A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2011. április 7.*

A C-20/09. sz. ügyben,

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

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

felperesnek

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

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: portugál.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, A. Rosas (előadó), U. Lõhmus és P. Lindh bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

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

a főtanácsnok indítványának a 2010. június 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a 2005. július 29-i 39-A/2005. sz. törvénnyel (*Diário da República* I., A. sorozat, 145. szám, 2005. július 29.) bevezetett adójogi szabályozás keretében kizárólag a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok vonatkozásában tett lehetővé kedvezményes adóügyi bánásmódot – nem teljesítette az EK 56. cikkből és az Európai Gazdasági Térség létrehozásáról

szóló Megállapodás (HL 1994. L 1., 1. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az EGT-Megállapodás

2 Az EGT-Megállapodás 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között a[z Európai Közösség] tagállamaiban vagy az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA)] állam[ai]ban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

3 A hivatkozott, „A tőke szabad mozgása” címet viselő XII. melléklet a Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelvre (HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet 1. kötet 10. o.) utal.

A nemzeti jog

4 A 2004. december 31-én Portugália területén kívül található vagyontárgyak adórendezési szabályozásának kivételes rendszerét („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"; a továbbiakban: KAR) a 39-A/2005. sz. törvény vezette be.

5 A KAR 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [KAR] a betétekből, letéti jegyekből, értékpapírokból és egyéb pénzügyi eszközökből álló, 2004. december 31-én Portugália területén kívül található vagyontárgyakra alkalmazandó, az »élet« üzletágba tartozó, befektetési alapokhoz kapcsolódó biztosítási kötvényeket és az »élet« üzletágba tartozó tőkésítési műveleteket is beleértve."

6 A KAR 2. cikkének (1) bekezdése értelmében ez az 1. cikkben felsorolt vagyontárgyakat birtokoló természetes személyekre vonatkozik.

7 A KAR 2. cikkének (2) bekezdése előírja:

„A jelen rendszer keretében az adóalanyoknak:

a) be kell nyújtaniuk az 5. cikkben előírt adórendezési szabályozásra vonatkozó bevallást;

b) meg kell fizetniük az (1) bekezdésben előírt bevallásban szereplő vagyontárgyak értékére számított 5 %-os adókulcs alkalmazásának megfelelő összeget."

8 A KAR 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A rendkívüli adórendezés során tett bevallás, amelyre a 2. cikk (2) bekezdésének a) pontja hivatkozik, a pénzügyminiszter által jóváhagyott mintát követi, és ehhez csatolni kell az ebben felsorolt vagyontárgyak tulajdonát, letétét, illetve bejegyzését bizonyító okiratokat.

(2) A rendkívüli adórendezés során tett bevallást 2005. december 16-ig kell benyújtani a Banco de Portugalhoz, vagy más, Portugáliában letelepedett bankhoz.

(3) A 2. cikk (2) bekezdésének b) pontjában előírt fizetést a [jelen cikk] (2) bekezdésében felsorolt szervezeteknél kell teljesíteni a [hivatkozott 2. cikk] (2) bekezdésének a) pontjában szereplő bevallás benyújtásával egyidőben, illetve az ezt követő 10 munkanapon belül a hivatkozott bevallás kézhezvételének időpontjától számítva.

(4) Az eljáró pénzügyi szervezet a fizetés során a bevallást tévő számára a bevallás benyújtását és a vonatkozó fizetést igazoló névre szóló okiratot ad ki.

(5) A jelen törvény keretein belül a rendkívüli adórendezés során tett bevallás semmiképpen nem használható fel bizonyítékként vagy figyelembe veendő tényezőként semmiféle adójogi, büntető- vagy szabálysértési eljárásban, az eljáró bankok kötelesek garantálni a benyújtott adatok titkosságát.

(6) Amennyiben a bevallást nem közvetlenül a Banco de Portugalhoz nyújtják be, illetve nem ide teljesítik közvetlenül a fizetést, az eljáró bank a bevallás benyújtását követő 10 munkanapon belül köteles a Banco de Portugalnak megküldeni a hivatkozott bevallást és a bizonyító okirat másolatát.

(7) A (6) bekezdésben előírt esetekben az eljáró bank köteles a kapott összegeket a Banco de Portugalnak átutalni a szóban forgó fizetést követő 10 munkanapon belül."

