), K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

* Az eljárás nyelve: portugál.

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. március 16-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2016. május 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetében az Európai Bizottság azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy a Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályában tartotta a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIRS) 10. és 38. cikkének rendelkezéseit, amelyek értelmében az az adóalany, aki társasági részesedéseket cserél és lakóhelyét külföldre helyezi át, illetve önállóan folytatott tevékenységéből eredő jogokat és kötelezettségeket külföldi társaságban fennálló részesedések ellenében átruház, az első esetben, a kérdéses ügyletek vonatkozásában, valamennyi nem adózott jövedelmet köteles beszámítani az utolsó adózási időszak adóalapjába, amikor még belföldi adóalanynak minősült, a második esetben pedig a szóban forgó ügyletek eredményeként nem halaszthatja el az adófizetést – nem teljesítette az EUMSZ 21. cikkből, az EUMSZ 45. cikkből és az EUMSZ 49. cikkből, valamint az 1992. május 2-i, az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-megállapodás) 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

I – **Jogi háttér**

A – *Az EGT-megállapodás*

2 Az EGT-megállapodás 28. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az EK-tagállamok és az EFTA-államok között biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását.

(2) A munkavállalók szabad mozgása magában foglalja az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés megszüntetését az EK-tagállamok és az EFTA-tagállamok munkavállalói között a foglalkoztatás, a javadalmazás, valamint az egyéb munka- és foglalkoztatási feltételek tekintetében.

(3) A közrendi, közbiztonsági vagy közegészségügyi okok alapján indokolt korlátozásokra is figyelemmel, a munkavállalók szabad mozgása jogot biztosít a munkavállalónak arra, hogy:

a) tényleges állásajánlatokra jelentkezzen;

b) e célból az EK-tagállamok és az EFTA-államok területén szabadon mozogjon;

c) munkavállalás céljából valamely EK-tagállam vagy EFTA-állam területén tartózkodjon az adott tagállam állampolgárainak foglalkoztatására vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseknek megfelelően;

d) egy EK-tagállamban vagy EFTA-államban történő alkalmazását követően az adott állam területén maradjon.

(4) E cikk rendelkezései nem vonatkoznak a közszolgálatban történő foglalkoztatásra.

(5) A munkavállalók szabad mozgására vonatkozó különös rendelkezéseket az V. melléklet tartalmazza.”

3 Az EGT-megállapodás 31. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) .E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az EK-tagállamok vagy az EFTA-államok állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni képviseletnek, fióktelepnek, leányvállalatnak egy EK-tagállam vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által történő alapítása esetében.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 34. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a 4. fejezet rendelkezéseire is.

(2) A letelepedési jogra vonatkozó különös rendelkezéseket a VIII-XI. melléklet tartalmazza.”

B – *A portugál jog*

4 A CIRS „Értéknövekedés” című 10. cikke értelmében

„(1) Értéknövekedést képeznek azok a jövedelmek, amelyeket anélkül, hogy vállalkozásból vagy foglalkozásból, tőkéből vagy ingatlanból származónak tekintenének, az alábbiakból származnak:

a) az ingatlanokon meglévő dologi jogok visszterhes átruházása, és minden, a magánvagyonba tartozó ingatlannak önálló jogcímen, tulajdonosa által vállalkozási és szakmai tevékenységre történő felhasználása;

b) a társaságokban fennálló részesedések – beleértve azok visszatérítését és tőkeleszállítással történő visszaváltásukat – és egyéb értékpapírok visszterhes átruházása, valamint a tagok részére a vagyon felosztása során jutó érték, amelyet a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [társasági adóról szóló törvénykönyv] 81. cikke értelmében értéknövekedésnek tekintenek;

[...]

(3) A jövedelmeket megszerzettnek kell tekinteni az (1) bekezdésben felsorolt tevékenységek kifejtésének időpontjában [...]

[...]

(4) Az alábbiak képezik a személyi jövedelemadó alá tartozó jövedelmet:

a) a megszerzés és a vétel költsége közötti különbség, adott esetben, valamint az (1) bekezdés a), b), és c) pontjában, előírt esetekben a tőkejövedelemnek minősülő rész figyelmen kívül hagyásával;

[...]

(8) A társasági részesedéseknek a társasági adóról szóló törvénykönyv 73. cikke (5) bekezdésében és 77. cikke (2) bekezdésében hivatkozott feltételek melletti cseréje esetében a társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok e cserén alapuló átruházása a megszerzett társaság tagjaira nem keletkeztet

az utóbbiak számára adókötelezettséget, ha adójogi szempontból az új társasági részesedéseket a régiek szintjén számolják el. Ezt az értéket a jelen törvénykönyv rendelkezései alapján állapítják meg, az esetlegesen nekik juttatott készpénzértékek adóztatásának sérelme nélkül.

(9) Az előző bekezdésben hivatkozott esetben ezenkívül rögzíteni kell a következőket:

a) A portugáliai illetőségét elveszítő tag esetében az illetőség elveszítésének évét érintő adó szempontjából az értéknövekedés körébe kell számítani azt az összeget, amelyet a (8) bekezdés alapján a részvénycsere során nem terhelt adó, és amely megfelel az átvett részvények valós értéke és a régi részvények beszerzési értéke közötti, a jelen törvénykönyv rendelkezéseinek megfelelően meghatározott különbségnek;

b) A társasági adóról szóló törvénykönyv 73. cikke (10) bekezdésének rendelkezéseit megfelelően alkalmazni kell.

(10) A (8) és (9) bekezdés rendelkezéseit szintén megfelelően alkalmazni kell a részesedések vagy részvények átruházására a társasági adóról szóló törvénykönyv 74. cikkének hatálya alá tartozó egyesülés vagy szétválás esetén.

[...]”

5 A CIRS „Vagyonbevitel a társasági tőke szolgáltatása érdekében” című 38. cikke előírja:

„(1) Nincs helye adóköteles eredmény megállapításának a természetes személy által folytatott gazdasági vagy szakmai tevékenységgel kapcsolatos teljes vagyon átruházása révén történő társasági tőkeszolgáltatás alapján, amennyiben valamennyi alábbi feltétel teljesült:

a) az a jogi személy, amelyre az átruházás történt, portugál területen található székhellyel és tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező társaság;

b) az átruházást végző természetes személy a társaság tőkéjének legalább 50%-ával rendelkezik, és a társaság által végzett tevékenység lényegében azonos az önállóan végzett tevékenységgel;

c) az átruházás tárgyát képező eszköz- és kötelezettségelemeket ezen átruházás során a természetes személy könyvelésében vagy számviteli nyilvántartásában szereplő értéken veszik figyelembe, vagyis azon az értéken, amely a jelen törvénykönyv rendelkezéseinek alkalmazásából, illetve az adójogi rendelkezéseken alapuló újraértékelésekből következik;

d) az átruházás ellenértékeként kapott tőkerészesedéseket a későbbi átruházásukhoz kapcsolódó nyereség vagy veszteség adóztatása szempontjából az előző pontnak megfelelően értékelt, átruházott eszköz- és kötelezettségelemek nettó értékén értékelik;

e) az a) pontban hivatkozott társaság nyilatkozat révén kötelezettséget vállal a társasági adóról szóló törvénykönyv 77. cikke rendelkezéseinek tiszteletben tartására; e nyilatkozatot csatolni kell a természetes személy által az átruházás adóévére vonatkozóan benyújtott rendszeres jövedelembevalláshoz.

