N

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. március 30. [1]

I – Bevezetés

1. Az alapeljárásban N. a jelentős vállalati részesedések értéknövekedése utáni jövedelemadónak a lakóhely másik tagállamba történő áthelyezésekor történő megállapítását és beszedésének módját kifogásolja. Az alapeljárást lefolytató Gerechtshof te Arnhemnek (Hollandia) kétsége van afelől, hogy a vonatkozó holland szabályozás összeegyeztethető-e a Szerződés uniós polgárságra és a letelepedés szabadságára vonatkozó előírásaival, és ezért előzetes döntéshozatal céljából öt kérdést terjeszt a Bíróság elé. [2]

2. A holland jog szerint a lakóhely Hollandiából történő áthelyezése egy tekintet alá esik a részesedések elidegenítésével. Ezért az értéknövekedés utáni adó a lakóhely-áthelyezés időpontjában megállapításra kerül, ugyanakkor tíz évre, illetve a tényleges elidegenítésig fizetési halasztásban részesül az adóalany. Az adóalany eredetileg fennálló kötelezettségét, amely szerint a fizetési halasztás idejére biztosítékot kellett nyújtania, időközben eltörölték.

3. A lakóhely-áthelyezés adóztatására vonatkozó hasonló francia szabályozással már foglalkozott a Bíróság a De Lasteyrie du Saillant [3] ügyben. Az akkori megállapításoknak a részleteiben eltérő holland szabályozásra történő alkalmazhatósága kérdésétől eltekintve jelen ügyben azt kell tisztázni, hogy N. hivatkozhat-e egyáltalán a letelepedés szabadságára. Lakóhelyének Hollandiából történő áthelyezésekor kizárólagos tulajdonosa volt három Curaçao-n (Holland Antillák) honos társaságnak. Emellett ugyanakkor N. új lakóhelyén Nagy-Britanniában több éven át nem folytatott gazdasági tevékenységet.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A Gerechtshof 's-Hertogenbosch egy hasonló ügyben (a V-N. 2005/47.11. sz. ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet) a lakóhely-áthelyezésre vonatkozó szabályokat ellentétesnek találta az abban az ügyben alkalmazandó, a Bécsi Egyezménnyel összefüggésben értelmezett belga-holland kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménnyel, és a vonatkozó adóhatározatokat már emiatt hatályon kívül helyezte anélkül, hogy ki kellett volna térnie a közösségi jogra (lásd ehhez E. Kemmeren: Pending Cases Filed by Dutch Courts I, in: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Bécs, 2006., 219., 230. és a következő oldal).

3 – A C-9/02. sz. ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.).

4. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt kérdezi, hogy az ilyen szabályozás mennyiben ellentétes azokkal a jogokkal, amelyek N-t uniós polgárként megilletik. Ezzel hallgatólagosan az uniós polgárságra és a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések közötti kapcsolat is a vizsgálat körébe kerül.

5. További kérdések vonatkoznak a nyújtott biztosítékok visszaadására, valamint a szabad mozgáshoz való jognak a lakóhely-áthelyezés adóztatásából eredő esetleges korlátozása igazolhatóságára.

II – A vonatkozó nemzeti előírások

6. Az 1964. évi Wet inkomstenbelasting (az 1964. évi jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: Wet IB) szerint a belföldi adóalany adóköteles jövedelmébe beletartozik a jelentős részesedésből származó nyereség. A Wet IB 20a. cikkének (1) bekezdése szabályozza részletesebben, hogy mi minősül jelentős részesedésből származó jövedelemnek, nevezetesen többek között a részesedés átruházásából eredő jövedelem (b) pont). A Wet IB 20a. cikkének (3) bekezdése szerint akkor van szó jelentős részesedésről, ha az adózó közvetlenül vagy közvetve rendelkezik valamely tőketársaság tőkéjének legalább 5%-ával. A Wet IB 20a. cikkének (6) bekezdésének i) pontja szerint elidegenítésnek minősül az adózó belföldi illetőségének megszűnése, tehát a lakóhely áthelyezése.

7. A Wet IB 20c. cikke 1. pontjának megfelelően az átruházásból származó haszon általában a vételár és az eladási ár közötti különbség. Amennyiben az adókötelezettséget a lakóhely áthelyezése váltja ki, úgy a részesedés ezen időpontban fennálló forgalmi értéke lép a vételár helyébe (a Wet IB 20c. cikkének 4. pontja). Arra az esetre, ha az adózó Hollandiába helyezi át lakóhelyét, a vételár helyett az értékpapírnak az adózó e tagállamba történő belépése idején irányadó forgalmi értékét kell figyelembe venni (a Wet IB 20c. cikkének 7. pontja).

8. A Wet IB 20c. cikkének 18. pontja többek között miniszteri rendelet kibocsátására ad felhatalmazást, amelyben adócsökkentési feltételek kerülnek szabályozásra, ha az adóalany, akire a lakóhely-áthelyezéskor adót vetettek ki, kevesebb mint tíz éven belül ismét visszatér Hollandiába.

9. Az 1990. évi Invorderingswet (az adók beszedéséről szóló 1990. évi törvény, a továbbiakban: IW) 25. cikke a jelentős részesedés értéknövekedésének a lakóhely-áthelyezés alkalmával történő adóztatása esetén az adó megfizetésére biztosíték ellenében tíz év halasztást ad, amelynek részle-

teit miniszteri rendelet szabályozza. A halasztás alatt az IW 28. cikk értelmében késedelmi kamat nem kerül felszámításra.

10. Az IW 26. cikkének (2) bekezdése miniszteri rendelet kibocsátására ad felhatalmazást, amely a fizetési halasztással érintett adókövetelések csökkentését részletesebben szabályozza, mégpedig a kifizetett osztalék után Hollandiában megfizetett adó (a) pont), az értéknövekedés után külföldön megfizetett adó (b) pont) és végül a 10 év után még fizetendő összeg erejéig (c) pont). A felhatalmazás alapján kibocsátották az 1990. évi Invorderingswet végrehajtási rendeletét.

11. A De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletet követően a pénzügyi államtitkár 2004. április 13-án kijelentette, hogy a lakóhelynek az Európai Unió valamely másik tagállamába történő áthelyezésével kapcsolatos adófizetési halasztás esetén már nem kell biztosítékot nyújtani. 2005. január 1-én új törvényi rendelkezések léptek hatályba, amelyek a jogi szabályozást 2004. március 11-ére visszamenőleges hatállyal megfelelően kiigazították.[4]

12. Ezenkívül az IW 26. cikkének (5) bekezdése a szintén módosított végrehajtási rendelettel összefüggésben azóta adócsökkentést ír elő arra az esetre, ha a részesedés a lakóhely-áthelyezést követő tíz éven belül eladásra kerül, és értéke időközben lecsökkent anélkül, hogy a részvényesekre rejtett tartalékokat ruháztak volna át, illetve befizetéseiket vagy befektetéseiket megtérítették volna. A fizetési halasztással érintett adókövetelés ennek során a lakóhely-áthelyezéskor fennálló és az aktuális érték közötti különbség egynegyedével csökken. Végül az adót el kell engedni, ha valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a másik állam az elidegenítés utáni jövedelmet adóztatja.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. N. 1997. január 22-én áthelyezte állandó lakóhelyét Hollandiából az Egyesült Királyságba, ahol 2002-ben egy mezőgazdasági birtokon található almaültetvény művelésébe kezdett. Lakóhelye áthelyezésének időpontjában kizárólagos tulajdonosa volt a holland jog alá tartozó három korlátolt felelősségű társaságnak (besloten vennootschappen), amelyek tényleges ügyvezetése 1997. január 22-től kezdve Curaçao szigetén (Holland Antillák) működött.

14. N. 15 664 697 NLG összegű adóköteles jövedelmet tüntetett fel az 1997. évi adóbevallásában. Ebbe a saját lakásának hasznosításából származó jövedelem (765 NLG) mel-

4 – A 2004. december 16-i törvény (Staatsblad 2004., 654. o.) és a WDB2004/756M. sz. 2004. december 16-i miniszteri rendelet (*Staatscourant* 2004., 249. o.).

lett, elsősorban a jelentős részesedéseiből származó jövedelem (15 663 932 NLG) tartozott bele. Az e bevalláson alapuló adómegállapító határozatban 3 918 275 NLG összegű adót és emellett 228 429 NLG összegű késedelmi kamatot állapítottak meg.

15. N. kérelme alapján ezen összegre fizetési halasztást kapott. Biztosítékként óvadékba adta a tulajdonában álló egyik társaság részvényeit. Miután a Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletet követően a pénzügyi államtitkár kijelentette, hogy biztosítéknyújtás már nem kérhető, az adóhatóság 2004. június 7-én írásban közölte N.-nel, hogy az általa nyújtott biztosítékot feloldja.

16. N. megtámadta az 1997. évi adóhatározatot azzal az indokkal, hogy a jelentős részesedés értéknövekedésének adóztatása az EK 18. és az EK 43. cikkbe ütközik. Álláspontja szerint őt nemcsak az adókövetelés erejéig történő biztosítékadási kötelezettség korlátozta a szabad mozgásban. Már az adókötelezettségnek a lakóhely-változtatáshoz kötése sem megengedhető. N. támadja továbbá a késedelmi kamatokat, valamint a közigazgatási eljárásban felmerülő perköltség megtérítésére vonatkozó szabályozást is, amelyek az EK-jog alkalmazását érintik.

17. Az alperes adóhatóság lényegében arra az álláspontra helyezkedett, hogy N. nem hivatkozhat az EK-Szerződésből eredő jogokra, mert hiányzik a határon átnyúló gazdasági tevékenység. Mindenestre a biztosíték feloldása óta minden korlátozás megszűnt. A szabályozás egyebekben koherens és indokolt.

18. A jogvitában eljáró Gerechtshof te Arnhem 2004. október 27-i végzésével az EK 234. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

1) Az a tagállami lakos, aki lakóhelyét letelepedés céljából e tagállamból valamely másik tagállamba helyezi át, hivatkozhat-e az EK 18. cikkre a kiindulási tagállam elleni eljárásban kizárólag azon az alapon, hogy az áttelepülése folytán kivetett adó korlátozza vagy korlátozhatja áttelepülését?

2) Amennyiben az első kérdésre nemmel kell válaszolni, az a tagállami lakos, aki lakóhelyét letelepedés céljából e tagállamból valamely másik tagállamba helyezi át, hivatkozhat-e az EK 43. cikkre a kiindulási tagállam elleni eljárásban abban az esetben, ha teljes mértékben nem bizonyos, vagy nem valószínű, hogy e másik tagállamban olyan gazdasági tevékenységet fog folytatni, mint amelyet e cikk említ? Az

előző kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy e tevékenységet belátható időn belül gyakorolja-e? Ha igen, mennyi időt kell e tekintetben előírni?

3) Amennyiben az első vagy a második kérdésre igennel kell válaszolni, ellentétes-e az EK 18. cikkel, illetve az EK 43. cikkel azon szóban forgó holland szabályozás, amely alapján jövedelemadót/társadalombiztosítási járulékot vethetnek ki a társasági részesedésből származó jövedelem vélelmezett megszerzésére kizárólag azért, mert feltételezni kell, hogy az a hollandiai lakos, aki már nem minősül belföldi illetőségű adózónak, mivel lakóhelyét valamely másik tagállamba helyezte át, átruházta e részesedését megtestesítő részvényeit?

4) Amennyiben a harmadik kérdésre azért kell igennel válaszolni, mert az adófizetés elhalasztásának engedélyezése biztosíték nyújtásától függ, megszüntethető-e visszamenőlegesen a szóban forgó korlátozás a nyújtott biztosíték felszabadításával? E kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a biztosíték felszabadítása a végrehajtás keretében vagy azon kívül elfogadott jogszabály vagy irány-

mutatás alapján történt-e? E kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a biztosíték nyújtásából esetlegesen eredő kárt megtérítik-e?