9 A KAR 6. cikke előírja

„(1) Ha a rendkívüli adórendezés során tett bevallás tárgyát alkotó egyes vagyontárgyakat vagy valamennyi vagyontárgyat portugál állampapírok testesítik meg, a 2. cikk (2) bekezdésének b) pontjában előírt adókulcs a felére csökken az ezen állampapíroknak megfelelő rész tekintetében.

(2) Az adókulcsnak az előző bekezdésben előírt csökkentését más vagyontárgyakra is alkalmazni kell, ha ezek értékét a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásának időpontjáig portugál állampapírokba fektetik.

(3) Részleges újrabefektetés esetén az adókulcs csökkentése kizárólag az újra befektetett részre vonatkozik.

(4) A jelen cikkben előírt rendszer kedvezményében részesülő portugál állampapíroknak a bevallást tévő tulajdonában kell maradniuk a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásától számítva legalább három évig, ezek megszerzésének időpontjától függetlenül.

(5) Az előző bekezdésben előírt minimális birtokolási időszak tiszteletben nem tartása a 2. cikk (2) bekezdésének b) pontjában előírt adókulcs alkalmazásából eredő összeghez viszonyított különbözet megfizetését vonja maga után, a vonatkozó, 5 százalékponttal növelt kompenzációs kamatokkal növelve."

A pert megelőző eljárás

10 Egy panaszt követően a Bizottság 2005. december 19-én felszólító levelet küldött a Portugál Köztársaságnak, mivel úgy ítélte meg, hogy e tagállam nem teljesítette az EK 56. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit, mivel a KAR keretében kedvezőbb adókulcsot alkalmazott a vagyontárgyakra, ha portugál állampapírokról vagy legkésőbb a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásáig ilyen állampapírokba fektetett vagyontárgyakról volt szó (a továbbiakban: vitatott szabályozás).

11 2006. február 27-i levelében a Portugál Köztársaság a KAR hatályvesztésére vonatkozó előzetes kérdést vetett fel. E tagállam szerint, tekintettel a KAR hatályának megszűnésére, és arra, hogy hatályát nem hosszabbították meg, és ezzel a vitatott szabályozást sem, a felszólítás okafogyott volt, mivel a hivatkozott kötelezettségszegést

megtestesítő jogszabály már nem létezett. Az ügy érdemét illetően e tagállam úgy ítélte meg, hogy az uniós joggal való semmiféle összeegyeztethetetlenség nem volt megállapítható, mindenesetre a vitatott szabályozást az uniós jog által elismert közérdeken alapuló okok, nevezetesen az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem indokolták.

12 A Bizottság, mivel e választ nem tartotta kielégítőnek 2007. május 11-én indokolással ellátott véleményt intézett a Portugál Köztársasághoz, amelyben vitatta a KAR hatályvesztésére vonatkozó előzetes kérdés relevanciáját, és azt rótta fel e tagállamnak, hogy kizárólag az e tagállam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat részesítette kedvezményes adóügyi bánásmódban. A Bizottság felszólította a Portugál Köztársaságot, hogy a kézhezvételtől számított két hónapon belül hozza meg a hivatkozott véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket.

13 Mivel a Portugál Köztársaság a hivatkozott indokolással ellátott véleményre válaszolva fenntartotta előző álláspontját, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

14 A Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság által benyújtott kereset két ok miatt elfogadhatatlan. Egyrészt, eltérés van a jelen ítélet 10., illetve 12. pontjában hivatkozott felszólító levél és indokolással ellátott vélemény között. Másrészt, mivel a KAR, tehát a vitatott szabályozás hatályát vesztette, a kereset okafogyottá vált.

A felszólító levél és az indokolással ellátott vélemény közötti eltérésre alapított elfogadhatatlansági kifogásról

– A felek érvei

15 A Portugál Köztársaság szerint a Bizottság csak a 2007. május 11-én, tehát a vitatott szabályozás 2005-ben történt hatályvesztését követően küldött indokolással ellátott véleményben fejtette ki, hogy a hivatkozott kötelezettségszegés lényege a portugál állampapírokkal szembeni, nem az egyéb vagyontárgyakhoz viszonyított kedvezményes adóügyi bánásmód, amint az a 2005. december 19-én küldött felszólító levélben állt, hanem kizárólag a más tagállamok és az EGT-Megállapodásban részes más államok államadósságát megtestesítő értékpapírokhoz viszonyított kedvezőbb bánásmód. Következésképpen a kötelezettségszegésnek a hivatkozott indokolással ellátott véleményben részletezett tárgya nem azonos a felszólító levélben körülhatárolt tárggyal.