(2) Az előző bekezdés rendelkezési nem alkalmazhatók, ha olyan vagyontárgyak képezik az átruházott vagyon részét, amelyek vonatkozásában a 10. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett halasztott adófizetésre került sor.

(3) Az (1) bekezdésében hivatkozott átruházás ellenértékeként kapott tőkerészesedések bármilyen jogcímen történő visszterhes átruházásából származó bevételek az átruházás időpontjától számított öt éven belül vállalkozási és szakmai bevételnek minősülnek, és azok a B kategóriába tartozó nettó

bevételnek tekintendők. Ezen időszak során az adósemlegesség hatálya alá tartozó társasági részesedések vonatkozásában semmilyen ügylet sem végezhető, ellenkező esetben ezen ügyletek teljesítésének időpontjában úgy kell tekinteni, hogy a bevétel ténylegessé vált, valamint azt az attól kezdődően eltelt minden év után 15%-kal meg kell növelni, amelyben megállapították a társasági tőke szolgáltatása érdekében végzett vagyonbevitel megvalósulását, és e bevételt hozzá kell adni azon év bevételeihez, amelyben ezen ügyletek megállapítást nyertek.”

6 A társasági adóról szóló törvénykönyv 77. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben a [CIRS] 38. cikkének (1) bekezdésében előírt rendszert kell alkalmazni, az átruházás tárgyát képező vagyonhoz tartozó eszközöket és kötelezettségeket képező javakat annak a társaságnak a könyvelésében kell feltüntetni, amelynek javára az átruházás történt, az (1) bekezdés c) pontjában említett értékek között, e társaság adóköteles eredményét a következőképpen kell meghatározni:

a) az átruházott vagyonra vonatkozó eredményt úgy kell kiszámítani, mintha ezen átruházás nem történt volna meg;

b) a visszahelyezéseket és a mobilizált eszközök elemeinek amortizációját a természetes személy adóköteles eredménye meghatározása során alkalmazott rendszernek megfelelően kell gyakorolni;

c) az átruházott tartalékok adójogi szempontból azon rendszer alá tartoznak, amelyet ezekre a természetes személy adóköteles eredményének meghatározása céljából alkalmaztak.”

II – **A pert megelőző eljárás**

7 2008. október 17-én a Bizottság felszólító levelet küldött a Portugál Köztársaság részére, amelyben úgy ítélte meg, hogy e tagállam nem teljesítette az EK 18. cikkből, az EK 39. cikkből, valamint az EK 43. cikkből, illetve az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit, mivel a társasági részesedések cseréje esetén megadóztatta a rejtett értéknövekedést, amennyiben egy természetes személy lakóhelyét másik tagállamba helyezi át, illetve abban az esetben, ha a természetes személy által folytatott gazdasági vagy szakmai tevékenységgel kapcsolatos eszközöket és kötelezettségeket valamely társaságra átruházzák, amennyiben külföldön van azon társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye, amelyre az eszközöket és kötelezettségeket átruházták.

8 A Portugál Köztársaság az említett felszólító levélre 2009. május 15-i levelével válaszolt, vitatva a Bizottság álláspontját.

9 Mivel e válasz nem győzte meg a Bizottságot, 2009. november 3-án indokolással ellátott véleményt küldött, amelyben azt állította, hogy a Portugál Köztársaság megsértette kötelezettségeit, mivel hatályában tartotta a CIRS 10. és 38. cikkének rendelkezéseit, amelyek értelmében az az adóalany, aki lakóhelyét egy másik tagállamba helyezi át, illetve önállóan folytatott tevékenységéből eredő jogokat és kötelezettségeket egy más tagállamban székhellyel vagy tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező társaságban fennálló részesedések ellenében átruház, valamennyi nem adózott jövedelmet köteles beszámítani az utolsó adózási időszak adóalapjába, amelyek tekintetében továbbra is belföldi adóalanynak minősül. A Bizottság felhívta az említett tagállamot arra is, hogy tegye meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy ezen indokolással ellátott véleménynek az annak kézhezvételétől számított két hónapos határidőn belül eleget tegyen.

10 A Portugál Köztársaság válaszolt az említett indokolással ellátott véleményre, és azt állította, hogy a Bizottság kifogásai megalapozatlanok.

11 2011. október 28-án a Bizottság kiegészítő felszólító levelet küldött e tagállamnak, amelyben a CIRS 10. cikke (9) bekezdése a) pontjának hatályos változatára utalt, kiemelve, hogy a felszólító levélben és az indokolással ellátott véleményben kifejtett álláspontja továbbra is változatlan. A Bizottság ezenfelül fenntartotta a CIRS 38. cikkére vonatkozó, a felszólító levélből és az indokolással ellátott véleményből következő álláspontját.

12 A Portugál Köztársaság által az említett kiegészítő felszólító levélre adott választ követően – amelyben továbbra is megalapozatlannak tartotta a Bizottság kifogásait – a Bizottság 2012. november 22-én kiegészítő indokolással ellátott véleményt küldött az említett tagállam részére, amelyben egyrészt megismételte az arra alapított kifogását, hogy a CIRS 10. és 38. cikke sérti az EUMSZ 21., az EUMSZ 45. és az EUMSZ 49. cikket, valamint az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkét, másrészt pedig felhívta e tagállamot, hogy két hónapos határidőn belül feleljen meg ezen indokolással ellátott kiegészítő véleménynek.

13 Mivel a Portugál Köztársaság a 2013. január 23-i válaszában megerősítette, hogy tévesnek tartja a Bizottság álláspontját, az utóbbi a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

III – **A keresetről**

A – *A pontosság és a szigor feltételezett hiányáról a jogvita tárgyának körülhatárolásában*

1. A felek érvei

14 A Portugál Köztársaság anélkül, hogy alakszerűen elfogadhatatlansági kifogást emelne a keresettel szemben, arra hivatkozik, hogy a keresetlevélben szereplő kérelmek Bizottság általi, az indokolással ellátott véleményben és a kiegészítő indokolással ellátott véleményben szereplőkhöz viszonyított módosításai meghaladják az egyszerű pontosítást, és a jogvitának az ezen indokolással ellátott véleményekből kitűnő eredeti tárgya lényeges módosításoknak minősülnek. E tagállam szerint ugyanis az említett indokolással ellátott véleményekben szereplő kifogások nem felelnek meg a CIRS 10. és 38. cikke megfogalmazásának, amely rendelkezésekre egyébként a Bizottság támaszkodott, ily módon nem áll fenn semmiféle kötelezettségszegés.

15 A Bizottság hangsúlyozza, hogy csak kisebb módosításokat hajtott végre a kereseti kérelmeken a kiegészítő indokolással ellátott véleményben szereplőkhöz viszonyítva, a célból, hogy kitűnjenek a Portugál Köztársaság által a közigazgatási eljárás során, illetve különösen a kiegészítő indokolással ellátott véleményre adott válaszában megküldött pontosítások. A Bizottság azt állítja, hogy e módosítások egyáltalán nem változtatják meg az e tagállammal szemben felhozott kifogások értelmét és terjedelmét, és az említett tagállam védelemhez való jogát teljes mértékben tiszteletben tartották.