5) Amennyiben a harmadik kérdésre igennel, a negyedik kérdés első részére pedig nemmel kell válaszolni, igazolható-e az ez esetben fennálló korlátozás?

19. A kérdést előterjesztő bíróság emellett megjegyzi, hogy „[ami] azt a kérdést illeti, hogy az adóalanynak a közösségi jog megsértése tárgyában folyó eljárásban való pernyertessége esetén összeegyeztethető-e a közösségi joggal a perköltség-visszatérítés (átalányösszegen alapuló) holland rendszere, az eljáró bíróság csatlakozik (hollandul: sluit [...] an) a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch által a C-376/03. sz. ügyben a Bíróság elé terjesztett kérdéshez".

20. Miután a Bíróság meghozta ítéletét a C-376/03. sz. D-ügyben [5], N. 2005. július 12-én kelt beadványában – amelyet másolatban eljuttattak a Bíróságnak – felhívta a kérdést előterjesztő bíróság figyelmét arra, hogy abban az ítéletben a Bíróság a perköltség szabályozására vonatkozó kérdés megenged-

5 – A 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.).

hetőségét megválaszolatlanul hagyta. Mivel a vonatkozó kérdést a jelen eljárásban sem tették fel kifejezetten, fennáll annak a veszélye, hogy a Bíróság ismételten nem fog kitérni arra. N. ezért felvetette, hogy a Gerechtshof te Arnhemnek ki kellene egészítenie az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét. A kérdést előterjesztő bíróság ez idáig nem élt e lehetőséggel.

21. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemhez N., a dán, a holland, a német és az olasz kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. Tárgyalásra nem került sor.

IV – Jogi álláspont

A – *Előzetes megjegyzés*

22. A kérdést előterjesztő bíróság szándékosan először az EK 18. cikk értelmezésére vonatkozó kérdést teszi fel. A kérdést előterjesztő bíróság az uniós polgárok szabad mozgása és a speciális alapvető szabadságok, különösen a letelepedés szabadsága közötti viszonyt kívánja ezen a módon tisztázni. E mögött az az aggodalom áll, hogy a személyek szabad mozgásának sajátos biztosítékai, tehát a munkavállalók szabad mozgása, a letelepedés szabadsága és a szolgáltatásnyújtás szabadsága, jelentősen veszítenének jelentőségükből, ha az uniós polgárságot ugyanez a védelmi szint illetné, és azt elsődlegesen lehetne vizsgálni.

23. A Bizottság nyilvánvalóan nem osztja ezeket az aggodalmakat. Észrevételeiben azt javasolja, hogy a Bíróság csak az első kérdést válaszolja meg, és tekintsen el a letelepedés szabadságának a vizsgálatától.

24. A Bíróság az ítélkezési gyakorlatában már egyértelműen kidolgozta az itt érintett jogosultságok közötti viszonyt. Eszerint az uniós polgárok szabad mozgása tekintetében, amit az EK 18. cikk általános jelleggel mond ki, az EK-Szerződés 39., 43. és 49. cikke különös rendelkezéseket tartalmaz. [6] Ezért a Bíróság először a speciális biztosítékokat vizsgálja, és csak akkor vizsgálja az uniós polgárok szabad mozgását, ha a különös rendelkezések alkalmazására nincs lehetőség [7]. A vizsgálat e sorrendjét a Bíróság még akkor is betartja, ha elsősorban kifejezetten az uniós polgárságra irányul a kérdés [8].

6 – A C-193/94. sz., Skanavi és Chryssanthakopoulos ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-929. o.) 22. pontja, a C-100/01. sz. Olazabal-ügyben 2002. november 26-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-10981. o.) 26. pontja, a C-92/01. sz. Stylianakis-ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1291. o.) 18. pontja és a C-293/03. sz. My-ügyben 2004. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-12013. o.) 33. pontja.

7 – Lásd a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket. Amennyiben valamely speciális alapvető szabadság alkalmazandó ugyan, de a korlátozás indokolt, azzal szemben nem lehet hivatkozni az uniós polgárok szabad mozgására, mivel az indokoltság itt ugyanolyan szempontok szerint bírálandó el.

8 – A C-258/04. sz. Ioannidis-ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-8275. o.) 20. és azt követő pontjai.

25. Az általános rendszertani megfontolások mellett a speciális alapvető szabadságok elsődleges vizsgálata azért is indokolt, mert az uniós polgárok szabad mozgása az EK-Szerződésben és a végrehajtási rendelkezésekben rögzített korlátozások és feltételek figyelembevételével alkalmazható. Következésképpen először a második kérdést kell megvizsgálni. Az EK 18. cikk értelmezésére irányuló első kérdéssel csak akkor kell kitérni, ha a letelepedés szabadsága a jelen esetre nem alkalmazható.

26. Függetlenül attól, hogy mely előírások alkalmazására kerül sor, előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok a közvetlen adók területén az előírások megalkotása során kötelesek a közösségi jogot tiszteletben tartani még akkor is, ha a közösségi jog jelen állása szerint ez a terület a tagállamok hatáskörébe tartozik. [9]

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

27. Az EK 43. cikk második bekezdése értelmében a letelepedés szabadsága vonatkozik az önálló vállalkozói tevékenység megkezdésére, valamint vállalkozások – különösen az EK 48. cikk második bekezdése szerinti társaságok egyik tagállam állampolgára által egy másik tagállam területén történő – alapítására és irányítására.

28. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel a Gerechtshof te Arnhem azt kívánja megtudni, hogy lehet-e hivatkozni a letelepedés szabadságára, ha az érintett személy lakóhelyének áthelyezésekor még nem látható előre, hogy abban az államban, amelybe lakóhelyét áthelyezi, önálló vállalkozói tevékenységbe fog-e kezdeni. Felteszi továbbá azt a kérdést, hogy a vállalkozói tevékenység későbbi megkezdése mennyiben vehető figyelembe. Ennek kapcsán a kérdést előterjesztő bíróság a mezőgazdasági üzemre utal, amit N. csak lakóhelyének Hollandiából Nagy-Britanniába történő áthelyezését követő kerek öt év elteltével vett át.

29. N. azonban úgy véli, hogy nem kizárólag ez az egyetlen vállalkozói tevékenysége. Véleménye szerint az EK 43. cikk értelmében vett vállalkozói tevékenység fogalmába tartozik a három társaságban meglévő kizárólagos tulajdonosi minősége is. Először ezt az érvet kell megvizsgálni, amelynek során a mezőgazdasági üzem későbbi átvételének jelentősége egyelőre figyelmen kívül hagyható.

1. A vállalkozásban fennálló részesedés birtoklása mint az EK 43. cikk szerinti vállalkozói tevékenység

30. Azon álláspontja alátámasztására, hogy már a vállalkozásban fennálló részesedés

9 – A letelepedés szabadságáról lásd a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 29. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 44. pontját, az uniós polgárok szabad mozgásáról lásd a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.) 19. pontját.

birtoklása is releváns vállalkozói tevékenységnek minősül a letelepedés szabadsága szempontjából, N. a Baars-ügyben hozott ítéletre [10] hivatkozik, amelyben a Bíróság a letelepedés szabadságát a következőképpen határozta meg.

„Az EK-Szerződés 52. cikkének második bekezdéséből [jelenleg EK 43. cikk második bekezdése] ugyanis az következik, hogy a letelepedés szabadsága vállalkozásoknak – különösen társaságoknak – valamely tagállam állampolgára általi, valamely másik tagállam területén történő alapítására és irányítására vonatkozik. Így valamely tagállam állampolgára letelepedési szabadságával él, ha olyan részesedése van valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban, amely alapján a társaság működését meghatározó befolyással rendelkezik a társaság döntéseire."

31. Ebből azonban csak a vállalkozás másik tagállamban történő alapításának, illetve megvásárlásának és a vállalkozás *székhelyén* történő irányításának a szabadsága vezethető le. Ez a jog arra az esetre vonatkozik, amikor a vállalkozást magát sújtják korlátozással – például a székhelyének áthelyezésekor –, vagy az irányítási funkciók gyakorlását megnehezítik. Vonatkozik továbbá olyan korlátozásokra, amelyek a befektető számára megnehezítik, hogy megfelelő részesedést szerezzen valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozásban, és hogy így ezen a vállalkozáson keresztül gazdasági tevékenységet folytasson.

32. Jelen ügyben azonban nem ilyen jellegű akadályok képezik a vita tárgyát. A vitatott intézkedés nem az N. által vállalkozásain keresztül a Holland Antillákon folytatott vállalkozói tevékenységgel kapcsolatos. Az adó inkább N. (magán-) lakóhelyének áthelyezése kapcsán került megállapításra. A Bíróság idézett meghatározásából tehát nem lehet levezetni, hogy erre az eseményre a letelepedés szabadsága alkalmazható lenne.

33. Ugyanakkor a vállalkozásban fennálló részesedés birtoklását olyan önálló gazdasági tevékenységnek tekinthetnénk, amely elválik a vállalkozás működésétől. Ezt a tevékenységét N. adott esetben az Egyesült Királyságban lévő lakóhelyéről folytatná.

34. A Bíróság a versenyjog keretein belül és a hatodik HÉA-irányelv kapcsán már megvizsgálta, hogy a társasági részesedések birtoklása önmagában minősíthető-e gazdasági tevékenységnek. A Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítéletében [11] legutóbb úgy döntött, hogy a részesedések birtoklása önmagában, a tagot megillető

10 – A C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontja. Lásd még a C-208/00. sz. Überseering-ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-9919. o.) 77. pontját és a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 37. pontját.

11 – A C-222/04. sz. ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-289. o.) 111. pontja.

jogok gyakorlásával és az osztalék felvételével együtt, nem valósít meg olyan gazdasági tevékenységet, amely alapján a társaság tagja maga az EK 87. cikk (1) bekezdése szerinti vállalkozásnak minősülne. Másként kell megválaszolni a kérdést, ha a részesedés birtokosa közvetlenül vagy közvetve részt vesz az ügyvezetésben. A Bíróság korábban ugyanígy nem minősítette HÉA alá tarozó gazdasági tevékenységnek a részesedések birtoklását. [12]

35. E szempontok megfelelő alkalmazásával tehát alkalmazható lehet jelen ügyre a letelepedés szabadsága, ha N. Nagy-Britanniában lévő lakóhelyéről a társaság puszta alapításán túlmenően befolyást gyakorol a vállalkozás ügyvezetésére. Ez sem a kérdést előterjesztő Bíróság, sem pedig a felek által előadottakból nem derül ki. Ez ellen szól mindenesetre, hogy a társaságok tényleges ügyvezetését az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megállapításai szerint a Holland Antillákon, és nem Nagy-Britanniában gyakorolják. Egyebekben úgy tűnik, hogy N. semmilyen tisztséget nem tölt be a társaságok irányító szerveiben.

36. Még ha a vállalkozásokban meglévő részesedés puszta birtoklását vállalkozói tevékenységnek minősítenénk is, úgy az átköltözés egyúttal a magánlakóhely áthelyezését is célozza. Ezért a letelepedés szabadságának és az uniós polgárok szabad mozgásának (az EK 18. cikk [1] bekezdése) elhatárolásához azt kell megvizsgálni, hogy N. a lakóhelyét azért helyezte-e át, hogy az Egyesült Királyságban gazdasági tevékenységet folytasson, vagy a gazdasági tevékenységtől függetlenül a szabad mozgás jogát gyakorolta. [13] Noha alapvetően a letelepedés szabadságát kell vizsgálni, az nem alkalmazható, ha a lakóhelyváltás pusztán a gazdasági tevékenység szükségszerű velejárója.