16 A Bizottság úgy ítéli meg, hogy nincs semmi eltérés a fent hivatkozott felszólító levél és az indokolással ellátott vélemény között a szóban forgó kötelezettségszegés tárgyát illetően. A Bizottság a Portugál Köztársaságnak az e felszólító levélre adott válaszát követően pontosította kifogását az indokolással ellátott véleményben anélkül, hogy ez bármely módon befolyásolná a hivatkozott felszólító levélben megfogalmazott kifogásokat. A jelen kereset súlypontját alkotó kifogás már szükségszerűen szerepelt ez utóbbiban.

– A Bíróság álláspontja

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a pert megelőző eljárásnak az a célja, hogy alkalmat biztosítson az illető tagállam számára egyrészt az uniós jogból eredő

kötelezettségei teljesítésére, másrészt pedig a Bizottság által megfogalmazott kifogások ellen védekezésül felhozott jogalapok hatékony érvényesítésére (lásd különösen a C-152/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3463. o.] 23. pontját, a C-476/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-9855. o.] 46. pontját és a C-337/05. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. április 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2173. o.] 19. pontját).

18 Ezen eljárás szabályszerűsége nemcsak az érintett tagállam jogai védelmének lényeges, az EUMSZ-ben előírt biztosítéka, hanem annak is, hogy az esetleges peres eljárás tárgya világosan körülhatárolt legyen (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 46. pontját, valamint a C-442/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2413. o.] 22. pontját.

19 E célkitűzésből következik, hogy a felszólító levél célja egyrészről az, hogy a jogvita tárgyát körülhatárolja, és az észrevételeinek megtételére felszólított tagállam számára megjelölje a védekezésének előkészítéséhez szükséges elemeket, másrészről pedig, hogy lehetővé tegye számára a szabályoknak való megfelelést a Bírósághoz fordulást megelőzően (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 47. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet 22. pontját).

20 Arra is emlékeztetni kell, hogy noha az indokolással ellátott véleménynek tartalmaznia kell azon okok összefüggő és részletes kifejtését, amelyek a Bizottságot arra a meggyőződésre vezették, hogy az érintett tagállam nem teljesítette valamely, a Szerződésből eredő kötelezettségét, a felszólító levéltől nem várható olyan szigorú pontosság, mint az indokolással ellátott véleménytől, mivel az szükségképpen csak a kifogások első tömör összefoglalását tartalmazhatja. Semmi sem akadályozza meg tehát abban a Bizottságot, hogy az indokolással ellátott véleményben részletesebben kifejtse azon kifogásokat, amelyeket a felszólító levélben általánosabb módon már érvényesített (lásd különösen a 74/82. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 1984. január 31-én hozott ítélet [EBHT 1984., 317. o.] 20. pontját, a 274/83. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1985. március 28-án hozott ítélet [EBHT 1985., 1077. o.] 21. pontját és

a C-358/01. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13145. o.] 29. pontját).

21 A jelen ügyben a felszólító levél lehetővé tette, hogy a Portugál Köztársaság tájékozódjon az ellene felhozott kifogások jellegéről, megadva számára a lehetőséget, hogy védekezését előterjessze. A felszólító levélben a Bizottság valóban a portugál államadósságot megtestesítő értékapírokkal szembeni, a KAR-ban szereplő egyéb vagyontárgyakhoz viszonyítottan kedvezőbb adóügyi bánásmódot hasonlítja össze, míg az indokolással ellátott véleményben kizárólag ezen értékpapírokat hasonlítja össze más tagállamok és az EGT-Megállapodásban részes egyéb államok által kibocsátott értékpapírokkal. Mindenesetre, amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 21. pontjában, az is igaz, hogy a hivatkozott vagyontárgyak általánosabb fogalmat alkotnak, mint az államadósságot megtestesítő értékpapírok, és szükségszerűen magukban foglalják ez utóbbiakat.

22 Következésképpen a Bizottság az indokolással ellátott véleményben csak pontosította a felszólító levélben kifejtett kifogást. Ily módon eljárva a jogvita tárgyát a portugál államadósságot megtestesítő értékpapírokkal szembeni, a más tagállamok vagy az EGT-Megállapodásban részes egyéb államok államadósságát megtestesítő értékpapírokhoz viszonyított kedvezőbb adóügyi bánásmódként írta körül, anélkül hogy kiterjesztette volna a szóban forgó tárgyat (lásd ebben az értelemben a C-365/97. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1999. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7773. o.] 25. pontját és analógia útján a C-221/04. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2006. május 18-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-4515. o.] 33. pontját).