2. A Bíróság álláspontja

16 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében, még ha igaz is, hogy az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtott kereset tárgyát behatárolja az e rendelkezésben előírt pert megelőző eljárás, és, következésképpen, a Bizottság indokolással ellátott véleményét és a keresetet ugyanazokra a kifogásokra kell alapítani, e követelmény nem terjedhet odáig, hogy azokat minden esetben tökéletesen egyformán kelljen megfogalmazni, amennyiben a jogvita tárgyát nem terjesztették ki, vagy nem változtatták meg. Ily módon a Bizottság keresetlevelében pontosíthatja eredeti kifogásait, azonban csak azzal a feltétellel, hogy nem módosítja a jogvita tárgyát (lásd: 2016. január 21-i Bizottság kontra Ciprus ítélet, C-515/14, EU:C:2016:30, 12. és 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 A jelen ügyben a Bizottság mind a pert megelőző eljárás keretében, mind pedig a Bíróság előtt világosan utalt arra, hogy azt rótta fel a Portugál Köztársaságnak, hogy – mivel elfogadta és hatályban tartotta a CIRS 10. és 38. cikkét – nem teljesítette az EUMSZ 21. cikkéből, az EUMSZ 45. cikkéből, az EUMSZ 49. cikkéből, valamint az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

18 Ezenfelül, az indokolással ellátott vélemény és a kiegészítő indokolással ellátott vélemény rendelkező részének a CIRS 10. és 38. cikkével való együttes olvasata lehetővé tette a Portugál Köztársaság számára, hogy megértse azt, hogy egyfelől melyek azok, a szóban forgó rendelkezésben előírt tényállások, amelyekre a Bizottság hivatkozott ezen indokolással ellátott véleményekben, másfelől pedig az e tényállások tekintetében az említett rendelkezésekből eredő jogi következményeket, valamint hogy ez az intézmény az uniós joggal ellentétesnek minősítette azokat.

19 Ebből következik, hogy a Bizottság nem terjesztette ki és nem is módosította a keresetnek a pert megelőző eljárásban körülhatárolt tárgyát.

20 E körülményekre figyelemmel a Portugál Köztársaságnak a jogvita tárgya feltételezetten nem pontos és szigorú körülhatárolására alapított érve nem teheti vitathatóvá a kereset elfogadhatóságát, következésképpen azt el kell utasítani.

B – *Az ügy érdeméről*

21 Másfelől a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Portugál Köztársaság, mivel elfogadta és hatályban tartotta a CIRS 10. cikkét, amelynek értelmében az az adóalany, aki társasági részesedéseket cserél és lakóhelyét valamely más tagállamba, vagy az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely más államába helyezi át, a szóban forgó ügyletek tekintetében köteles valamennyi nem adózott jövedelmet beszámítani az utolsó adózási időszak adóalapjába, amelyek tekintetében továbbra is belföldi adóalanynak minősül, nem teljesítette az EUMSZ 21. cikkből, az EUMSZ 45. cikkből, az EUMSZ 49. cikkből, valamint az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

22 Másfelől a Bizottság azt kifogásolja, hogy e tagállam, mivel elfogadta és hatályban tartotta a CIRS 38. cikkét, amelynek értelmében az az adóalany, aki valamely gazdasági vagy szakmai tevékenységgel kapcsolatos eszközöket és kötelezettségeket egy olyan társaságra ruházza át, amelynek külföldön székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye valamely más tagállamban vagy az EGT valamely más államában található, a szóban forgó ügyletek okán nem halaszthatja el az adófizetést, nem teljesítette az EUMSZ 49. cikkből és az EGT-megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

23 E két kifogást elkülönítve kell vizsgálni.

1. A társasági részesedések cseréjéből eredő értéknövekedésről

a) A felek érvei

24 A Bizottság azt állítja, hogy a társasági részesedések cseréjéből eredő értéknövekedés adóztatásának vonatkozásában a CIRS 10. cikke azon adóalanyok tekintetében, akik elhagyják Portugália területét, hátrányosabb adójogi bánásmódot ír elő azon adóalanyokhoz viszonyítva, akik megtartják portugáliai lakóhelyüket. Valamely részvényes vagy tag ugyanis kizárólag azon tény okán köteles megfizetni az átvett részvények valós értéke és a korábbi részvények megszerzési értéke közötti különbségnek megfelelő, szóban forgó értéknövekedést terhelő adót, hogy lakóhelyét Portugálián kívül helyezi. Ezzel szemben, ha e részvényes vagy tag lakóhelye Portugáliában marad, az átvett társasági részesedések értéke az átruházott részesedések értékének felel meg. Ily módon, abban az esetben, ha lakóhelye Portugáliában marad, a részvényest vagy tagot csak a kapott társasági részesedések végleges átruházásának időpontjában adóztatják meg, kivéve a készpénzben történő kiegészítő fizetés esetét.

25 A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a társasági részesedések cseréjéből származó értéknövekedés adóztatása elhalasztásának a Portugáliában lakóhellyel rendelkező adófizetők tekintetében fennálló előnye az ezen adóalanyok és az azon adóalanyok közötti eltérő bánásmódhoz vezet, akik úgy döntenek, hogy lakóhelyüket valamely más tagállamba vagy az EGT valamely államába helyezi át, ami nem egyeztethető össze sem az EUMSZ 21.cikkel, az EUMSZ 45. cikkel, az EUMSZ 49. cikkel, sem pedig az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkével.

26 E tekintetben a Bizottság a 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítéletre (C-9/02, EU:C:2004:138), valamint a 2006. szeptember 7-i N-ítéletre (C-470/04, EU:C:2006:525) támaszkodik, amelyek a természetes személyek tőkekivonási adójára vonatkoznak, és amelyeket a jelen ügyben alkalmazhatónak tart. Ezzel szemben a Bizottság szerint a 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785), amelyben a Bíróság első alkalommal ismerte el, hogy valamely, a tőkekivonásra vonatkozó nemzeti szabályozás igazolható a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzésére irányuló célkitűzéssel, nem alkalmazható a jelen ügyben, mivel kizárólag a jogi személyekre vonatkozik.

27 Még ha a Bizottság el is ismeri a portugál jogalkotó által követett, az adójogi szabályozás hatékonyságának biztosítására irányuló célkitűzés jogszerűségét, úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezés nem arányos, mivel az uniós jog, konkrétan az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.), valamint az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 84., 1. o.) már előírták az adók beszedésének területén a tagállamok hatáskörrel rendelkező hatóságai közötti információs mechanizmusokat és kölcsönös segítségnyújtást, amelyek anélkül teszik lehetővé e célkitűzés elérését, hogy korlátozni kellene az EUM-Szerződésben rögzített alapvető szabadságokat.

28 Ezenfelül a Portugál Köztársaság felszólíthatná például a Portugália területét elhagyó adóalanyt, hogy rendszeresen közöljön információkat az átvett társasági részesedésekről annak ellenőrzése céljából, hogy azok még mindig a birtokában vannak-e. Az adó ily módon csak akkor sújtaná az értéknövekedést, amikor a portugál területet elhagyó adóalany átruházza a kapott társasági részesedéseket.