37. Az a magánszemély, aki a lakóhelyét valamely másik tagállamba áthelyezi, fő szabály szerint ingóságokat is magával visz. A szabad mozgást korlátozó rendelkezések ezért közvetetten e vagyontárgyak elvitelét akadályozzák. Ennek ellenére a hasonló esetekben elsősorban nem az áruk szabad mozgásának elvét kell alkalmazni, mivel a súlypont a személyek szabad mozgásán van. [14]

12 – Lásd a C-60/90. sz., Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. július 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3111. o.) 13. pontját, a C-80/95. sz., Harnas & Helm ügyben 1997. február 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-745. o.) 13. és 14. pontját, a C-442/01. sz. KapHag-ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6851. o.) 38. pontját és a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4357. o.) 19. és 20. pontját. Jacobs főtanácsnok a C-222/04. sz. Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyre vonatkozó 2005. október 27-i indítványának (EBHT 2006., I-289. o.) 88. pontjában a Bizottság előterjesztésével kapcsolatban utalt a versenyjog és a HÉA-ra vonatkozó jog közötti párhuzamra.

13 – Lásd az áruk és a szolgáltatások szabad mozgásának elhatárolásáról az ügylet súlypontja szerint: a C-275/92. sz. Schindler-ügyben 1994. március 24-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-1039. o.) 22. pontját, a C-36/02. sz., Omega Spielhallen ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9609. o.) 26. pontját és a C-20/03. sz. Burmanjer-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4133. o.) 35. pontját.

14 – Így a Bíróság a munkavállaló által a lakóhely-változtatás során magával vitt gépjármű forgalomba helyezésére vonatkozó szabályozás kapcsán a munkavállalók, illetve az uniós polgárok szabad mozgásának és nem az áruk szabad mozgásának alkalmazhatóságát mondta ki. (Lásd az EK 39. cikkhez a C-387/01. sz., Weigel és Weigel ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4981. o.) 50. és azt követő pontjait, az EK 18. cikkhez a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 33. és azt követő pontjait.

38. A kérdést előterjesztő bíróság helyesen járt el, amikor nem vette fontolóra, hogy a lakóhely-áthelyezés adóztatását a tőke szabad mozgása szempontjából vizsgálja. A Bíróság legújabb döntése értelmében ugyanis a lakóhely egyszerű áthelyezése önmagában nem vezet tőkemozgáshoz. [15] Mindenesetre valamely esetleges tőkemozgás esetén is a személyek szabad mozgásának van elsőbbsége.

39. Ugyanez vonatkozik a letelepedés szabadságának és az uniós polgárok szabad mozgásának egymás közötti viszonyára is. Ha a magánszemély a lakóhelyét valamely másik tagállamba áthelyezi, és ennek során a társasági részesedésből álló vagyonát magával viszi, úgy elsősorban az uniós polgárok EK 18. cikk szerinti szabad mozgásának jogát gyakorolja. A részesedések birtoklásával kapcsolatos esetleges gazdasági tevékenység csak szükségszerűen érintett.

40. Az N. által a részesedései révén folytatott vállalkozói tevékenység ezzel szemben vállalkozásai székhelyére koncentrálódik. Az N. által képviselt nézet a telephelyek mesterséges megtöbbszörözéséhez vezetne, amennyiben a vállalkozás székhelye mellett a társaság tagjának lakóhelye további telephelynek minősülne. Emellett N. több tagállamban is rendelkezhet lakóhellyel. Ezek ebben az esetben a vállalkozások Antillákon lévő székhelyei mellett úgyszintén további telephelyeknek minősülnének.

41. Az N. által hivatkozott Daily Mail-ügyben [16], ICI-ügyben [17], valamint az X és Y ügyben [18] hozott ítéletek nem mondanak ellent ennek a megállapításnak. Ezekben az ügyekben ugyanis nem magánszemélyek voltak érintettek, hanem tőketársaságok. Mivel a tőketársaságok rendszerint kizárólag gazdasági célokat követnek, helyzetük eltér a magánszemélyek helyzetétől, akiknél a lakóhely elsősorban magáncélokat szolgál. A magánszemélyektől eltérően a tőketársaságok nem hivatkozhatnak az uniós polgárságra. Így a tőketársaság székhelyének áthelyezésénél a gazdasági tevékenység és ezzel együtt a letelepedés szabadsága képezi az egyetlen kapcsolódási pontot.

42. A Bíróság De Lasteyrie du Saillant ügyben tett megállapításai sem ellentétesek

15 – A C-513/03. sz., van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 49. pontja. Lásd még Léger főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó 2005. június 30-i indítványának 57., 58. és 68. pontját. A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet., 10. o.) I. melléklete első franciabekezdésének szóhasználata szerint bizonyos körülmények között tőkemozgásokat egyetlen személy is bonyolíthat saját számlájára (pl. kivándorlók). Lásd az elméleti vitához: Hohenwarter, D./Plansky, P., „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005., 471., 420. és azt követő oldal.

16 – A 81/87. sz., Daily Mail and General Trust ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5483. o.).

17 – A C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.).

18 – A C-200/98. sz., X és Y ügyben 1999. november 18-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8261. o.).

az itt levont következtetéssel. Abban a döntésében a Bíróság az érintett személy vállalkozói tevékenységére vonatkozó közelebbi tényleges támpont hiányában kizárólag arra támaszkodott, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a letelepedés szabadságát az általa eldöntendő jogvitában alkalmazhatónak tartotta. [19] Ezzel nyitott maradt, hogy az érintett személy annak idején milyen formában végzett vállalkozói tevékenységet. Ennek következtében abban sem kellett állást foglalnia a Bíróságnak, hogy az olyan magánszemély lakóhelyének áthelyezését, aki a vállalkozásban fennálló részesedések birtoklásától eltekintve gazdasági tevékenységet nem folytat, elsősorban a letelepedés szabadsága vagy az uniós polgárok mozgásának szabadsága alapján kell-e megítélni.

2. A letelepedés szabadságára történő hivatkozás azon állammal szemben, amelyből az érintett a lakóhelyét áthelyezi, ha a lakóhely-áthelyezés és a vállalkozói tevékenység megkezdése között hosszabb idő telik el

43. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt a kérdést veti fel, hogy lehet-e hivatkozni a letelepedés szabadságára, ha a gazdasági tevékenység megkezdése a fogadó államban a lakóhely áthelyezésekor nem volt előre látható, és e tevékenység megkezdésére ténylegesen is csak sokkal később került sor.

19 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet; lásd ehhez még Mischo főtanácsnok fejtegetéseit az ugyanezen ügyre vonatkozó 2003. március 13-i indítványának 15–20. pontjában. Végeredményben nyitva hagyja a kérdést, hogy az ügyben melyik alapvető szabadság alkalmazandó.

44. Az EK 43. cikk tilt minden olyan nemzeti intézkedést, amely – még ha az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó is – alkalmas arra, hogy a Szerződés által biztosított letelepedés szabadságának a közösségi állampolgárok általi gyakorlását megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye. [20]

45. Emellett az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának két célja van: egyrészről biztosítja a fogadó államban a saját polgárokkal azonos elbánást és tiltja más tagállamok állampolgárainak az önálló vállalkozói tevékenység gyakorlásában való korlátozását, másrészről tiltja, hogy a származási tagállam az állampolgárainak másik tagállamban történő letelepedését akadályozza. [21]

46. Az elsőként említett esetben a fogadó tagállam kötelezettségei legkésőbb akkor válnak időszerűvé, ha valamely másik tagállam állampolgára kezd ott ténylegesen önálló vállalkozói tevékenységet. Nincs jelentősége, hogy az érintett személy ekkor milyen régóta tartózkodik már a fogadó tagállamban.

20 – A C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontja, a C-299/02. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9761. o.) 15. pontja és a C-140/03. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3177. o.) 27. pontja.

21 – Lásd ebben az értelemben a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Daily Mail and General Trust ügyben hozott ítélet 16. pontját, a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 28. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 42. pontját.

47. Az alapeljárásban azonban egy másik tényállási helyzetről van szó. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy csak akkor lehet-e hivatkozni a letelepedés szabadságára, ha az önálló vállalkozói tevékenység már megkezdődött, vagy annak megkezdése már előre látható.

48. Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a lakóhely-áthelyezés időpontja általában megelőzi a fogadó államban történő letelepedést. Ha az EK 43. cikk a letelepedést megelőzően alapvetően nem biztosítana semmilyen jogot, ahogyan azt a német és a holland kormány előadja, akkor a letelepedés szabadságára történő hivatkozás gyakorlatilag kizárt lenne a lakóhely-áthelyezéssel szembeni korlátozások kapcsán. Ez ugyanakkor egyértelműen ellentmondana a hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak [22].

49. Ezenfelül azt is megállapította már a Bíróság, hogy az EK 43. cikk – az EK 39. cikkhez hasonlóan –, már a vállalkozói tevékenység megkezdése előtt is alkalmazandó; így ezek az előírások biztosítják, hogy az egyik tagállam állampolgára valamely másik tagállamba mehessen, és ott tartózkodjon annak érdekében, hogy ott önálló vállalkozóként vagy alkalmazottként munkát vállaljon. [23]

50. Így a letelepedés szabadságára történő hivatkozás lehetőségét nem szabad attól függővé tenni, hogy a letelepedés már megkezdődött-e a fogadó tagállamban. Ebben a helyzetben inkább a jövőbeli történéseket kell figyelembe venni.

51. Annak érdekében, hogy a letelepedési szabadság alkalmazási körének határt szabjunk, ilyen prognosztikus helyzetben objektív szempontok szerint felismerhetőnek kell lennie a vitatott intézkedés és az önálló tevékenység megkezdése közötti konkrét kapcsolatnak. Ilyen összefüggés már abból is adódhat, ha a nemzeti szabályozás maga is szakmai szabályozó jelleggel rendelkezik. [24]

52. Amennyiben azonban ezzel szemben – mint a jelen ügyben vizsgált holland adójogi rendelkezések kapcsán – általános rendelkezésekről van szó, amelyek tárgya nem az önálló vállalkozói tevékenységhez vagy annak gyakorlásához való hozzáférés, akkor a letelepedés szabadságához való kapcsolódást más módon kell megteremteni. Amint a német és a holland kormány helytállóan kifejtik, ekkor az a döntő, hogy abban az időpontban, amikor a jogosult a letelepedés szabadságára hivatkozik, vannak-e konkrét támpontok az önálló tevékenység-

22 – Lásd a fenti 21. lábjegyzetet.

23 – A 48/75. sz. Royer-ügyben 1976. április 8-án hozott ítélet (EBHT 1976., 497. o.) 31–33. pontja.

24 – A fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Kraus-ügyben hozott ítéletének 18. és azt követő pontjaiban a Bíróság egyedül annak tulajdonított jelentőséget, hogy a külföldön megszerzett tudományos cím viselése előnyös a szakmai előrehaladás szempontjából mind munkavállalóként, mind önálló vállalkozóként. Ez elegendő volt a Bíróság számára a munkavállalók szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának alkalmazásához.

nek valamely másik tagállamban történő megkezdéséhez. Az a puszta elméleti lehetőség, hogy ez majd valamikor be fog következni, nem elegendő a letelepedés szabadságának alkalmazhatóságához.

53. Általánosságban nem lehet megállapítani, hogy milyen konkrét támpontok alkalmasak az önálló tevékenység jövőbeni megkezdésének bizonyítására, és hogy annak megvalósulásával milyen időtartamon belül kell számolni, mivel ez mindig az eset körülményeitől függ. De az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből egyébként is kiderül, hogy 1997. évben N. lakóhelyének áthelyezésekor nem voltak ilyen támpontok.

54. A vitatott holland adójogi előírásoknak ugyanakkor az a jellegzetességük, hogy az olyan személyeket, mint N., nemcsak egyszeri alkalommal, a lakóhely-áthelyezéskor adóztatják, hanem akár tíz évig is tartó tartós hatást fejtenek ki. Ezen idő alatt a fizetési halasztással érintett adókövetelés látensen továbbra is fennáll, és ezért – az újraszabályozásig – biztosítékot kellett nyújtani. Végezetül esedékessé válhat az adó, ha a vállalkozásban fennálló részesedést a lakóhely-áthelyezést követő tíz éven belül eladják.