23 Következésképpen a felszólító levél és az indokolással ellátott vélemény közötti eltérésre alapított, a Portugál Köztársaság által hivatkozott elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

A kereset okafogyottságán alapuló elfogadhatatlansági kifogásról

– A felek érvei

24 A Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a kereset okafogyottság miatt elfogadhatatlan. A KAR nagyon korlátozottan került alkalmazásra, mivel az ilyen jellegű korlátozás alapvető volt az általa követett célkitűzés, nevezetesen az adóalanyoknak az adójogi helyzetük rendezésére történő ösztönzése tekintetében.

25 Márpedig az EK 226. cikk értelmében benyújtott kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset elfogadhatatlan, ha az uniós jogból eredő kötelezettségek megsértése már nem áll fenn az indokolással ellátott véleményben kitűzött határidő elteltekor. Ez pontosan a jelen ügyre jellemző, mivel a vitatott szabályozás alkalmazásának lehetősége 2005. végén megszűnt. A hivatkozott szabályozás által nyújtott kedvezmény ugyanis az adórendezés okán fizetendő összeg megfizetésének feltételétől függött, amelyet a KAR 5. cikkének (2) és (3) bekezdése értelmében a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtását követő tíz munkanapon belül kellett teljesíteni, amely benyújtásnak legkésőbb 2005. december 16-án kellett megtörténnie.

26 A jelen esetben nem állt fenn semmiféle tartós helyzet. A kisebb vagy nagyobb összeg teljes megfizetése ugyanis egyszeri tény. A kedvezőbb adóügyi elbánásban nem részesült személyek által elszenvedett pénzügyi hátrány megszűnt a KAR-ban rögzített adókulcs alkalmazásából eredő összeg megfizetésekor. Ez az az időpont, amely jogi tekintetben releváns annak vizsgálata vonatkozásában, hogy a hivatkozott kötelezettségszegés már véget ért-e az indokolással ellátott véleményben kitűzött határidő eltelte előtt.

27 Állításának alátámasztására a Portugál Köztársaság többek között a C-508/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-3969. o.) 73. pontjára hivatkozik, amely szerint az olyan kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset, amely az indokolással ellátott véleményben rögzített határidő lejártakor már nem áll fenn, tárgytalanság miatt elfogadhatatlan.

28 A Bizottság ezzel szemben úgy ítéli meg, hogy a jelen kereset elfogadható.

29 Azt állítja, hogy a Portugál Köztársaság nem önkéntesen szüntette meg a kötelezettségszegést azért, hogy helyreállítsa a jogszerűséget. A KAR azért nincs már hatályban, mert kezdettől és jellegénél fogva ez a szabályozás átmeneti volt. A kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárás annak megállapítása céljából, hogy valamely tagállam megszegte-e kötelezettségeit, még akkor is lefolytatható, ha a szóban forgó helyzet már nem áll fenn, feltéve hogy az eljárás lefolytatásához továbbra is fűződik valamilyen érdek. A Bizottság szerint ezen érdek különösen akkor áll fenn továbbra is, ha valamely átmeneti intézkedés joghatásai tartós jellegűek. Márpedig azok a személyek, akik nem részesültek a kedvezőbb adóügyi bánásmódban, pénzügyileg hátrányosabb helyzetben maradnak azokhoz képest, akik megkapták ezt a lehetőséget. Valamely joghatás azon tény okán lesz tartós, hogy fennmarad, még ha nem is ismétlődik meg.

30 A tárgyalás során a Bizottság kifejtette, hogy a szóban forgó szabályozás joghatásainak tartós jellegét egy kiegészítő tényező, nevezetesen az a kötelezettség bizonyítja, hogy a portugál államadósságot megtestesítő értékpapírok azon birtokosainak, akik a KAR-ban megállapítottnál kedvezőbb adókulcs alkalmazásának kedvezményében akartak részesülni, a KAR 6. cikkének (4) bekezdése értelmében legalább a rendkívüli adórendezés során tett bevallásuk benyújtásától számított három évig meg kellett őrizniük ezen értékpapírokat.

A Bíróság értékelése

31 Először is arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a kötelezettségszegés fennállását a tagállamnak az indokolással ellátott véleményben rögzített határidő leteltének időpontjában fennálló helyzete alapján kell megítélni (lásd különösen a C-525/03. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9405. o.] 14. pontját és a C-456/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10517. o.] 15. pontját).