29 A Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a CIRS 10. cikke nem sérti az EUMSZ 21. cikket, az EUMSZ 45. cikket és az EUMSZ 49. cikket, sem az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkét. Az a jól körülhatárolt helyzet ugyanis, amelyre a CIRS szóban forgó rendelkezése irányul, a társasági részesedések korábbi cseréje keretében elért értéknövekedéssel kapcsolatos adózásnak az adóalany lakóhelye portugál területen kívülre történő áthelyezése okán történő elhalasztásának végére vonatkozik. Következésképpen a 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138), amely a még nem megvalósult értéknövekedésekre vonatkozik az adóilletőségnek az adóalany részéről valamely más tagállamba történő áthelyezése esetén, nem alkalmazható a jelen ügyben.

30 A Portugál Köztársaság szerint a szabad mozgásnak a CIRS 10. cikkéből eredő esetleges korlátozása – először is – a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzésére irányuló célkitűzéssel igazolható a területi adóztatás elvének megfelelően, amely célkitűzést elismert a Bíróság a 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pont) alapjául szolgáló ügyben. A Portugál Köztársaság hangsúlyozza, hogy a nemzeti szabályozás és az általa az összes tagállammal megkötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények együttes alkalmazása értelmében a társasági részesedések cseréjéből eredő értéknövekedések adóztatásának joghatósága főszabály szerint kizárólag a társasági részesedéseket átengedő adóalany lakóhelye szerinti tagállamot illeti, a jelen ügyben nevezetesen a Portugál Köztársaságot. Következésképpen a Portugál Köztársaság úgy véli, hogy annak a kötelezettsége, hogy az adóalany lakóhelyének más tagállamba történő helyezése esetén nem adóztathatja meg az ilyen értéknövekedést, véglegesen megfosztja ezek

megadóztatásának jogától, megsértve ily módon a területén folytatott tevékenységekkel kapcsolatos adóztatási joghatóságának gyakorlásához való jogát (lásd ebben az értelemben: 2007. március 29-i Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. pont; 2007. november 8-i Amurta-ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 58. pont).

31 A Portugál Köztársaság ezt követően az adórendszer koherenciájával kapcsolatos indokokra hivatkozik. E tagállam szerint a jelen ügyben közvetlen kapcsolat van az adóelőny és ennek az előnynek egy meghatározott adóteher általi kompenzációja között, mivel a szóban forgó rendelkezésnek az a célja, hogy megakadályozza azt, hogy ezen, az adóalanynak az elért értéknövekedés utáni adó megfizetése elhalasztásának formájában biztosított adóelőny a későbbiekben lehetetlenné teszi ugyanezen értéknövekedés portugál területen történő adóztatását. A bizonyos eszközök utáni adó megfizetése elmulasztása rendszerének megfelelő működéséhez ugyanis elengedhetetlen, hogy az adóelőny meghatározott időpontban történő biztosítása ezen eszközök valamely későbbi időpontban történő tényleges adóztatásának feleljen meg.

32 Végül a Portugál Köztársaság az adóellenőrzések, valamint az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem hatékonysága biztosításának szükségességére alapított igazolásra hivatkozik.

33 A Németországi Szövetségi Köztársaság úgy véli, hogy a szabad mozgásnak a CIRS 10. cikkéből következő esetleges korlátozása igazolt, mivel e cikk a portugál területen azt megelőzően keletkezett nyereségek adóztatására irányul, mielőtt a Portugál Köztársaság elveszítné adóztatási joghatóságát. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint a Bíróság által a 2011. november 29-i National Grid Indus ítéletben (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pont) lefektetett elvek anélkül érvényesek, hogy különbséget kellene tenni aszerint, hogy a természetes személyekre vagy a jogi személyekre alkalmazandó tőkekivonásra irányuló adóztatási rendszerről van-e szó.

b) A Bíróság álláspontja

34 A CIRS 10. cikkét az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkének tekintetében történő vizsgálata előtt az EUMSZ 21. cikk az EUMSZ 45 cikk és az EUMSZ 49. cikk tekintetében kell megvizsgálni.

i) Az EUMSZ 21. cikk az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk megsértésére alapított kifogásokról

35 A bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 21. cikk, amely általános jelleggel rögzíti az Unió valamennyi állampolgárának a tagállamok területén való szabad mozgásához és tartózkodásához való jogát, különös kifejeződést kap az EUMSZ 45. cikkben a munkavállalók szabad mozgása tekintetében, az EUMSZ 49. cikkben pedig a letelepedés szabadsága tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Következésképpen a szóban forgó adórendszert először az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk alapján, majd ezt követően az EUMSZ 21. cikk alapján kell megvizsgálni azon személyek tekintetében, akik az egyik tagállamból a másikba költöznek, hogy ott letelepedjenek, de nem olyan okból, amely gazdasági tevékenység folytatásával függne össze.

– Az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk korlátozásának fennállásáról

37 A Szerződésnek a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének az a célja, hogy az uniós tagállamok állampolgárai számára megkönnyítse az Unió területén belül bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinti, amikor ezek egy másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

38 Jóllehet e rendelkezések megfogalmazásuk szerint a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítását célozzák, meg kell állapítani, hogy ebben az összefüggésben a tagállamok állampolgárait megilleti különösen az a közvetlenül a Szerződésből eredő jog, hogy származási államukat elhagyva másik tagállam területén tartózkodjanak abból a célból, hogy ott gazdasági tevékenységet gyakoroljanak (2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Az olyan rendelkezések, amelyek valamely tagállam állampolgárait megakadályozzák abban, vagy visszatartják attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolva elhagyják származási országukat, e szabadság akadályait képezik, még abban az esetben is, ha az érintett munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandóak (lásd ebben az értelemben: 1988. szeptember 27-i Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, 16. pont, 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Egyébiránt úgyszintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a személyek szabad mozgása korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely az említett szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A jelen ügyben a CIRS 10 cikkének (8) bekezdése előírja, hogy a társasági részesedések cseréje esetében a társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok e cserén alapuló átruházása a megszerzett társaság tagjaira nem keletkeztet az utóbbiak számára adókötelezettséget, ha adójogi szempontból az új társasági részesedéseket a régiek szintjén számolják el, az esetlegesen nekik juttatott készpénzértékek adóztatásának sérelme nélkül. Amint azt a Portugál Köztársaság megerősítette a tárgyalás során, az ilyen cseréből származó értéktöbblet adóját kizárólag az e csere folyamán kapott részesedés végleges átruházása esetén és kizárólag annak időpontjában hajtják be az adóalanytól.

42 E szabálytól való eltérésképpen a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontja a lakóhelyüket a Portugál Köztársaságtól eltérő tagállamba áthelyező adóalanyoktól megköveteli, hogy számítsák be azon naptári évre vonatkozó adóköteles jövedelmükbe, amelynek során a lakóhely ezen áthelyezése bekövetkezett, azt az összeget, amelyet a CIRS 10. cikkének (8) bekezdése értelmében nem adóztattak meg a társasági részesedések cseréje során.

43 Következésképpen, míg azok az adóalanyok, akiknek lakóhelye továbbra is portugál területen marad, jogosultak a társasági részesedések cseréjéből származó értéktöbbleteket terhelő adó megfizetését elhalasztani a csere során kapott társasági részesedések utólagos átruházásáig, a lakóhelyüket Portugália területén kívülre helyező adóalanyok ezen áthelyezés okán kötelesek haladéktalanul megfizetni az e cseréből származó értéktöbbleteket terhelő adót.