55. A lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó adóztatás leírt hatásai változatlanul megnehezítették N. számára, hogy önálló tevékenységét megkezdje. Így például először is nem rendelkezhetett a vagyona egy része felett, mert azt biztosítékként átadta. Ennek következtében N. a származási tagállamával szemben hivatkozhatott a letelepedés szabadságára, amikor 2002-ben az Egyesült Királyságban önálló tevékenységét megkezdte.

56. A holland adóhatóság a letelepedés szabadságának későbbi gyakorlását még nem tudta figyelembe venni az adómegállapításkor. Azonban megtehette volna, hogy az N-t terhelő intézkedést azon időponttól kezdődő hatállyal feloldja, amikortól N. élt a letelepedés jogával. Erre az adóhatóság köteles lett volna, amennyiben az intézkedés a letelepedés szabadsága nem igazolható korlátozásának minősült.

57. Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre a következő választ kell adni: az EK 43. cikkben biztosított letelepedés szabadsága nem válik alkalmazhatóvá pusztán attól, hogy az a magánszemély, aki valamely tőketársaság egyedüli tagja, a lakóhelyét az egyik tagállamból valamely másikba helyezi át. Valamely tagállam állampolgára ugyanakkor hivatkozhat származási tagállamával szemben az EK 43. cikkre, ha ezt az államot elhagyja, és az alapvető szabadságra történő hivatkozás időpontjában konkrét támpontok alapján előre látható, hogy a másik tagállamban

önálló vállalkozói tevékenység folytatásába kezd. Az EK 43. cikkre a származási tagállammal szemben addig lehet hivatkozni, ameddig ezen államnak a lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó, jogosultat terhelő intézkedése tart, és a letelepedéshez szükséges tevékenység megkezdését továbbra is megnehezíti.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

58. Ezzel a kérdéssel a Gerechtshof te Arnhem azt kívánja megtudni, hogy az a tagállami állampolgár, aki a lakóhelyét letelepedés céljából e tagállamból valamely másik tagállamba helyezi át, hivatkozhat-e az EK 18. cikkre a kiindulási tagállam elleni eljárásban kizárólag azon az alapon, hogy az áttelepülése folytán kivetett adó korlátozza vagy korlátozhatja áttelepülését.

59. A második kérdésre javasolt válaszra tekintettel ennek a kérdésnek azért van még jelentősége, mert a letelepedés szabadsága, amelyet elsősorban figyelembe kellene venni, csak a gazdasági tevékenységnek az Egyesült Királyságban történő megkezdésétől alkalmazható. Azt megelőzően csak az uniós polgárok szabad mozgására történő hivatkozás jöhetne szóba.

60. Az EK 18. cikk (1) bekezdése biztosítja minden uniós polgárnak a jogot „az [EK-Szerződésben] és a végrehajtására hozott intézkedésekben megállapított korlátozásokkal és feltételekkel [...] a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz."

61. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint jelen ügy különbözik a Bíróság által eddig vizsgált esetektől annyiban, hogy a tartózkodás esetleges akadályait nem a fogadó tagállam támasztotta, mint a D'Hoop-ügyben [25] és a Lindfors-ügyben [26]. A lakóhely-áthelyezés következtében pedig már nem áll fenn N.-nek gazdasági kapcsolata a származási tagállammal, mint ahogyan az a Pusa-ügyben [27] fennállt.

62. N. és a Bizottság álláspontja szerint az EK 18. cikk az uniós polgárok szabad mozgásához való jogot biztosítja, amire az uniós polgárok a származási ország által történő korlátozásokkal szemben is hivatkozhatnak. Ezzel leginkább a német kormány nem ért egyet. Álláspontja szerint az EK 18. cikk csak egy szűkebb értelemben vett mozgási és tartózkodási jogot tartalmaz, nem pedig egy általános korlátozási tilalmat.

25 – A C-224/98. sz. D'Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6191. o.).

26 – Hivatkozás a fenti 14. lábjegyzetben.

27 – A C-224/02. sz. Pusa-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5763. o.).

63. A Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozza, hogy az uniós polgárság célja, hogy a tagállamok állampolgárainak alapvető jogállása legyen, lehetővé téve az azonos helyzetben lévők számára, hogy – állampolgárságuktól függetlenül és az e tekintetben kifejezetten előírt kivételek sérelme nélkül – a Szerződés alkalmazása körében ugyanabban a jogi bánásmódban részesüljenek. [28]

64. A Pusa-ügyben hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az az uniós polgár, aki él az EK 18. cikk által biztosított szabad mozgáshoz való jogával, emiatt a származási országa által nem kezelhető hátrányosabban annál, mintha nem élt volna e jogával. Ellenkező esetben az érintett személyt visszatarthatnák attól, hogy az EK 18. cikk által biztosított tartózkodási jogával éljen. [29] Az ilyen nemzeti szabályozás ellentétes lenne azokkal az elvekkel, amelyeken az uniós polgár jogállása nyugszik, nevezetesen a polgárokat a szabad mozgás gyakorlása során megillető egyenlő bánásmóddal. [30]

65. A klasszikus alapvető szabadságok kapcsán a Bíróság a határon átnyúló és tisztán belföldi tényállások kapcsán megnyilvánuló egyenlőtlen bánásmódot többnyire korlátozásnak tekintette. [31] Sok minden szól amellett, hogy az ilyen jellegű intézkedéseket szintén tiltott korlátozásnak minősítsük, ha azok az EK 18. cikk alkalmazási körébe esnek. [32] Így az EK 18. cikk (1) bekezdéséhez kell mérni minden olyan intézkedést, amelyek az uniós polgárok azon jogát csorbítják, hogy másik tagállamban szabadon mozogjanak és tartózkodjanak [33], vagy egyébként olyan akadályt támasztanak, amely visszatarthatja az uniós polgárokat a szabad mozgás jogának gyakorlásától. [34]

66. Mindenesetre világos, hogy a tagállamok a saját állampolgáraikat nem akadályozhatják az EK 18. cikk által biztosított szabad mozgás jogának gyakorlásában azzal, hogy ahhoz olyan hátrányos következményeket fűznek, amelyek belföldön maradás esetén nem következnének be. [35]

28 – Lásd a többek között a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6193. o.) 31. pontját, a fenti 25. lábjegyzetben hivatkozott D'Hoop-ügyben hozott ítélet 28. pontját és a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 16. pontját.

29 – A fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 18. és 19. pontja hivatkozással a fenti 25. lábjegyzetben hivatkozott D'Hoop-ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontjára.

30 – A fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 20. pontja hivatkozással a fenti 25. lábjegyzetben hivatkozott D'Hoop-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontjára.

31 – Lásd különösen a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 45. pontját. Ilyen értelemben továbbá: a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 20. és azt követő pontjai, valamint a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 34. pontja.

32 – Ugyanígy Jacobs főtanácsnok C-224/02. sz. Pusa-ügyre vonatkozó 2003. november 20-i indítványának (EBHT 2004., I-5763. o.) 18-20. és 22. pontja, valamint a Bíróság előtt folyamatban lévő C-96/04. sz., Standesamt Stadt Niebüll ügyre vonatkozó 2005. június 30-i indítványának 52. és azt követő pontjai, valamint Geelhoed főtanácsnok a Bíróság előtt folyamatban lévő C-406/04. sz. De Cuyper ügyre vonatkozó 2006. február 2-i indítványának 104–108. pontja. Lásd még a Bíróság előtt folyamatban lévő C-192/05. sz., Tas-Hagen és Tas ügyre vonatkozó mai napon ismertetett indítványom 50. pontját.

33 – Ugyanígy a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Schempp-ügyben hozott ítélet 43. pontja.

34 – Ugyanígy a fenti 27. lábjegyzetben már hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 19. pontja.

35 – Lásd Jacobs főtanácsnok fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyre vonatkozó indítványának 22. pontját és a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott Tas-Hagen és Tas ügyre vonatkozó indítványom 51. pontját.

67. A hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik ezenkívül, hogy az EK 18. cikk – a német kormány véleményétől eltérően – nemcsak a ki- vagy beutazás és a tartózkodás szűkebb értelemben vett korlátozását fogja át.[36] Az uniós polgárok szabad mozgása ugyanis olyan alapvető szabadság, amit kiterjesztően kell értelmezni.[37] Az EK 18. cikk hatékony érvényesülése sérülne, ha azt csak szűken értelmeznénk, és nem vonatkozna egyéb rendelkezésekre, amelyek a szabad mozgást akadályozhatják.[38]

68. Tisztázni kell még, hogy az EK 18. cikk származási ország tekintetében történő alkalmazásának mennyiben feltétele a származási országhoz fűződő gazdasági kötődés.

69. A Pusa-ugyben az érintett személy, miután elköltözött Spanyolországba, továbbra is nyugdíjat kapott a származási országából, Finnországból. Finnországban ez a jövedelem egy bizonyos összeghatárig mentes a végrehajtás alól. A végrehajtás alól mentes legkisebb jövedelem kiszámításánál azonban nem vették figyelembe a Spanyolországban fizetendő jövedelemadót. A nemzeti szabályozás tehát egy belföldi tényálláshoz kapcsolódott, nevezetesen a Finnországban kifizetett nyugdíj végrehajtás alá vonásához. Ugyanakkor ebben az esetben már nem állt fenn aktív foglalkoztatási jogviszony a származási országban.

70. Az EK 18. cikk éppen a gazdaságilag már nem aktív uniós polgároknak biztosítja a szabad mozgáshoz való jogot.[39] Ez ellentmond annak, hogy a szabad mozgáshoz való jogra a származási országgal szemben történő hivatkozás kötelező feltételéül szabjuk az ezen országhoz fűződő és fennálló *gazdasági* kötődést.

71. Mindazonáltal az intézkedésnek az uniós polgárra nézve még akkor is sérelmesnek kell lennie, amikor a származási országgal kapcsolatban az EK 18. cikkre hivatkozik. Ez a sérelem lehet gazdasági jellegű, de másfajta hátrányokban is megnyilvánulhat, amelyek akadályozzák a lakóhely áthelyezését.

72. A jelen ügyben szereplő adóköteles esemény olyan körülményhez kapcsolódik, amely N. hollandiai tartózkodása idején következett be, nevezetesen a jelentős részesedésekből származó jövedelemhez. Az adómegállapítás közvetlenül a lakóhely-áthelyezés előtti időpontra vonatkozik. De az adómegállapítás hatása a lakóhely-áthelyezést követő legfeljebb tíz évig tart.[40] N-t tehát továbbra is érinti a vitatott intézkedés, amelynek alkalmazására kizárólag a szabad mozgás gyakorlása miatt került sor.

36 – Lásd Jacobs főtanácsnok fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyre vonatkozó indítványának 21. pontját.

37 – A C-200/02. sz., Zhu és Chen ügyben 2004. október 19-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9925. o.) 31. pontja.

38 – A fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 19. pontja.

39 – Lásd a C-456/02. sz. Trojani-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7573. o.) 40. pontját és a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 37. pontját.

40 – Lásd ehhez a fenti 54. és 55. pontot.

73. Ebből következően az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az a tagállami állampolgár, aki lakóhelyét letelepedés céljából e tagállamból valamely másik tagállamba helyezi át, hivatkozhat az EK 18. cikk (1) bekezdésére a kiindulási tagállam elleni eljárásban, ha valamely adó kivetése kapcsán, amelyre a lakóhelyének áthelyezésével összefüggésben kerül sor, hátrányosabb bánásmódban részesült azon belföldi adóalanyhoz képest, aki nem élt a szabad mozgáshoz való jogával.

D – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és ötödik kérdésről*

74. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és ötödik kérdés összefoglalva annak tisztázására irányul, hogy a jelen ügyben vitatott, a lakóhely-változtatás alkalmával a jelentős részesedések még nem realizált értéknövekedése után történő adómegállapítással egy tekintet alá eső intézkedések ellentétesek-e az EK 43. és az EK 18. cikkel. Erről akkor lenne szó, ha a szabad mozgást korlátoznák, és a korlátozás nem lenne igazolható.

1. A korlátozás

75. A vitatott holland előírások megítélésénél különbséget kell tenni a 2004. év végén hatályos és a 2005. évtől módosított szabályozás között. Mindenekelőtt meg kell vizsgálni a lakóhely-áthelyezéskor történő adómegállapítás jelenleg érvényesülő hatásait. Második lépésben azokra a további körülményekre is ki kell térni, amelyek az adómegállapítás hatását a jogszabály-módosítás előtt tovább nehezítették, ilyen különösen a biztosítékadási kötelezettség.

76. A De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletében a Bíróság már megállapította, hogy a letelepedés szabadságának korlátozására alkalmas az a szabályozás, amely pusztán amiatt írja elő a látens értéknövekedés adóztatását, mert az adóalany a lakóhelyét külföldre helyezi át.[41] Ez ugyanis ahhoz vezet, hogy azok, akik élnek a szabad mozgáshoz való jogukkal, hátrányos elbánásban részesülnek a belföldi lakóhellyel rendelkező adóalanyokhoz képest. Míg ez utóbbiaknál a jelentős részesedésből származó értéknövekedés utáni adót csak akkor állapítják meg, ha a részesedést eladták, és a nyereséget ténylegesen realizálták, N. esetében az adót már a lakóhely-áthelyezéskor megállapították.

77. Az EK 18. cikket is sérti azoknak az egyenlőtlen bánásmódban részesítése, akik élnek a szabad mozgáshoz való jogukkal.[42]

41 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontja.

42 – Lásd a fenti 65. pontot.

78. Noha a megállapított adót N-nek nem kell azonnal megfizetnie, hanem csak akkor, ha a részesedést a lakóhelyének áthelyezésétől számított tíz éven belül ténylegesen elidegeníti. [43] A hosszabb határidőtől eltekintve a holland szabályozás nem különbözik jelentősen a franciától. De a lakóhely-áthelyezés időpontjában történő adómegállapítás még külön vizsgálva is olyan terhet jelent, ami egyedül csak azokat érinti, akik élnek a szabad mozgás jogával.

79. Az ehhez szükséges adóbevallás olyan további formalitás, amely akadályozza a lakóhely áthelyezését. [44] Kétségtelen, hogy valamikor esetleg a belföldi adóalanynak is be kell majd nyújtania adóbevallást a jelentős részesedésből származó jövedelméről, ahogy erre a holland kormány hivatkozik. Ugyanakkor ez a kötelezettség a belföldi adóalanyt – ismereteink szerint – csak akkor terheli, ha a részesedését ténylegesen eladja. Amennyiben továbbra is megtartja a részesedését, úgy nem kell adóbevallást benyújtania a látens (még nem realizált) nyereség után.

80. Mindenesetre a jogi szabályozás 2004. évi módosításáig még további két szempont kerül szóba. Először is a lakóhely-áthelyezéskor megállapított adóra csak biztosíték ellenében adtak halasztást. Az ilyen intézkedésről már szintén megállapította a Bíróság, hogy az adómegállapítás korlátozó hatását súlyosítja. [45]

81. Másodszor a részesedésnek a lakóhely-áthelyezést követően bekövetkező értékcsökkenését eredetileg nem vették figyelembe adócsökkentő tényezőként. Ennek az lehetett a következménye, hogy a lakóhely-áthelyezés időpontjában megállapított fiktív nyereség utáni adó, ami a részesedés későbbi eladásakor vált esedékessé, meghaladta azt az adót, ami ugyanazon időpontban történő értékesítés esetén belföldön felmerült volna. Hiszen belföldön az adót a ténylegesen az eladáskor realizált (esetleg alacsonyabb) nyereség után állapították meg.

82. A 2004. évi jogszabály-módosítás mindkét szempontból javulást hozott. Az, hogy a biztosítéknak ez alapján történő visszaadása mennyiben vezetett a korlátozás teljes megszüntetéséhez, mindjárt a negyedik kérdés megválaszolása keretében vizsgálható.

83. Azt nem lehet véglegesen megítélni, hogy az IW 26. cikke (5) bekezdésének módosítása a lakóhely-áthelyezést követő

43 – Abból indulunk ki, hogy az adókövetelés a lakóhely-áthelyezést követő tíz év elteltével megszűnik (lásd a fenti 10. pontban hivatkozott IW 26. cikket).

44 – Lásd a bevallási kötelezettség és más formai követelmények korlátozó jellegéről a C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1897. o.) 26. és 28. pontját.

45 – Lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 47. pontját.

értékcsökkenés kapcsán teljesen megvalósította-e az egyenlő bánásmódot. E rendelkezés szerint a halasztott adókövetelés csökkenthető a lakóhely-áthelyezéskor fennálló érték és az eladáskori aktuális érték közötti különbözet egynegyedével. A belföldön és külföldön történő értékesítés után fizetendő adó ennek megfelelően csak akkor lenne egyenlő mértékű, ha az adókulcs 25%. Nem derül ki az iratokból, hogy ténylegesen minden esetben ez az adókulcs alkalmazandó-e. Kétségek akkor is felmerülhetnének, ha az adócsökkentés az adóhatóság mérlegelési jogkörébe kerülne. [46]

84. A nemzeti jog értelmezésére egyedül jogosult nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a lakóhelynek valamely másik tagállamba történő áthelyezése esetén azonos mértékű ténylegesen elért nyereség esetén valóban azonos mértékű adót kell-e fizetni, mint egy összehasonlítható, tisztán belföldi esetben. [47]

85. Végül N. hátrányos megkülönböztetést lát abban, hogy a vitatott határozatban késedelmi kamatot állapítottak meg az adó után. Az adó után abban az esetben állapítanak meg késedelmi kamatot, ha az adókivetési időszak és az adó megállapítása között több mint 15 hónap telt el. Ezt meg kell különböztetni a végrehajtási kamatoktól, ami az adóhatározat meghozatala és az adó megfizetése közötti időszakban merül fel. Jelen ügyben végrehajtási kamat nem merül fel mindaddig, amíg az adófizetésre halasztást engedélyeztek.

86. Az adó utáni késedelmi kamat megállapítása az adóhatározat rendszerinti velejárója. A szabad mozgás gyakorlásának a lakóhely-áthelyezéskor történő adómegállapításban megnyilvánuló korlátozása mellett az adó összege utáni késedelmikamat-fizetési kötelezettség nem valósít meg további hátrányos megkülönböztetést, ahogyan ezt a kérdést előterjesztő bíróság helytállóan kifejti. Csak akkor válnak esedékessé az adó utáni késedelmi kamatok, amikor maga az adó összege is, tehát csak akkor, ha a részesedést a lakóhely-áthelyezést követő tíz éven belül elidegenítik. Belföldön történő elidegenítés esetén szintén sor kerülne a határozat meghozatalára, és ugyanolyan szabályok szerint állapítanák meg az adó összege után a késedelmi kamatot.

87. Annak, hogy az adó összege után megállapított késedelmi kamat ne jelentsen hátrányt a lakóhelyét áthelyező személy számára, egyfelől az a feltétele, hogy a kamatkövetelést is megfelelően csökkentsék, ha az adó összegét az IW 26. cikke értelmében részben elengedik. Másfelől nem lehet jelentős különbség az adóeljárások időtartama között attól függően, hogy a lakóhely-áthelyezés miatti adómegállapításról vagy a részesedések belföldi értékesítéséről van-e szó. Máskülönben a határon átnyúló ügyekben rendszeresen magasabb kamatkövetelések keletkeznek.

46 – A 175/88. sz. Biehl-ügyben 1990. május 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-1779. o.) 18. pontjában a Bíróság nem tekintette elegendőnek a korlátozás kizárásához, ha a közösségi jognak megfelelő állapot létrehozása az adóhatóság mérlegelési körébe tartozik.

47 – A lakóhely-változtatást követően bekövetkező *értéknövekedés* esetén ezzel szemben nem indokolt az adó mértékét felfelé hozzáigazítani, mert ennyiben az új lakóhely szerinti állam rendelkezik az adóztatás jogával.

2. Igazolhatóság

88. Az a nemzeti szabályozás, amely a letelepedés szabadságát korlátozza, csak akkor megengedett, ha az EK-Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják. A szabályozásnak alkalmasnak kell lennnie a szóban forgó cél elérésére, és nem haladhatja meg az annak megvalósításához szükséges mértéket.[48] Az uniós polgárok szabad mozgása megsértésének igazolhatósága kapcsán ugyanezen szempontok érvényesülnek.[49]

a) Közérdeken alapuló kényszerítő okok

89. Első lépésben azt kell vizsgálni, hogy a vitatott szabályozást közérdeken alapuló kényszerítő okok indokolják-e. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a lakóhely-áthelyezés adóztatásával kapcsolatos szabályozásnak a jogalkotási dokumentumok szerint két célja volt. A rendelkezéseknek egyrészről biztosítaniuk kellett a jelentős részesedéseknek a belföldi tartózkodás alatt bekövetkezett értéknövekedése vonatkozásában a területiség elvén alapuló, koherens adóztatását. Másrészről az intézkedés megelőzni hivatott a lakóhely bármely adózási szempontból motivált áthelyezését.

90. A jelen eljárásban részt vevő kormányok mindenekelőtt azt hangsúlyozzák, hogy a lakóhely-változtatással kapcsolatos adóztatás az adóbevételek igazságos, a területiség elvének megfelelő felosztását biztosítja. Emellett hivatkoznak az adórendszer koherenciájának megőrzésére és a hatékony adóellenőrzésre, mint további igazoló okra.

– Az adóztatási joghatóság megosztása a területiség elve alapján

91. A közvetlen adók kivetése – amint már megállapítottuk – a közösségi jog jelen állása szerint a tagállamok jogkörébe tartozik.[50] Ők dönthetik el, hogy milyen eseményeket adóztatnak. A közösségi jogi harmonizáció hiányában szintén a tagállamok feladata annak meghatározása, hogy milyen szempontok szerint osztják meg adóztatási joghatóságukat a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények megkötése vagy egyoldalú intézkedések útján.[51] Az EK 293. cikk második franciabekezdése kifejezetten arra hívja fel őket, hogy a Közösségen belüli kettős adóztatást elkerüljék.

48 – A C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 26. pontja, a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontja és a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja.

49 – Lásd a fenti 25. lábjegyzetben hivatkozott D'Hoop-ügyben hozott ítélet 36. pontját és a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 16. pontját.

50 – Lásd a fenti 26. pontot.

51 – Lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontját, a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 93. pontját, a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott C-376/03. sz. D-ügyben hozott ítélet 50. és 51. pontját, valamint a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 47. pontját.

92. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása olyan jogos célnak minősül, amely indokolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását.[52] Ennek során irányadó elvként érvényesülhet a – nemzetközi adójogban érvényesülő és a közösségi jog által elismert – területiség elve[53], amelyhez az adóztatási jogkörök megosztásakor a tagállamok igazodnak.

93. Mindazonáltal a területiség elvének nincsen pontos definíciója. Ez az elv a gyakorlatban úgy nyilvánul meg, hogy az államok általában csak a belföldi illetőségű személyeket vetik alá teljes körű adókötelezettségnek, és ezen túlmenően a külföldi illetőségű személyek belföldi forrásból származó bevételeik után korlátozott adókötelezettség keretében adóznak.