32 A jelen ügyben az indokolással ellátott véleményben az ebben foglaltaknak való megfelelés tekintetében a Portugál Köztársaság számára kitűzött határidő 2007. július hónapjának során járt le.

33 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a vitatott szabályozás továbbra is keletkeztetett-e joghatásokat (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet 16. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2006. május 18-án hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet 16. pontját).

34 E tekintetben a KAR-ból az következik, hogy az ebben foglalt kedvezmény az adórendezés okán fizetendő összeg egésze megfizetésének feltételéhez kötődött, amelyet a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásától számított tíz munkanapon belül kellett teljesíteni. E benyújtásnak a KAR 5. cikkének (2) bekezdése értelmében legkésőbb 2005. december 16-án meg kellett történnie.

35 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a kedvező adóügyi bánásmódban részesülni szándékozó adóalanyok által birtokolt, a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapíroknak a KAR 6. cikkének (4) és (5) bekezdése értelmében legalább a rendkívüli adórendezés során tett bevallásuk benyújtásától számított három évig ezen adóalanyok tulajdonában kellett maradniuk, függetlenül ezek megszerzésének

időpontjától, ellenkező esetben a szóban forgó adóalanyoknak meg kellett fizetniük az általános adókulcs alkalmazásából eredő összeg és a kedvezményes adókulcs alapján fizetett összeg közötti különözetet, a vonatkozó, 5 százalékponttal növelt kompenzációs kamatokkal növelve.

36 Amint arrra a főtanácsnok rámutat indítványának 49. pontjában, a kedvezményes adóügyi bánásmód ily módon csak a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásától számított hároméves határidő elteltét követően volt megszerezhető, azaz legkorábban 2008 júliusának vége és legkésőbb 2008. december 16-a között.

37 Meg kell továbbá állapítani, hogy a KAR 6. cikkének (5) bekezdése biztosította e tagállam számára annak lehetőségét, hogy a KAR időbeli hatályán túl alkalmazza a kompenzációs kamatokkal növelt 5 %-os általános adókulcsot azon adóalanyokkal szemben, akik a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő állampapírokat – amelyek birtoklása igazolta a 2,5 %-os adókulcs alkalmazását – a KAR 6. cikkének (4) bekezdésében előírt hároméves időszak során értékesítették. Következésképpen a Portugál Köztársaság 2008. december 16-ig rendelkezett annak lehetőségével, hogy a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat értékesítő adóalanyokkal szemben eltérő bánásmódot alkalmazzon az ezen értékpapírokat megtartó adóalanyokhoz viszonyítva. Meg kell tehát állapítani, hogy ez a lehetőség még alkalmazható volt az indokolással ellátott véleményben az ebben foglaltaknak való megfelelés tekintetében kitűzött határidő lejártakor.

38 Ebből következik, hogy a vitatott szabályozás az indokolással ellátott véleményben kitűzött határidő elteltének időpontjában továbbra is keletkeztetett joghatásokat.

39 A tárgyalás során a Portugál Köztársaság lényegében azt állította, hogy a Bizottság nem azt rótta fel vele szemben, hogy a kedvezményes adórendezésre vonatkozó adókulcs alkalmazásának helyt adó, a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok három éven keresztül történő megtartását írta elő, hanem

csak arra szólította fel, hogy a kedvezményes bánásmódot más tagállamok, illetve az EGT-Megállapodásban részes más államok által kibocsátott értékpapírokra is terjessze ki. Márpedig az alperes tagállam szerint a szóban forgó kötelezettség nem előnyt, hanem terhet jelent az érintett adóalanyok számára.

40 Hangsúlyozni kell ugyanakkor, hogy a Portugál Köztársaság ezen érvelése nem tűnik relevánsnak annak meghatározása tekintetében, hogy a vitatott szabályozás joghatásai megszűntek-e, vagy sem az indokolással ellátott véleményben kitűzött határidő elteltekor.

41 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság feladata, hogy hivatalból és közérdekből felügyelje az uniós jog tagállamok általi alkalmazását, és állapítsa meg az abból eredő kötelezettségek esetleges megszegését, a kötelezettségszegés abbahagyása érdekében (lásd a C-333/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 2001., I-1025. o.] 23. pontját és a C-394/02. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4713. o.] 15. pontját). Márpedig a jelen ügyben a Bizottság joggal szorítkozott arra, hogy a Bíróságot a hivatkozott kötelezettségszegés megállapítására, illetve arra kérje, hogy szólítsa fel a Portugál Köztársaságot a kötelezettségszegés abbahagyására, anélkül hogy a feltételezetten megsértett egyenlő bánásmódra irányuló magatartás tanúsítására kötelezné.