44 Ezen eltérő bánásmód a szóban forgó értéktöbbletek adóztatásának időpontját illetően likviditási hátrányt okoz azon adóalany számára, aki lakóhelyét Portugálián kívülre szándékozik áthelyezni egy olyan adóalanyhoz viszonyítva, akinek lakóhelye továbbra is e területen marad. Amíg ugyanis az előbbi egy még létre nem jött és rendelkezésére nem álló értéktöbbletet terhelő adó megfizetésének kötelezettjévé válik pusztán ezen áthelyezés okán, az utóbbinak nem kell megfizetnie az adót, csak amikor, illetve amennyiben az értéknövekedések ténylegesen bekövetkeztek (lásd analógia útján: 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet, C-9/02, EU:C:2004:138, 46. pont).

45 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a likviditási előnynek egy határon átnyúló helyzet tekintetében való kizárása, ha az a hasonló belföldi helyzetben biztosított, korlátozza a munkavállalók szabad mozgását és a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 59. és 61. pont).

46 Márpedig az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy ez az eltérő bánásmód objektív helyzetbeli különbséggel lenne magyarázható, és a Portugál Köztársaság egyébként sem állította a Bíróság előtt, hogy erről lenne szó. Valamely tagállam olyan szabályozásának szempontjából ugyanis, amely a területén keletkezett értéktöbbletek megadóztatására irányul, azon személy helyzete, aki lakóhelyét az említett tagállamból egy másik tagállamba helyezi át, hasonló azon személy helyzetéhez, aki megtartja lakóhelyét az előbbi tagállamban az azon eszközökkel kapcsolatos értéktöbbletek adóztatását illetően, amelyek az előbbi tagállamban keletkeztek a lakóhely áthelyezése előtt (lásd analógia útján: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 38. pont).

47 Ebből következik, hogy az az eltérő bánásmód, amelynek a társasági részesedések cseréjéből származó értéktöbbleteknek a CIRS 10. cikke (9) bekezdése a) pontja értelmében történő adóztatása tekintetében alá van vetve az olyan adóalany, aki Portugália területén kívülre helyezi át lakóhelyét, azon adóalanyhoz viszonyítva, aki megtartja lakóhelyét e területen, a munkavállalók szabad mozgása, valamint a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk értelmében.

– Az EUMSZ 45. cikkben és az EUMSZ 49. cikkben rögzített szabadságok korlátozásának igazolásáról

48 Azt kell megvizsgálni, hogy az EUMSZ 45. cikkben és az EUMSZ 49. cikkben rögzített szabadságoknak a CIRS 10. cikke (9) bekezdése a) pontjából következő korlátozása igazolható-e közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal. Ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd többek között: 2007. január 18-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-104/06, EU:C:2007:40, 25. pont, 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont).

49 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamnak kell azt bizonyítania, hogy egyfelől szabályozása valamely közérdekű célkitűzést követ, illetve, másfelől, hogy az említett szabályozás megfelel az arányosság elvének (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 13-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-260/04, EU:C:2007:508, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 A Portugál Köztársaság elsősorban – a területi adóztatás elvének megfelelően – az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére, másodsorban az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére, harmadsorban pedig az adóellenőrzések, valamint az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem hatékonyságának biztosítására alapított igazolásokra hivatkozik.

51 Ami először is az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolást illeti, egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy ez az igazolás a Bíróság által elfogadott jogos célnak minősül, illetve hogy másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve harmonizációjára irányuló intézkedés hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Mindazonáltal a Bizottság azt állítja, hogy a Portugál Köztársaság nem támaszkodhat a 2011. november 29-i National Grid Indus ítéletre (C-371/10, EU:C:2011:785) a célból, hogy az alapvető szabadságok korlátozását az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességével igazolja, mivel ez az ítélet a rejtett értéknövekedésnek a társaságoknál, és nem a természetes személyeknél történő adóztatására vonatkozik. A Bizottság szerint ezzel szemben a 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138), valamint a 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525) a releváns a jelen ügy összefüggésében, amely ítéletek a természetes személyeknek a rejtett értéknövekedések tekintetében azon esetben történő adóztatására vonatkoznak, amikor az adóalanyok lakóhelyüket valamely tagállam területéről valamely más tagállam területére helyezik át.

53 Márpedig, bár a 2011. november 29-i National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) ítéletet a társaságoknak az értéknövekedés tekintetében történő adóztatása összefüggésében hozták, a Bíróság mindazonáltal ezt követően az ezen ítéletben megfogalmazott elveket a természetes személyeknek az értéknövekedés tekintetében történő adóztatása összefüggéseire is átültette (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 75–78. pont, 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 65–67. pont).

54 E tekintetben nem releváns az a tény, hogy e két utóbbi ítéletben már létrejött értéknövekedésekről, nem pedig, mint a jelen ügyben, rejtett értéknövekedésekről van szó. E nyereség egyikét vagy másikát illetőn annak van ugyanis jelentősége, hogy a tagállamok tisztán belső helyzet keretében megvalósuló hasonló ügyletei a határokon átnyúló ügyletektől eltérően nem eredményeznék e nyereség azonnali adóztatását (lásd ebben az értelemben: 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 71. pont).

55 Ezenfelül, mivel a Bizottság azon okból vonja kétségbe az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló célkitűzés jogszerűségét a természetes személyek általi tőkekivonásnak a rejtett értéknövekedések jogcímén történő megadóztatása tekintetében, hogy a lakóhelynek valamely más tagállamba történő áthelyezését követően létrejött értékcsökkenések nem vonhatók le e személyek által e másik tagállamban, elegendő arra emlékeztetni, hogy a Bíróság már megállapította, hogy az értékcsökkenésnek a fogadó tagállam általi figyelmen kívül hagyása nem kötelezi a származási tagállamot arra, hogy az új társasági részesedések végleges átruházásakor újraértékelje azt az adótartozást, amelyet akkor állapítottak meg véglegesen, amikor az adóalanynak lakóhelye áthelyezése okán megszűnt az adóilletősége a származási tagállamban (lásd analógia útján: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. pont).

56 Következésképpen nincs semmiféle objektív indoka annak, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló célkitűzésre alapított igazolás érdekében különbséget tegyenek a természetes személyek és a jogi személyek általi tőkekivonásnak a rejtett értéknövekedés jogcímén történő megadóztatása között.

57 Ezt követően meg kell állapítani, hogy a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontja alkalmas az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztása megőrzésének biztosítására. Ugyanis a záróelszámolásnak a lakóhely áthelyezésekor történő megadóztatása a származási tagállamban elért nyereséget, az e tagállam adóztatási joghatósága alá tartozó, az említett lakóhely áthelyezését megelőzően keletkezett, nem realizált értéknövekedést adóztatja meg. Az ezen áthelyezést követően létrejött értéknövekedés kizárólag a keletkezése szerinti származási tagállamban adózik, ami lehetővé teszi ezen értéknövekedés kettős adóztatásának elkerülését (lásd analógia útján: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 48. pont).