94. A területiség elve fejeződik ki az OECD-mintaegyezményekben is, amelyek alapján a tagállamok megfelelően alakíthatják adóztatási joghatóságukat.[54] Így a vagyontárgyak értékesítéséből származó nyereség a jövedelem- és vagyonadókra vonatkozó OECD-mintaegyezmény 13. cikkének (5) bekezdése szerint – bizonyos, itt nem releváns kivételektől eltekintve – abban az államban adóköteles, amelyben az eladó lakik. A Hollandia és az Egyesült Királyság között 1980-ban létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény[55] 13. cikkének (4) bekezdése ennek megfelelően osztja meg az adóztatási joghatóságot.

95. Ettől eltérően a Hollandia és az Egyesült Királyság közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény[56] 13. cikkének (5) bekezdése megadja mindkét szerződő államnak a jogot, hogy adójogszabályai alapján adót vessen ki az olyan személy értékesítésből származó jövedelmére, aki a másik államban honos, de az értékesítést megelőző öt évben az első államban lakott.

96. Első pillantásra úgy tűnik, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény itt megengedi a területiség elvének áttörését. A szó szerinti szöveg értelmében Hollandia a lakóhely-áthelyezést követő öt éven belül még adóztathatja az értékesítés során elért nyereséget. Függetlenül attól azonban, hogy az egyezményt tényleg így kell-e értelmezni, a vitatott holland rendelkezések nem men-

52 – A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontja.

53 – A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 39. pontja. Ugyanezen gondolat került már kifejtésre a fenti 48. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 22. pontjában is.

54 – Lásd a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 48. pontját

55 – SI 1980/1961.

56 – A rendelkezés szövege a következő: „The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

nek el idáig. Inkább az értékesítés esetén, belföldön bekövetkezett értéknövekedés után a lakóhely-áthelyezéskor megállapított és fizetési halasztásban részesített adó beszedését célozzák.

97. A holland szabályok tehát az adóztatás kapcsán nagyon is a területi szemponthoz kötődnek, amelyet összekapcsolnak egy időtényezővel, nevezetesen az abban az időszakban történő belföldi tartózkodással, amikor az adóköteles értéknövekedés keletkezett. A területiség elvével még akkor is összeegyeztethető a lakóhely-áthelyezéssel kapcsolatos adószabályozás, ha az adóalany már nem Hollandiában lakik az adó esedékessé válásakor.

98. Ennek kapcsán azt is meg kell gondolni, hogy mindaddig, amíg az adóztatás koherenciája fennmarad, és nem merülnek fel megengedhetetlen többszörös terhek, a tagállamokra van bízva, hogy részleteiben hogyan veszik figyelembe a területi és időbeli szempontokat az adóztatási joghatóság megosztásakor.

99. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben foglalt ötéves határidő és a tagállami jog szerinti tízéves határidő közti lehetséges eltérés nem befolyásolja a törvényi rendelkezések közösségi jogi megítélését.[57] Ezt az ellentmondást adott esetben inkább a nemzeti jog alapján kell feloldani.[58]

100. Első pillantásra úgy tűnhet, hogy a lakóhely-áthelyezéssel kapcsolatos adószabályozás itt képviselt megítélése ellentétes a De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélettel. Abban az ítéletben a Bíróság az igazolhatóságot az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésével kapcsolatos okokból utasította el.[59] Az ott vitatott rendelkezések a francia kormány előterjesztése szerint egyedül az adóelkerülés megakadályozását célozták, és nem arra irányultak, hogy „általánosságban biztosítsák a lakóhelyét Franciaországon kívülre helyező adóalany értéknövekedés utáni adóztatását, tekintettel arra, hogy olyan értéknövekedésről van szó, amelyet utóbbi francia területen való tartózkodása alatt ért el".[60]

57 – Nem világos, hogy itt mennyiben áll fenn ellentmondás. Mivel az adót közvetlenül a lakóhely-változtatás előtt állapítják meg, és csak behajtják, amikor a tényleges elidegenítés következtében a fizetési halasztás véget ér. Ezért arra az álláspontra lehet jutni, hogy erre az esetre nem alkalmazható a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 13. cikkének (5) bekezdése, mert az adó megállapítására hivatalosan közvetlenül a lakóhely-változtatást megelőzően kerül sor, és ekkor még belföldi illetőségű az a személy, akinek az adóztatására sor kerül.

58 – A Gerechtshof 's-Hertogenbosch a V-N 2005/47.11. sz. 2005. szeptember 15-én hozott ítéletében a nyilvánvalóan hasonló holland-belga kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megsértésének tekintette, hogy az adóztatás lehetőségét a Wet IB-nek az egyezmény megkötését követően történt módosításával öt évről tíz évre kiterjesztették (lásd ehhez a fenti 2. lábjegyzetet). A holland kormány ezzel kapcsolatban előadja, hogy Hollandia arra törekedett, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben szintén tíz évre növeljék a határidőt, ahogyan az időközben a Belgiummal és Portugáliával megkötött egyezményben már meg is történt.

59 – Lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 68. pontját.

60 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 65. pontja.

101. A holland előírások célja ezzel szemben nemcsak az adóelkerülés megakadályozása. Azt a célt szolgálják, hogy lehetővé tegyék a Hollandia és az Egyesült Királyság között érvényesen megosztott adóztatási joghatóságnak megfelelő holland adó kivetését. Amennyiben ugyanis az adó a lakóhely-áthelyezés előtt nem kerül megállapításra, akkor a hollandiai tartózkodás alatt keletkezett nyereséget utólag kellene meghatározni. Az elidegenítés időpontjától függően e nyereségmeghatározás akár több év elteltével válhat szükségessé, ami – amint azt a német kormány helytállóan kifejti – jelentős gyakorlati nehézségekkel járna.

103. Ezzel kapcsolatban a holland és a német kormány előadja, hogy az adónak a lakóhely-áthelyezéskor történő megállapítása egy küszöbönálló jogosulatlan előnyt egyenlít ki. Ez – a vitatott rendelkezések nélkül – abból eredhetne, hogy a származási ország a későbbi értékesítés esetén a lakóhely-áthelyezésig ebben az országban létrejött értéknövekedéshez nem tudna hozzáférni. Egyidejűleg a fogadó állam nem adóztathatja meg a lakóhely-áthelyezés előtt keletkezett értéknövekedést.

104. A holland jogalkotó az adót elméletileg időszakosan, az adóév végén felmerülő, nem realizált értéknövekedés alapján számított adóként is meghatározhatta volna. Úgy döntött azonban, hogy az adóztatást elhalasztja addig az időpontig, amikor a részesedések értékesítése révén a nyereség ténylegesen realizálódik. A halasztás azonban abból az előfeltevésből indul ki, hogy az adóztatás az értékesítés időpontjában ténylegesen lehetséges lesz.

– Az adórendszer koherenciája

102. Az ítélkezési gyakorlat szerint az adórendszer koherenciája miatti igazolhatóság előfeltétele, hogy az adóelőny biztosítása és ezen előnynek az adóteherrel történő kiegyenlítése között közvetlen összefüggés álljon fenn.[61] Eszerint különösen olyan szabályok megengedettek, amelyek megakadályozzák, hogy a bevételeket többszörösen vagy egyáltalán ne adóztassák.[62]

105. A koherenciára vonatkozó érv megítélése kapcsán először utalni kell az X és Y ügyben hozott ítéletre[63], amelynek tárgya egy olyan szabályozás volt, amelynek célja a jelen ügyben is vizsgált lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó adójogszabályok céljához volt hasonló. Az eljárás tárgyát képező akkori előírások szerint a belföldi társaságban fennálló üzletrésznek az ugyanazon tag által irányított külföldi székhelyű társaság részére történő átruházásakor a részesedés értéknö-

61 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 21-23. pontja, a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 18. pontja, valamint a C-168/01. sz., Bosal Holding ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9409. o.) 29. és 30. pontja.

62 – Lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyre vonatkozó 2004. március 18-i indítványom (EBHT 2004., I-7477. o.) 51. pontját.

63 – Hivatkozás a fenti 10. lábjegyzetben.

vekedése után volt fizetendő az adó. Az adókivetés azt szolgálta biztosítani, hogy a részesedést ne helyezzék át külföldre anélkül, hogy a látens értéknövekedést belföldön megadóztatták volna. A Bíróság itt komolyan mérlegelte az adórendszer koherenciája miatti igazolhatóságot, és azt végül csak azért utasította el, mert az azonnali adóztatás nem a legenyhébb eszköz volt. [64]

106. Jelen ügyben már valóban nem lenne biztosított a koherens adóztatás, ha a származási országban történő tartózkodás alatt bekövetkező értéknövekedés utáni adókivetés a lakóhely-áthelyezés következtében lehetetlenné válna. Ennyiben itt fedi egymást az adórendszer koherenciájára való törekvés és az adóztatás területi elv szerinti megosztása.

107. A holland adórendszer ezen túlmenően azért is koherens alapokon nyugszik, mert a lakóhelyüket Hollandiába áthelyező adóalanyoknál a részesedésnek a lakóhely-áthelyezéskor fennálló értékéből indul ki a jelentős részesedés értékesítéséből származó nyereség adóztatásánál (*step-up*). Ez a módszer összeegyeztethető a területiség elvével, mivel egyedül a belföldön tartózkodás alatt bekövetkezett értéknövekedést veszi figyelembe.

64 – A fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontja.

108. Végül nem vitathatjuk el a holland szabályok koherenciáját egyedül amiatt, hogy a külföldön megfizetett adók [65] beszámítását írják elő [66]. Amennyiben ugyanis a közösségi jogi korlátokat nem sértik, a tagállamok szabadon jogosultak adóigényükről bizonyos helyzetekben – különösen valamely kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezmény által szabályozott viszonosság keretében – lemondani. Az ilyen részleges kivételek a kettős adóztatás elkerülését szolgálják, és ezzel még a koherenciát is erősítik. Semmi esetre sem kérdőjelezik meg általánosságban az adóigényt és annak általános érvényesítését.

– Az adóelkerülés megelőzése és a hatékony adóellenőrzés

109. A lakóhely-áthelyezéskor történő adóztatásra vonatkozó holland szabályozás egyidejűleg megakadályozni hivatott azt, hogy az adóalany a lakóhelyének átmeneti áthelyezése révén kivonja magát az adóztatás alól. Alapvetően ez is olyan jogos cél [67], mint a hatékony adóellenőrzés [68].

65 – Az IW 2005 előtt hatályos szövegének 26. cikke (2) bekezdése, illetve az IW módosított szövegének 26. cikke (5) bekezdése.

66 – Ezt teszi azonban a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 66. pontja, bár azon az alapon, hogy a francia szabályozás kizárólag a visszaélések megakadályozását szolgálja.

67 – Lásd legutóbb a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49–51. pontját.

68 – A fenti 48. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 31. pontja és a C-411/03. sz., Sevic Systems ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10805. o.) 28. pontja.

b) Az arányosság

110. Az intézkedéseknek ezenkívül meg kell felelniük az arányosság elvének, azaz alkalmasnak kell lenniük a szóban forgó cél elérésére, és nem szabad meghaladniuk az annak megvalósításához szükséges mértéket. [69]

– Az eredeti jogi szabályozás

111. A szabályozást először eredeti formájában kell vizsgálni, amikor az adó felfüggesztése még biztosítékadáshoz volt kötve. Ebben a formában ugyan alkalmas volt a nevezett célok elérésére, de azok megvalósításához már nem volt szükséges.

112. Természetesen külföldi személyek esetében a biztosíték megkönnyíti az adó beszedését. Amennyiben a lakóhely-áthelyezést követően az adó a részesedés eladása következtében esedékessé válik, úgy a kincstár szükség esetén értékesítheti a biztosítékot. Ezzel az adóelkerülés veszélye kizárt, és a hatékony adóellenőrzés is biztosított. Az adóalany már csak azért is kapcsolatban marad a lakóhelyének áthelyezését követően a származási ország adóhatóságával, mert a megadott időpontban vissza akarja kapni az általa adott biztosítékot.