42 A fentiek összességére tekintettel, és anélkül, hogy a Bíróságnak határoznia kellene a Bizottság azon érveléséről, miszerint az a pénzügyi hátrány, amelyet a kedvezményes adóügyi bánásmódban nem részesülő személyek szenvednek el az e lehetőséget megszerzett személyekhez viszonyítva, mint ilyen, a vitatott rendszer tartós joghatásának minősül, meg kell állapítani, hogy e szabályozás továbbra is joghatásokat keletkeztetett a kereset elfogadhatósága tekintetében releváns időpontban, ily módon a kereset okafogyottságán alapuló elfogadhatatlansági jogalapot el kell utasítani.

Az ügy érdeméről

A felek érvei

43 A Bizottság azt rója fel a Portugál Köztársasággal szemben, hogy megsértette az EK 56. cikket és az EGT-Megállapodás 40. cikkét, mivel a KAR keretében a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat illetően kedvezményes adóügyi bánásmódt írt elő.

44 A Bizottság rámutat, hogy a KAR 2. és 6. cikke alkalmazásával a rendkívüli adórendezés során tett bevallásban szereplő vagyontárgyakra alkalmazandó 5 %-os adókulcsot 2,5 %-ra csökkentették mind a portugál államadósságot megtestesítő értékpapírok, mind pedig egyéb vagyontárgyak tekintetében, ha értéküket ilyen értékpapírokba fektették be újra a hivatkozott bevallás benyújtása előtt.

45 Jóllehet nem vitatja azt a tényt, hogy az államadósságokat megtestesítő értékpapírok kedvezményes adóügyi bánásmódban részesülhetnek, a Bizottság azt állítja, hogy kizárólag a portugál állampapírokban lévő, a rendkívüli adórendezésben szereplő vagyontárgyakra alkalmazandó alacsonyabb adókulcs az, amely a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk által tiltott korlátozását valósítja meg, mivel azon adóalanyok számára, akik a KAR által biztosított kedvezményben részesülhettek, kevésbé vonzóvá vált, hogy a rendkívüli adórendezésben szereplő vagyontárgyaikat a portugál állam értékpapírjaitól eltérő formában tartsák. Márpedig egy olyan nemzeti adójogi rendelkezés, amely alkalmas arra, hogy a más tagállamban történő befektetésektől visszatartsa az adóalanyokat, a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk szerinti korlátozását valósítja meg a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 70. pontja értelmében. A Bizottság szerint az ilyen korlátozás nem igazolható az EK 58. cikk (1) bekezdése alapján.

46 Állításának alátámasztására a Bizottság a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletre (EBHT 2000., I-4071. o., 43. és 44. pont) hivatkozik. Nem igazolható objektív módon a rendkívüli adórendezési szabályozásban két eltérő adókulcs alkalmazása, mivel az érintett adóalanyok azonos helyzetben vannak, amely helyzetet adóügyi helyzetük rendezésére irányuló akaratuk jellemez.

47 Válaszbeadványában a Bizottság előadja, hogy a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) nem teszi lehetővé a portugál állam által kibocsátott értékpapírok vonatkozásában előírt kedvezményes bánásmód igazolását.

48 A Portugál Köztársaság úgy ítéli meg, hogy a vitatott szabályozás igazolt az általa követett közérdekű cél, nevezetesen az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelem tekintetében. E körülményekre figyelemmel az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontjára hivatkozik, előadva, hogy a vitatott szabályozás megfelel a hivatkozott cikk (3) bekezdésének is, és a közérdeken alapuló kényszerítő indok fogalmára is hivatkozik, a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletre (EBHT 2004., I-7063. o., 27. pont) utalva.

49 A Portugál Köztársaság emlékeztet arra, hogy a KAR a Portugáliában az adó alól kivont vagyontárgyak adójogi rendezésének céljából került bevezetésre. E körülmények között a 2,5 %-os, illetve az 5 %-os adókulcs alkalmazása valójában az érintett személyek adóügyi helyzete „rendezése költségének" minősült. E fizetés olyan kompenzációs összeg formáját öltötte magára, amely lehetővé tette a portugál állammal szembeni adójogi kötelezettségek megszűnését a bevallások tárgyát képező vagyontárgyak tekintetében.