58 Azt a kérdést illetően, hogy ez a rendelkezés, amely a társasági részesedések cseréjéből származó értéknövekedésnek az adóalany lakóhelye Portugália területéről más tagállamba történő áthelyezése időpontjában történő haladéktalan megadóztatását írja elő, nem megy-e túl az adóztatási joghatóság megosztására irányuló célkitűzés eléréséhez szükséges mértéken, emlékeztetni kell arra, hogy a 2011. november 29-i National Grid Indus ítéletben (C-371/10, EU:C:2011:785, 52. pont) a Bíróság már megállapította, hogy aránytalan az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését, mivel ezen adó azonnali beszedéséhez viszonyítva léteznek a letelepedés szabadságát kevésbé sértő intézkedések (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 és 85. pont; 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely választási lehetőséget biztosít a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság számára egyrészt az adó összegének azonnali megfizetése között, másrészt pedig az említett adónak adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között, olyan intézkedésnek minősül, amely az említett adó azonnali beszedéséhez viszonyítva kevésbé sérti a letelepedés szabadságát (lásd: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 és 85. pont; 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság ráadásul elismerte, hogy az érintett tagállamnak figyelembe kell vennie az adó beszedése elmulasztásának veszélyét is – amely egyre nő az idő múlásával – az adótartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó nemzeti szabályozásában olyan intézkedések révén, mint például bankgarancia nyújtása (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. pont).

60 Az előző két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatra figyelemmel meg kell állapítani, hogy a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontja túlmegy azon a mértéken, amely a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére irányuló célkitűzés eléréséhez szükséges, mivel a nemzeti jog releváns rendelkezései nem biztosítanak lehetőséget a lakóhelyét Portugália területéről egy más tagállamba áthelyező adóalany számára, hogy válasszon egyrészt a társasági részesedések cseréjéből származó értéknövekedést terhelő adó összegének azonnali megfizetése, illetve az említett összeg halasztott megfizetése között, ami az adóalany számára szükségképpen az áthelyezett eszközök nyomon követéséhez kapcsolódó igazgatási teherrel jár, és bankgaranciával társul (lásd analógia útján: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. és 74. pont).

61 Ebből következik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása biztosításának szükségessége nem igazolhatja az EUMSZ 45. cikkben és az EUMSZ 49. cikkben rögzített szabadságoknak a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontjából eredő korlátozását.

62 Másodsorban, a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított igazolást illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság azt közérdeken alapuló kényszerítő indoknak minősítette. Az ilyen igazoláson alapuló érv azonban kizárólag akkor érvényesülhet, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd ebben az értelemben: 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 74. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 A jelen ügyben a Portugál Köztársaság arra hivatkozik, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezés szükséges e koherencia biztosításához, mivel az adófizetés elhalasztásának formájában nyújtott adókedvezmény addig tart, ameddig az adó utólagos megfizetése lehetetlenné nem válik azon tény okán, hogy a kedvezményezett adóalany elveszíti portugáliai illetőségét. Márpedig e tagállam szerint az adófizetés elhalasztása rendszerének megfelelő működéséhez elengedhetetlen, hogy ugyanazon adóalany és ugyanazon adófizetési kötelezettség tekintetében összefüggés legyen az adófizetés elhalasztásának formájában nyújtott adókedvezmény és az értéknövekedés későbbi időpontban történő adóztatása között.

64 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Portugál Köztársaság nem bizonyította, hogy közvetlen kapcsolat van a CIRS 10. cikkének (8) bekezdésében előírt adóelőny és ezen előnynek egy meghatározott adóbeszedés általi kompenzációja között. Ugyanis, ha a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontjában foglalt határokon átnyúló helyzetben a CIRS 10. cikke (8) bekezdésének megfelelően biztosított adóelőnyt adóbeszedés kompenzálja, mivel a fizetendő adó összege szükségképpen behajtásra kerül az adóalany lakhelyének portugál területen kívülre történő áthelyezésekor, ez másképp történik a CIRS 10. cikkének (8) bekezdésében előírt tisztán belföldi helyzetben. E rendelkezés vizsgálatából ugyanis az következik, hogy a társasági részesedések cseréjéből származó értéknövekedést sújtó adó beszedésére csak abban a feltételezett helyzetben kerül sor, ha a kapott társasági részesedéseket véglegesen átruházzák e csere során. Amint azt a főtanácsnok is

megállapította indítványának 60. pontjában, a lakóhelyét Portugália területén megtartó adóalany addig érvényesítheti a CIRS 10. cikkének (8) bekezdésében biztosított adóelőnyt, ameddig nem ruházza át a kapott társasági részesedéseket, ily módon esetlegessé válik az adó tőlük történő jövőbeli beszedése. Ebből következik, hogy az adóalanynak biztosított előny és az ennek adóztatása közötti feltételezett kapcsolat nem bizonyos (lásd analógia útján: 2006. október 26-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-345/05, EU:C:2006:685, 27. pont).

65 Következésképpen el kell utasítani a Portugál Köztársaság azon érvét, miszerint a szóban forgó rendelkezést objektíve igazolja a nemzeti adórendszer koherenciája fenntartásának szükségessége.

66 Harmadsorban, az adóellenőrzések, valamint az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem hatékonyságára alapított igazolást illetően meg kell állapítani, hogy a Portugál Köztársaság ellenkérelmében csak ezen igazolás említésére szorítkozott, és egyáltalán nem fejtette ki azt.

67 Ebből következik, hogy ez az igazolás nem fogadható el.

68 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontja az EUMSZ 45. cikk és az EUMSZ 49. cikk által tiltott korlátozásnak minősül, és megalapozott a Bizottságnak az EUM-Szerződés e cikkeire alapított kifogása, amely szerint az érintett tagállam megszegte a kötelezettségeit.

– Az EUMSZ 21. cikk megsértésére alapított kifogásról

69 Azokat az uniós állampolgárokat illetően, akik az Unión belül olyan okból kívánják áthelyezni lakóhelyüket, amely nem valamely gazdasági tevékenység végzésével függ össze, ugyanez a következtetés érvényes az indokok azonossága alapján az EUMSZ 21. cikk megsértésére alapított kifogás tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 91. pont).

ii) Az EGT-megállapodás 28. és 31. cikke korlátozásának fennállásáról

70 Előzetesen meg kell állapítani, hogy az EGT-megállapodás 28. és 31. cikke analógiát mutat az EUMSZ 45. és az EUMSZ 49. cikkel (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 95. pont).

71 Mindazonáltal az alapvető szabadságok Unión belüli korlátozására vonatkozó uniós ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében az EGT-megállapodásban biztosított szabadságokra, mivel ez utóbbiaknak eltérő a jogi háttere (2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 A jelen ügyben a Portugál Köztársaság mindazonáltal nem jelölte meg azokat az indokokat, amelyek miatt a Szerződésben garantált mozgási szabadságok gyakorlásának a jelen ítélet 61., 65. és 66. pontjában tett megállapításokhoz vezető korlátozása igazolására vonatkozó megfontolások nem alkalmazhatók azonos módon az EGT-megállapodásban garantált szabadságokra.

73 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontja az EGT-megállapodás 28. és 31. cikke által tiltott korlátozásnak minősül, és megalapozott a Bizottság azon kifogása, amely az EGT-megállapodás említett rendelkezéseiből az érintett tagállamot terhelő kötelezettségek megszegésén alapul.