113. Rendelkezésre állnak azonban enyhébb eszközök is, amelyek kevésbé költségesek az adóalany számára és a szabad mozgás gyakorlását kevésbé korlátozzák. A 77/799/EGK irányelv [70] szerint valamely tagállam bármely olyan információt kérhet valamely másik tagállamtól, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását. [71] Másfelől a tagállamok kölcsönösen kötelesek segíteni egymást a 76/308/EGK [72] irányelv alapján a jövedelmet és a vagyont terhelő adóknak megfelelő tartozások beszedése során.

114. Az együttműködés ezen eszközei a gyakorlatban nem mindig működnek feltétlenül gördülékenyen és kielégítő módon. A tagállamok azonban nem hivatkozhatnak az adóhatóságaik közötti együttműködés hiá-

69 – Lásd a 48. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

70 – A 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás, a bizonyos jövedéki adók és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

71 – Lásd a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7641. o.) 26. pontját és a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6817. o.) 42. pontját.

72 – A 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel (HL L 175., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás. 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.) módosított, az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből és a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból eredő követelések behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyről szóló, 1976. március 15-i tanácsi irányelv (HL L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás: 2. fejezet, 1. kötet, 44. o.).

nyosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolják az alapvető szabadságok korlátozásának indokoltságát.

115. Nem igazolható az sem, hogy a rendelkezések eredeti változata az értéknövekedés lakóhely-áthelyezést követően bekövetkező értékcsökkenését nem veszi megfelelően figyelembe.

– A megváltozott jogi szabályozás

116. A lakóhely-áthelyezéskor megállapított adóra vonatkozó holland szabályok jelenlegi változatukban ezzel szemben megfelelnek az arányosság elvének. A korlátozás egyedül a lakóhely-változtatáshoz kapcsolódó adómegállapításban nyilvánul meg. Ezt követően azonban az adóra biztosítékadás nélkül engedélyezik a halasztást. Rendelkeztek továbbá az értéknövekedés későbbi csökkenésének a figyelembevételéről is.

117. Aránytalan lenne ugyanis, ha az adót egyedül amiatt állapítanák meg a lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódóan, hogy kivédjék az adóelkerülés veszélyét. Mivel nem lehet általánosságban adóelkerülést vagy adókijátszást feltételezni abból a körülményből, hogy valamely magánszemély a lakóhelyét valamely másik tagállamba kívánja áthelyezni. [73]

118. Ezen túlmenően azonban a szabályozás azt a célt is szolgálja, hogy a területiség elvéhez igazodó és koherens adóztatás valósuljon meg. Az adó megállapítása a módosított feltételekkel már nem minősül a lakóhely-áthelyezéssel szemben támasztott aránytalan korlátozásnak. Alkalmas és szükséges ahhoz, hogy biztosítsa a jelentős részesedésből származó nyereségnek egy későbbi elidegenítés esetén történő tényleges adóztatását.

119. Nem lehet elképzelni kevésbé terhes, valamint jogilag és gyakorlatilag is kivitelezhető módszert a lakóhely-áthelyezésig bekövetkezett értéknövekedés adóztatására. Különösen az tűnik kevéssé lehetségesnek, hogy a származási ország a lakóhely áthelyezését követően a tényleges értékesítés időpontjában állapítsa meg az adót.

120. Még ha jogilag lehetséges lenne is a felmerülő, Hollandiát megillető adónak a csak utólagos, az elidegenítés időpontjában való meghatározása, az nem lenne enyhébb, az adóalanyt kevésbé terhelő eszköz. Mert az adóalanynak nemcsak az utólagos értékmegállapításhoz szükséges igazolásokat kellene megőriznie, hanem azokra a levonható

73 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontja és a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 61. pontja.

költségekre vonatkozó igazolásokat is, amelyek a lakóhely áthelyezéséig bekövetkező értékemelkedéssel kapcsolatosak. Ezért végeredményben az adó időben közeli előzetes megállapítása az adóalany érdekében is áll.

121. Végezetül, még egyszer utalni kell arra, hogy a holland szabályozás céljaiban és – 2005 óta – kialakításában is nyilvánvalóan különbözik a francia szabályozástól, amelyről a Bíróságnak a De Lasteyrie du Saillant ügyben kellett döntenie. Előbbi célja nemcsak az adóelkerülés megelőzése, hanem az, hogy lehetővé tegye a koherens és a területiség elve alapján megosztott adóztatás gyakorlati végrehajtását.

122. A biztosítékadási kötelezettség megszűnése óta az adó előzetes megállapításán keresztül már nem nehezíti meg jelentősen a lakóhely áthelyezését. Mindenesetre, ha a fogadó állam az értékesítésnél nem tart igényt azon nyereség adóztatására, amely a lakóhely-áthelyezést megelőzően keletkezett (tehát szintén a *step-up* módszert alkalmazza), nem kerül sor kettős adóztatásra. Így a De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet fényében sem ellentétes az alapvető szabadságokkal a jelentős részesedésekből eredő értéknövekedés adóztatásának olyan kialakítása, ahogyan arról a holland szabályozás a 2005 óta hatályos változata szerint rendelkezik.

123. Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 18. cikk (1) bekezdésével és az EK 43. cikkel az az előírás, amely a jelentős részesedések értéknövekedése utáni adónak közvetlenül a lakóhely-áthelyezést megelőző megállapítását írja elő,

– ha a megállapított adó megfizetése minden további feltétel nélkül halasztásra kerül a tényleges elidegenítésig, és

– ha biztosított, hogy a lakóhely-áthelyezést követő elidegenítés esetén ténylegesen beszedett adó nem magasabb, mint az az egyébként azonos feltételek mellett történő belföldi értékesítésnél lenne.

E – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről*

124. Ezzel a kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a tagállamnak mit kell tennie azon következmények elhárítása érdekében, amelyek abból adódnak, hogy az adó megfizetésére korábban – a közösségi jogot sértő

módon – csak biztosíték ellenében adtak halasztást.

125. A negyedik kérdésre adandó válasz előtt előre kell bocsátani, hogy a lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó adómegállapítás ma is hatályban van, és amint már megállapítottam, az megengedhető. Nem érinti az adómegállapítás jogszerűségét, hogy ahhoz eredetileg biztosítéknyújtási kötelezettség kapcsolódott. Inkább el kell választani egymástól magát az adómegállapítást és azt a körülményt, hogy az adótartozás megfizetésére a halasztást csak biztosíték ellenében engedélyezték.

126. A kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint a közösségi jog megsértésével követelt biztosítékot feloldották. Ezenkívül törölték a törvényi rendelkezések közül a biztosítékadási kötelezettséget. N. kétségbe vonja, hogy a letétbe helyezett üzletrészek feloldása megfelelő módon megtörtént. Ezt a kérdést azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kell a nemzeti jog alapján vizsgálni.

127. Így a Bíróságnak egyedül azt kell tisztázni, hogy a biztosíték feloldása – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság megfogalmazta – a korlátozás visszamenőleges feloldásához vezet-e. A kérdés lényegében arra irányul, hogy önmagában elegendő-e a biztosíték visszaadása, vagy azon túlmenően a közösségi jog előírja a biztosítékadás minden hátrányos következményének a megszüntetését is.

128. Ennek kapcsán meg kell jegyezni, hogy a biztosítéknyújtás költségekkel járhat. Amennyiben készpénzt helyeznek letétbe, úgy az érintett elveszíti a kamatokat. A bankkezességnek költségei vannak. A vagyontárgyak, mint például a társasági üzletrészek óvadékba adása végül csökkentheti az adóalany fizetőképességét, és így rosszabb feltételeket eredményez hitelfelvételnél. Az ilyen jellegű veszteségeket a biztosíték visszaadása önmagában nem egyenlíti ki.

129. Mindenesetre – a rendelkezésre álló adatok alapján – N. nem érvényesített ilyen veszteségeket. Ezért elfogadható az az álláspont, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés hipotetikus problémát vet fel, és ezért azt a Bíróságnak nem kell megválaszolnia. A teljesség kedvéért azonban röviden ki szeretnék térni a kérdésre.

130. A biztosíték visszaadása hasonlóságot mutat a közösségi joggal ellentétes adók és illetékek visszatérítésével. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a részletes szabályok a belső jogrendbe tartoznak, azonban e szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek a hasonló belső jogorvoslatokhoz képest (egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül

nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve). [74]

131. Az egyenértékűség elve szerint a holland kincstár a biztosíték visszaadásán túlmenően köteles lenne a biztosítéknyújtással kapcsolatos költségek megtérítésére, ha a nemzeti jog azt a hasonló tagállamon belüli esetekben előírja. További igényt a tényleges érvényesülés elvéből sem lehet levezetni. Az előtérben ugyanis magának a biztosítéknak a visszaadása áll, amit a nemzeti jog nyilvánvalóan nem nehezített meg. A tényleges érvényesülés elve nem biztosít a következmények megszüntetésére való általános igényt.

132. Így a Bíróság már kifejtette hogy a jogosulatlanul beszedett adók és illetékek visszatérítéséhez kapcsolódó további jogkövetkezményeket, mint például a kamatfizetést, a nemzeti jog határozza meg. [75] Amennyiben a tagállamok a közösségi jog tényleges érvényesülésének elve alapján kötelesek lennének minden hátrány és veszteség kiegyenlítésére a közösségi jog megsértése esetén, akkor ezzel megkerülnénk azokat a sajátos feltételeket, amelyeket a Bíróság a tagállamok közösségi jog megsértéséért fennálló felelősségével szemben felállított.

133. A tagállamok közösségi jog megsértéséért fennálló felelősségének elvei [76] további támpontot nyújtanak a biztosíték visszaadásán kívül támasztott igényekhez. A felelősség akkor áll fenn, ha három feltétel teljesül: a megsértett jogi rendelkezés a magánszemélyeket jogokkal ruházza fel, a jogsértés kellően súlyos, és okozati összefüggés van az állami kötelezettségszegés és a sértett felek által elszenvedett kár között. [77]

134. Mivel a lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó adóztatás a De Lasteyrie du Saillant ügyben történő ítélethozatalig messzemenően tisztázatlan volt, eddig az időpontig

74 - Lásd a 33/76. sz. Rewe-ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1976., 1989. o.) 5. pontját, a C-312/93. sz. Peterbroeck-ügyben 1995. december 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4599. o.) 12. pontját, a C-231/96. sz. Edis-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4951. o.) 19. és 34. pontját, valamint a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 85. pontját.

75 - A C-279/96., C-280/96. és C-281/96. sz., Ansaldo Energia egyesített ügyekben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-5025. o.) 28. pontja és a fenti 74. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 85. pontja. Lásd továbbá a C-216/99. és C-222/99. sz., Prisco és Caser egyesített ügyekben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6761. o.) 70. és azt követő pontjai.

76 - A C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-1029. o.), a C-424/97. sz. Haim-ügyben 2000. július 4-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-5123. o.) 26. és 36. valamint azt követő pontjai, a C-63/01. sz. Evans-ügyben 2003. december 4-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14447. o.) 82. és azt követő pontjai.

77 - A fenti 76. lábjegyzetben hivatkozott Haim-ügyben hozott ítélet 36. pontja és fenti 76. lábjegyzetben hivatkozott Evans-ügyben hozott ítélet 83. pontja.

aligha beszélhetünk kellően súlyos jogsértésről.

135. A negyedik kérdésre tehát a következő választ kell adni: Amennyiben a tagállam az adókövetelés megfizetésére szóló halasztást a közösségi jog megsértésével biztosítékadáshoz köti, úgy a biztosíték visszaadásán felül köteles lehet az adóalanynak azokat a pénzügyi veszteségeit is megtéríteni, amelyek a biztosítéknyújtással kapcsolatban keletkeztek, ha az ilyen jellegű igényeket a nemzeti jog hasonló esetekben szabályozza. Elvben fennállhat továbbá kártérítési igény a tagállamok közösségi jogsértésért való felelősségének elvei szerint.