50 Ez a kártérítés jellegű funkció igazolja, hogy kedvezményes adórendezési költség kizárólag a portugál állampapírok esetében került előírásra, mivel a KAR keretében e tagállam adóbevételeit vették figyelembe, az érintett vagyontárgyakra vonatkozó

adójogi kötelezettségek megszűnésének ténye okán. A portugál állam ily módon közvetetten rendelkezett a hozzá beérkező adóbevételekkel.

51 Továbbá, az adókulcs csökkentésének perspektívája alkalmas volt a KAR-hoz történő szélesebb körű csatlakozás kiváltására, ami hozzájárult az adócsalás és az adóelkerülés elleni hatékonyabb küzdelemhez.

52 Következésképpen, a vitatott szabályozás összeegyeztethető az uniós joggal, és arányos a kitűzött céllal, mivel ez az értékpapírok egy kellően körülhatárolt kategóriájára irányult, és semmiképpen nem okozta a piacok szegmentációját.

53 A Portugál Köztársaság a 2003/48 irányelvre is hivatkozik. Ezen irányelv, amely lehetővé teszi az ilyen különbségtételt a közigazgatási intézmények által kibocsátott hitelviszonyt megtestesítő átruházható értékpapírok esetében, ennélfogva a KAR kidolgozása során is jogszerűnek tekintették a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok tulajdonosai számára előírt kedvezményes bánásmódot.

A Bíróság álláspontja

– A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

54 Emlékeztetni kell arra, hogy a valamely tagállam által elfogadott azon intézkedések, amelyek olyan jellegűek, hogy visszatartsák az e tagállamban illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy más tagállamokban hitelt vegyenek fel vagy befektessenek, a

tőke szabad mozgása korlátozásának minősölnek az EK 56. cikk értelmében (lásd ebben az értelemben a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 10. pontját, a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.] 26. pontját és a C-439/97. sz. Sandoz-ügyben 1999. október 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7041. o.] 19. pontját).

55 Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat birtokoló adóalanyok a KAR 6. cikkének (1) bekezdésében előírt kedvezményes adóügyi bánásmódban részesülhettek a más tagállamok által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok birtokosaihoz viszonyítva. Ugyanis, míg ez utóbbiaknak a rendkívüli adórendezés során tett bevallásukban szereplő vagyontárgyakat terhelő 5 %-os adókulcs alkalmazásából eredő összeget kellett megfizetniük, a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokba befektető adóalanyokra viszont az ezen értékpapíroknak megfelelő rész tekintetében csak 5 %-os csökkentett adókulcs vonatkozott. Továbbá a KAR 6. cikkének (2) bekezdése értelmében ezt a csökkentett adókulcsot kellett alkalmazni valamennyi olyan bevallott vagyontárgy tekintetében, amelyek értékét portugál állampapírokba fektették be a rendkívüli adórendezés során tett bevallás benyújtásakor.

56 Ily módon, a vitatott szabályozás attól függően, hogy az adóalanyok a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat vagy más tagállamok államadósságát megtestesítő értékpapírokat birtokoltak-e, ez utóbbi csoport tekintetében hátrányosabb eltérő bánásmódot írt elő Ez a bánásmódbeli eltérés tehát alkalmas arra, hogy visszatartsa az adóalanyokat attól, hogy más tagállamok által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokba fektessenek be, illetve hogy ezeket megtartsák.

57 Ebből következik, hogy a vitatott szabályozás a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

– A tőke szabad mozgása korlátozásának igazolásáról

58 Meg kell vizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának ily módon megállapított korlátozása igazolható-e objektív módon az uniós jog által elismert jogos érdekekkel.

59 Amint azt a Bíróság már többször megállapította, a tőke szabad mozgásának valamely nemzeti jogszabály általi korlátozása kizárólag az EK 58. cikkben felsorolt indokok egyike, illetve a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerinti közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal igazolható (lásd ebben az értelemben a C-367/98. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2002. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-4731. o.] 49. pontját és a C-274/06. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet 35. pontját).

60 Nem vitatott, hogy az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemnek a Portugál Köztársaság által hivatkozott célkitűzései igazolhatják a tőke szabad mozgásának korlátozását (lásd ebben az értelemben, az adóelkerülés elleni küzdelmet illetően a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 39. pontját és az adócsalás elleni küzdelmet illetően a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 55. pontját).