2. Önállóan folytatott tevékenységhez kapcsolódó vagyon egészének valamely társaságra történő átruházásáról

a) A felek érvei

74 A Bizottság azt állítja, hogy eszközöknek és kötelezettségeknek egy természetes személy által társasági részesedések fejében történő átruházása esetén a CIRS 38. cikke aszerint biztosít eltérő adójogi bánásmódot, hogy az átruházás olyan vállalkozás tekintetében történt, amelynek székhelye és tényleges ügyvezetésének helye Portugáliában van, illetve olyan vállalkozás tekintetében, amelynek székhelye vagy tényleges ügyvezetésének helye Portugália területén kívül található. Az első esetben ugyanis az értéknövekedés adóztatására csak akkor kerül sor, amikor ezen eszközök és kötelezettségek átruházásra kerülnek azon társaság által, amely ezeket megszerezte, feltéve, hogy más feltételek is teljesülnek. Ezzel szemben a második esetben az értéknövekedés adóztatása azonnal történik. A Bizottság úgy véli, hogy a Portugál Köztársaságnak ugyanazt a szabályt kellene alkalmaznia attól függetlenül, hogy annak a társaságnak a székhelye vagy tényleges ügyvezetésének a helye, amelyre az eszközöket és a kötelezettségeket átruházták, Portugália területén van-e, vagy sem.

75 A Bizottság tehát úgy ítéli meg, hogy a CIRS 38. cikke ellentétes az EUMSZ 49. cikkel és az EGT-megállapodás 31. cikkével, továbbá a CIRS 10. cikkére vonatkozó kifogása keretében kifejtett indokok alapján túlmegy azon a mértéken, amely szükséges az adórendszer hatékonyságának biztosításához. Ugyanis a Portugál Köztársaság például a 2011/16 irányelv értelmében felvilágosítást kérhet azon tagállam illetékes hatóságaitól, ahol azon társaság székhelye vagy ügyvezetésének tényleges helye található, amely az eszközök és kötelezettségek átruházásának címzettje, annak ellenőrzése érdekében, hogy azok még a tulajdonában vannak-e. A Bizottság szerint az érintett értéknövekedést csak akkor lehet megadóztatni, ha megállapításra került, hogy e társaság értékesítette az átruházott eszközöket és kötelezettségeket. A Bizottság ezenfelül a 2010/24 irányelvre utal, amely szintén releváns lehet olyan helyzetekben, amikor az értéknövekedés adóját nem fizették meg.

76 A Portugál Köztársaság arra hivatkozik, hogy a CIRS 38. cikke előírja az azon értéknövekedést terhelő adó megfizetésének elhalasztását, amely társaságok olyan alapításához, illetve már létező társaságok olyan többségi részesedéséhez kötődik, amely valamely természetes személy vállalkozási vagy szakmai tevékenységének gyakorlására rendelt vagyon apportjával történik. E rendelkezés célja azon jogi forma módosításának lehetővé tétele, amelyben valamely gazdasági tevékenységet folytatnak, anélkül, hogy adókötelezettség terhelné a vagyoni apportot annak bevitelekor. Az adófizetés elhalasztásának az átruházott vagyoni elemek utólagos átruházásáig fennálló kedvezménye – azon fenntartás mellett, hogy az átvevő társaság köteles tiszteletben tartani bizonyos, az átruházott vagyoni elemek könyvelésbe vételével kapcsolatos követelményeket – lehetővé teszi a gazdasági folytonosság elvének tiszteletben tartását oly módon, hogy biztosítani lehessen a vonatkozó bevételek adóztatását. Az átvevő társaság székhelyéhez vagy tényleges ügyvezetésének helyéhez kapcsolódó feltétel ahhoz szükséges, hogy harmonizációs intézkedések hiányában biztosítani lehessen a gazdasági folytonosság elvének tiszteletben tartását, valamint az átruházott eszközök és kötelezettségek elemeinek utólagos adóztatását, tekintettel arra, hogy a Portugália területén kívül található székhellyel vagy tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező társaság adóztatására vonatkozó adójogi joghatóság már nem a Portugál Köztársaságot, hanem azt az államot illeti meg, amelynek területén e társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetésének helye található.

77 A vitatott intézkedés tehát összeegyeztethető a területi adóztatás elvével, és azt a tagállamok között kiegyensúlyozottan megosztott adóztatási joghatóság biztosításának szükségessége igazolja.

b) A Bíróság álláspontja

78 A CIRS 38. cikkében előírt adórendszert az EGT-megállapodás 31. cikkének vonatkozásában történő vizsgálata előtt az EUMSZ 49. cikk vonatkozásában kell megvizsgálni.

i) Az EUMSZ 49. cikk megsértésére alapított kifogásról

79 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik minden olyan, valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személy, tekintet nélkül annak állampolgárságára, aki valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedése alapján irányítást biztosító befolyással rendelkezik a társaság döntései felett, és meghatározhatja annak tevékenységét (lásd: 2014. december 18-i X-ítélet, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az adófizetésnek a CIRS 38. cikke (1) bekezdésében előírt elhalasztása kedvezménye ugyanezen rendelkezés b) pontjának értelmében azon feltételnek van alárendelve, hogy az a természetes személy, aki valamely vállalkozási és szakmai tevékenység gyakorlására rendelt vagyon egészét valamely társaságra ruházza át, e társaság tőkéjének legalább 50%-ával rendelkezzen.

81 Következésképpen a CIRS 38. cikkének (1) bekezdése a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik.

82 Ugyanezen rendelkezés előírja, hogy nincs helye adóköteles eredmény megállapításának a természetes személy által folytatott gazdasági vagy szakmai tevékenységgel kapcsolatos teljes vagyon átruházása révén történő társasági tőkeszolgáltatás alapján, ha a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontjában foglalt feltételek teljesülnek. A CIRS 38. cikke (1) bekezdése a) pontja megköveteli, hogy az a jogi személy, amelyre az átruházás történt, portugál területen található székhellyel és tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező társaság legyen. Amint azt a Portugál Köztársaság is megerősítette a tárgyalás során, ebben az esetben az adót az átvevő társaságtól szedik be a szóban forgó vagyoni elemek utólagos átruházásakor. Ezzel szemben, ha az átvevő társaság székhelye és tényleges ügyvezetésének helye nem portugál területen található, az átruházást végző természetes személy ki van zárva a CIRS 38. cikkének (1) bekezdésében előírt adókedvezményből, és köteles azonnal megfizetni az értéknövekedést terhelő adót.

83 Ebből az következik, hogy azon természetes személyek esetében, akik teljes vagyonukat egy olyan társaságra ruházzák át, amelynek székhelye és tényleges ügyvezetési helye portugál területen található, az értéknövekedést terhelő adót az átvevő társaságnak e vagyon elemeinek utólagos átruházásakor kell megfizetnie, míg azok a természetes személyek, akik az említett teljes vagyont egy olyan társaságra ruházzák át, amelynek székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye a Portugál Köztársaságtól eltérő tagállamban található, ezen átruházáskor kötelesek megfizetni az értéknövekedést terhelő adót.

84 Meg kell állapítani, hogy az ilyen adórendszer tehát, amely likviditási hátrányt von maga után egy olyan adóalany tekintetében, aki a szóban forgó teljes vagyont olyan társaságra ruházza át, amelynek székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye Portugálián kívül található, azon adóalanyhoz viszonyítva, aki olyan társaságra ruházza át ugyanezen vagyont, amelynek székhelye és tényleges ügyvezetési helye Portugáliában található, a letelepedéshez való jog gyakorlása korlátozásának minősül a jelen ítélet 37–40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.

85 Egyébiránt az iratokból nem tűnik ki, hogy ez a különbség objektív helyzetbeli különbséggel lenne magyarázható, ráadásul a Portugál Köztársaság nem is állította a Bíróság előtt, hogy erről lenne szó.

86 A letelepedésnek a Szerződésben garantált szabadsága korlátozásának igazolása érdekében a Portugál Köztársaság egyrészt a területiség elvének megfelelően a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére, másfelől pedig a gazdasági folytonosság biztosításának szükségességére hivatkozik.

87 Egyfelől, a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló célkitűzést illetően – a jelen ítélet 59. pontjában tett megállapításokra figyelemmel – meg kell állapítani, hogy a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a) pontja túlmegy a követett célkitűzés eléréséhez szükséges mértéken, mivel az adó azonnali beszedéséhez viszonyítva léteznek a letelepedés szabadságát kevésbé korlátozó intézkedések is.

88 E körülményekre figyelemmel, a letelepedés szabadságának a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a) pontjából eredő korlátozása nem igazolható a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztása biztosításának szükségességével.

89 Másfelől, a gazdasági folytonosság biztosításának szükségességére alapított jogalapot illetően a Portugál Köztársaság annak szükségességére hivatkozik, hogy az adófizetés elhalasztásának kedvezményét az átvevő társaság tekintetében fennálló bizonyos, az átruházott vagyoni elemek könyvelésbe vételére vonatkozó követelményeknek kell alárendelni. Márpedig e tagállam szerint e követelmények tiszteletben tartása harmonizációs intézkedések hiányában nem lenne biztosítva azon társaságok tekintetében, amelyek székhelye vagy tényleges ügyvezetési helye valamely más állam területén található, mivel az e társaságokat érintő adóztatási joghatóság nem a Portugál Köztársaságot, hanem a lakóhely szerinti államot illeti.

90 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az átvevő társaság tekintetében fennálló azon követelmény, miszerint székhelyének és tényleges ügyvezetési helyének portugál területen kell lennie, végső soron a portugál állam azon lehetőségének biztosítására irányul, hogy ténylegesen megadóztathassa a szóban forgó értéknövekedést. Márpedig, amint az a jelen ítélet 87. és 88. pontjában is megállapításra került, e célkitűzés nem igazolhatja a természetes személyek közötti, attól függően eltérő bánásmódot, hogy e személyek egy olyan társaságra ruházzák át szóban forgó teljes vagyonukat, amelynek székhelye és tényleges ügyvezetési helye a Portugál Köztársaság területén található, vagy egy olyan társaságra, amelynek székhelye vagy tényleges ügyvezetésének helye valamely más állam területén található, mivel e célkitűzés elérése anélkül is biztosítható, hogy meg kellene különböztetni egy tisztán belföldi helyzetet egy határokon átnyúló helyzettől. Ennek megfelelően, az említett pontokban kifejtett indokok alapján a letelepedésnek a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a) pontjából eredő korlátozása aránytalan e célkitűzéshez viszonyítva.

91 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a) pontja az EUMSZ 49. cikkben tiltott korlátozásnak minősül, és megalapozott a Bizottságnak az arra alapított kifogása, hogy az érintett tagállam nem teljesítette az EUM-Szerződés e cikkéből eredő kötelezettségeit.

ii) Az EGT-megállapodás 31. cikkének megsértésére alapított kifogásról

92 A Portugál Köztársaság nem fejtette ki azokat az indokokat, amelyek alapján nem lennének alkalmazhatók ugyanolyan módon a letelepedésnek az EGT-megállapodásban biztosított szabadságára az arra vonatkozó megfontolások, hogy az EUM-Szerződésben biztosított letelepedés szabadsága gyakorlásának korlátozása nem került igazolásra, és amelyek a jelen ítélet 87–90. pontjában tett megállapításokhoz vezettek.

93 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a CIRS 38. cikke (1) bekezdésének a) pontja az EGT-megállapodás 31. cikkében tiltott korlátozásnak minősül, és megalapozott a Bizottságnak az arra alapított kifogása, hogy az érintett tagállam nem teljesítette az említett cikkből eredő kötelezettségeit.

94 A fenti megfontolások összessége alapján meg kell állapítani, hogy:

– a Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a CIRS 10. cikke (9) bekezdésének a) pontját, amelynek értelmében egy olyan adóalany tekintetében, aki elveszíti belföldi illetőségét portugál területen, az ezen illetőség elveszítésének évére vonatkozó adózás érdekében az értéknövekedés kategóriájába kell beszámítani azt az összeget, amely az említett törvénykönyv 10. cikkének (8) bekezdése értelmében nem került megadóztatásra társasági részesedések cseréje során – nem teljesítette az EUMSZ 21. cikkből, az EUMSZ 45. cikkből és az EUMSZ 49. cikkből, valamint az EGT-megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit, és

– a Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta ugyanezen törvénykönyv 38. cikke (1) bekezdésének a) pontját, amely az adófizetés halasztásának az e rendelkezésben előírt kedvezményét azon természetes személyek számára tartja fenn, akik valamely vállalkozási és szakmai tevékenység gyakorlására rendelt vagyon egészét valamely olyan társaságra ruházzák át, amelynek a létesítő okirat szerinti székhelye és tényleges ügyvezetésének helye portugál területen található – nem teljesítette az EUMSZ 49. cikkből, valamint az EGT-megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

95 A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

96 A jelen ügyben a Portugál Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően a saját költségeinek viselésén kívül a Bizottság részéről felmerült költségek viselésére is kötelezni kell.

97 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése értelmében az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. A Németországi Szövetségi Köztársaság tehát maga viseli saját költségeit.

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

1) A Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvénykönyv) 10. cikke (9) bekezdésének a) pontját, amelynek értelmében egy olyan adóalany tekintetében, aki elveszíti belföldi illetőségét portugál területen, az ezen illetőség elveszítésének évére vonatkozó adózás érdekében az értéknövekedés kategóriájába kell beszámítani azt az összeget, amely az említett törvénykönyv 10. cikkének (8) bekezdése értelmében nem került megadóztatásra társasági részesedések cseréje során – nem teljesítette az EUMSZ 21. cikkből, az EUMSZ 45. cikkből és az EUMSZ 49. cikkből, valamint az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta ugyanezen törvénykönyv 38. cikke (1) bekezdésének a) pontját, amely az adófizetés halasztásának az e rendelkezésben előírt kedvezményét azon természetes személyek számára tartja fenn, akik valamely vállalkozási és szakmai tevékenység gyakorlására rendelt vagyon egészét valamely olyan társaságra ruházzák át, amelynek a létesítő okirat szerinti székhelye és tényleges ügyvezetésének helye portugál területen található – nem teljesítette az EUMSZ 49. cikkből, valamint az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

3) A Portugál Köztársaság a saját költségein kívül az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket is viseli.

4) A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Aláírások