F – *A perköltségek megtérítésére vonatkozó szabályozásra irányuló kérdés kezeléséről*

136. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem rendelkező részében csak a lakóhely áthelyezéséhez kapcsolódó adómegállapításra vonatkozó rendelkezésekkel kapcsolatos öt ismertetett kérdés szerepel. Nem teljesen egyértelmű, hogy a végzés indokolásában a D-ügyben is felvetett, a perköltségek átalányösszegben történő visszatérítésének megengedhetőségére irányuló kérdésre való utalást hogyan kell érteni.

137. A szó szerinti szöveg („[...] csatlakozik [...] a [...] kérdéshez") úgy értelmezhető, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ezt a kérdést is szeretné feltenni, legalábbis annyiban, amennyiben azt a D-ügyben hozott ítélet nem tisztázta. Másfelől azonban ez a részlet összességében úgy is érthető, hogy a bíróság lemond arról, hogy a D-ügybeli előterjesztésre tekintettel a Bíróság ismételten foglalkozzon ezzel a kérdéssel. Nyilvánvalóan az eljárásban részt vevő minden fél a második változatnak megfelelően értelmezte ezt, mivel egyikük sem tért ki erre a pontra.

138. Én is azon az álláspontón vagyok, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ezt a kérdést még egyszer nem kívánta feltenni. Ez abból is látható, hogy az egyébként részletesen megindokolt kérelemmel ellentétben ehhez a ponthoz semmiféle tájékoztatást vagy indokolást nem fűz. Ezenfelül a D-ügyben hozott ítélet kihirdetését követően a kérelmét nem egészítette ki, jóllehet a Bíróság ott nem foglalt állást a perköltségek megtérítése kérdésében.

139. Amennyiben mégis úgy tekintjük, hogy a kérdést feltette a bíróság, úgy azt ebben a formában nem tartom megengedhetőnek.

140. Sem az EK 234. cikk, sem az egyéb eljárásjogi rendelkezések nem tartalmaznak konkrét előírást az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre. Feltétlenül ajánlott ugyan, de nem kötelező a kérdéseket az előzetes döntéshozatalra utaló határozat elkülönülő részében összefoglalva felsorolni. [78] A Bíróság a nem megfelelően megfogalmazott kérdések esetén kiválaszthatja az elemek összességéből a közösségi jog azon elemeit, amelyek a jogvita tárgyát figyelembe véve értelmezésre szorulnak. [79]

141. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanakkor elengedhetetlen, hogy a kérdést előterjesztő bíróság meghatározza azt a ténybeli és jogszabályi hátteret, amelybe az általa feltett kérdések illeszkednek, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak. [80] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban található információknak nemcsak a Bíróságnak az ügyet előmozdító válaszait kell lehetővé tenniük, hanem azt is, hogy a tagállamok kormányai, valamint más felek a Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján észrevételeket tegyenek. [81]

142. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem tartalmaz magyarázatot sem a hollandiai jogi szabályozásról, sem a tényleges perköltség mértékéről, sem a költségek esetlegesen megtéríthető mértékéről.

143. A Bíróság egyes ügyekben már kiegészített hiányos adatokat más előzetes döntéshozatali eljárásokból származó ismeretekkel. Így itt a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch által a D-ügyben benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelemre támaszkodhatna.

144. Ezen ügyek tényállása azonban különleges volt. A Crispoltoni-ügyben hozott ítéletében a Bíróság olyan eljárásra hivatkozhatott, amelyben ugyanazok a felek vettek részt. [82] Az Albany-ügyben [83] és a Brentjens'-ügyben [84] olyan törvényi szabályozásról volt szó, amely már több előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek is tárgya volt. A Bíróság utalt arra, hogy a hiányzó információkat,

78 – Lásd a nemzeti bíróságok által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásról szóló tájékoztató 24. pontját (HL C 143., 1. o.).

79 – A 83/78. sz., Pigs Marketing Board ügyben 1978. november 29-én hozott ítélet (EBHT 1978., 2347. o.) 26. pontja és a C-307/00–C-311/00. sz., Oliehandel Koeweit BV és társai egyesített ügyekben 2003. február 27-én hozott végzés (EBHT 2003., 1821. o.) 105. pontja.

80 – A C-320/90–C-322/90. sz., Telemarsicabruzzo és társai egyesített ügyekben 1993. január 26-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-393. o.) 6. pontja, a C-176/96. sz., Lehtonen és Castors Braine ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2681. o.) 22. pontja és a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott My-ügyben hozott ítélet 17. pontja, valamint a C-157/92. sz. Banchero-ügyben 1993. március 19-én hozott végzés (EBHT 1993., I-1085. o.) 4. pontja, a C-66/97. sz. Banco de Fomento e Exterior ügyben 1997. június 30-án hozott végzés (EBHT 1997., I-3757. o.) 7. pontja és a C-438/03., C-439/03., C-509/03. és C-2/04. sz., Cannito és társai egyesített ügyekben 2004. február 11-én hozott végzés (EBHT 2004., I-1605. o.) 6. pontja.

81 – A fenti 80. lábjegyzetben hivatkozott Lehtonen és Castors Braine ügyben hozott ítélet 23. pontja és a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott My-ügyben hozott ítélet 17. pontja, valamint a fenti 80. lábjegyzetben hivatkozott Banchero-ügyben hozott végzés 5. pontja és a fenti 80. lábjegyzetben hivatkozott Cannito-ügyben hozott végzés 8. pontja.

82 – A C-133/93., C-300/93. és C-362/93. sz., Crispoltoni és társai egyesített ügyekben 1994. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-4863. o.) 18. pontja.

83 – A C-67/96. sz. Albany-ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5751. o.) 42. pontja.

84 – A C-115/97–C-117/97. sz., Brentjens' egyesített ügyekben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6025. o.) 41. pontja.

amelyek az egyik párhuzamos ügyben jutottak a tudomására, a tárgyalásra készített jelentésben ismertette a felekkel.[85] Jelen ügyben azonban nincsen tárgyalásra készített jelentés, hiszen tárgyalásra nem került sor.

145. Úgy tűnik, a Bíróság csak az Europièces-ügyben[86] utalt arra, hogy valamely nemzeti szabályozást egy másik eljárásból már ismer, anélkül, hogy tekintetbe vette volna, hogy megfelelő információval rendelkeznek-e a felek. Nem tulajdoníthatunk döntő jelentőséget ennek az ítéletnek az ezt követő ítéletekre tekintettel, amelyek a felek általi megismerés lehetőségét állítják előtérbe.

146. Vagy a kérdés formája miatt nem voltak tisztában azzal a felek, hogy a perköltségek szabályozására vonatkozó kérdés egyáltalán tárgya-e a kérelemnek, vagy nem volt elegendő információjuk ahhoz, hogy észrevételeket tegyenek. Ugyanakkor a perköltségekre vonatkozó megfelelő szabályozás megengedhetősége sok tagállam számára jelentőséggel bírhat. Ezért a Bíróságnak nem szabad megválaszolnia ezt a kérdést anélkül, hogy a tagállamoknak ténylegesen alkalmuk lett volna arra, hogy azzal kapcsolatban nyilatkozzanak.

147. A Gerechtshof te Arnhemnek lehetősége van arra, hogy a Bíróságot a perköltségek szabályozása miatt ismételten megkeresse, és ebben a kérelemben megadja a szükséges információkat. Amennyiben a perköltségekről való döntés tekintetében végső fokon eljáró bíróságnak minősül, például azért, mert a kizárólag a perköltségről szóló határozattal szemben jogorvoslatra nincs lehetőség, bizonyos körülmények között még köteles is lenne a kérdés ismételt előterjesztésére.

148. Amennyiben a Bíróság mégis érdemben foglalkozni kíván a perköltségek szabályozásával, úgy ezzel kapcsolatban megítélésem szerint Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok a D-ügyre vonatkozó indítványában[87] helytálló utalásokat tett, amelyekhez csatlakozom. Így például különösen utalt arra, hogy a közösségi jog tényleges érvényesülésének elve ellentétes lehet a perköltségek átalányösszegben történő megtérítésére vonatkozó szabályozással, ha a közösségi jogon alapuló igény érvényesítését a gyakorlatban rendkívül megnehezíti. Azt, hogy a holland szabályozás esetében így van-e, a jelen eljárásban már csak azért is a Gerechtshof te Arnhem tudja megítélni, mert a Bíróság nem rendelkezik információkkal a költségek megtéríthető mértéke és a ténylegesen felmerült költségek közötti esetleges eltérésről.

85 – A fenti 84. lábjegyzetben hivatkozott Brentjens'-ügyben hozott ítélet 42. pontja és a fenti 83. lábjegyzetben hivatkozott Albany-ügyben hozott ítélet 43. pontja. Szintén ebben az értelemben a C-51/96. és C-191/97. sz. Deliège egyesített ügyekben 2000. április 11-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-2549. o.) 38. pontja.

86 – A C-399/96. sz. Europièces-ügyben 1998. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6965. o.) 24. pontja.

87 – A C-376/03. sz. D-ügyre vonatkozó 2004. október 26-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2004., I-5821. o.) 107–112. pontja.

V – Végkövetkeztetések

149. Végeredményben azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Gerechtshof te Arnhem által előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg.

1. Az EK 43. cikkben biztosított letelepedés szabadsága nem válik alkalmazhatóvá pusztán attól, hogy az a magánszemély, aki valamely tőketársaság egyedüli tagja, a lakóhelyét az egyik tagállamból valamely másikba helyezi át. Valamely tagállam állampolgára ugyanakkor hivatkozhat származási tagállamával szemben az EK 43. cikkre, ha ezt az államot elhagyja, és az alapvető szabadságra történő hivatkozás időpontjában konkrét támpontok alapján előreláthető, hogy a másik tagállamban önálló vállalkozói tevékenység folytatásába kezd. Az EK 43. cikkre a származási tagállammal szemben addig lehet hivatkozni, ameddig ezen államnak a lakóhely-áthelyezéshez kapcsolódó, jogosultat terhelő intézkedése tart, és a letelepedéshez szükséges tevékenység megkezdését továbbra is megnehezíti.

2. Az a tagállami állampolgár, aki lakóhelyét letelepedés céljából e tagállamból valamely másik tagállamba helyezi át, hivatkozhat az EK 18. cikk (1) bekezdésére a kiindulási tagállam elleni eljárásban, ha valamely adó kivetése kapcsán, amelyre a lakóhelyének az áthelyezésével összefüggésben kerül sor, hátrányosabb bánásmódban részesült azon belföldi adóalanyhoz képest, aki nem élt a szabad mozgáshoz való jogával.

3. Az EK 18. cikk (1) bekezdésével és az EK 43. cikkel nem ellentétes az az előírás, amely a jelentős részesedések értéknövekedése utáni adónak közvetlenül a lakóhely-áthelyezést megelőzően történő megállapítását írja elő,

– ha a megállapított adó megfizetése minden további feltétel nélkül halasztásra kerül a tényleges elidegenítésig, és

– ha biztosított, hogy a lakóhely-áthelyezést követő elidegenítés esetén ténylegesen beszedett adó nem magasabb, mint az az egyébként azonos feltételek mellett történő belföldi értékesítésnél lenne.

4. Amennyiben a tagállam az adókövetelés megfizetésére szóló halasztást a közösségi jog megsértésével biztosítékadáshoz köti, úgy a biztosíték visszaadásán felül köteles lehet az adóalanynak azokat a pénzügyi veszteségeit is megtéríteni, amelyek a biztosítéknyújtással kapcsolatban keletkeztek, ha az ilyen jellegű igényeket a nemzeti jog hasonló esetekben szabályozza. Elvben fennállhat továbbá kártérítési igény a tagállamok közösségi jogsértésért való felelősségének elvei szerint.