61 Ehhez azonban az is szükséges, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél elérésére, és ne haladja meg az ehhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet 57. pontját).

62 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – még azt feltételezve is, hogy a KAR által végrehajtott rendkívüli adórendezés általánosságban hozzájárult az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem célkitűzésének megvalósításához – úgy tűnik, hogy mivel

a vitatott szabályozás a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokat illetően a más tagállamok által kibocsátottakhoz viszonyítva eltérő bánásmódot ír elő, nem teljesíti e követelményeket.

63 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy e szabályozás a hivatkozott rendkívüli adómegállapítás keretében eltérő adókulcsot alkalmazott az adórendezés során attól függően, hogy a bevallott vagyontárgyak a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok vagy más tagállamok által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok voltak-e, míg a KAR egyéb, az adójogi helyzetüket rendezni kívánó adóalanyokra alkalmazandó szabályait a vagyontárgyak származási államától függetlenül kellett alkalmazni.

64 A Portugál Köztársaság azon érvelését illetően, miszerint az adókulcsok közötti ezen eltérést az a tény igazolja, hogy az ilyen adókulcs alkalmazásának megfelelő összeg megfizetése olyan kompenzációs összegnek tekinthető, amely lényegében a más tagállamok által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokba történő, a rendkívüli adórendezés körébe eső befektetésekre vonatkozóan magasabb lehet, meg kell állapítani – amint azt a főtanácsnok hangsúlyozta indítványának 89. pontjában –, hogy ez az érvelés valójában a tőke szabad mozgását korlátozó intézkedést egy tisztán gazdasági jellegű céllal, nevezetesen a tagállam adóbevétel-kiesésének ellensúlyozásával kívánja igazolni.

65 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében egy tisztán gazdasági jellegű célkitűzés nem képezhet olyan nyomós közérdeket, amely igazolhatná a Szerződés által biztosított alapvető szabadság korlátozását (lásd ebben az értelemben a C-120/95. sz. Decker-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1831. o.] 39. pontját; a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 48. pontját és a C-171/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2010. július 8-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-6817. o.] 71. pontját).

66 A Portugál Köztársaság azon érvelését illetően, miszerint a 2003/48 irányelv lehetővé teszi a közigazgatási intézmények által kibocsátott hitelviszonyt megtestesítő

átruházható értékpapírok és a magánszemélyek által kibocsátott ilyen értékpapírok közötti eltérő bánásmód igazolását, meg kell állapítani, hogy – még azt feltételezve is, hogy a hivatkozott irányelv feljogosítja az intézményt az ilyen bánásmódra – ez nem igazolhatja az azonos jellegű értékpapírokkal, nevezetesen, a jelen ügyben, a portugál állam által, illetve a más tagállamok által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírokkal szembeni eltérő bánásmódot.

67 Ebből következik, hogy a tőke szabad mozgásának a vitatott szabályozásból eredő korlátozását nem igazolhatják a Portugál Köztársaság által hivatkozott indokok.

68 Mivel az EGT-Megállapodás 40. cikkének rendelkezései ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései (lásd a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4873. o.] 33. pontját és a C-562/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-9553. o.] 67. pontját), a fenti megfontolások összessége, a jelen ügyben szereplő körülményekhez hasonló körülmények között, *mutatis mutandis* átültethető a hivatkozott 40. cikkre.

69 Következésképpen a Bizottság által benyújtott keresetet megalapozottnak kell minősíteni.

70 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a 39-A/2005. sz. törvénnyel bevezetett kivételes adórendezési szabályozás keretében kizárólag a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok vonatkozásában tett lehetővé kedvezményes adóügyi bánásmódot – nem teljesítette az EK 56. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

71 A Bíróság eljárási szabályzata 69. cikkének 2. §-a alapján, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Portugál Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

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

1) A Portugál Köztársaság – mivel a 2005. július 29-i 39-A/2005. sz. törvénnyel („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não seencontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004") a 2004. december 31-én Portugália területén kívül található vagyontárgyak tekintetében bevezetett kivételes adórendezési szabályozás keretében kizárólag a portugál állam által kibocsátott államadósságot megtestesítő értékpapírok vonatkozásában tett lehetővé kedvezményes adóügyi bánásmódot – nem teljesítette az EK 56. cikkből és az Európai Gazdasági Térség létrehozásáról szóló, 1992. május 2-i Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Portugál Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások