PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. június 28.[1]

C-38/10. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Portugál Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés — Letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 31. cikke — Adójogszabályok — A területről való kilépéskor kivetett adó — A társaság vagyoni eszközei rejtett értéknövekedésének a létesítő okirat szerinti székhely és a tényleges ügyvezetési központ áthelyezésekor történő azonnali megadóztatása — Az állandó telephely tevékenységének megszüntetése — Vagyoni eszközök áthelyezése — A társaság tagjainak megadóztatása — Az adóztatási joghatóság megosztása — Arányosság”

I – Bevezetés

1. A kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen keresetben az Európai Bizottság azt kifogásolja, hogy a Portugál Köztársaság megsértette az EK 43. cikkben (jelenleg EUMSZ 49. cikk)[2] és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (a továbbiakban: EGT-Megállapodás)[3] 31. cikkében foglalt letelepedés szabadságát, mivel olyan nemzeti rendelkezéseket fogadott el és tartott hatályban, amelyek értelmében azonnali adót vet ki arra a rejtett – vagyis felhalmozott, de nem realizált – értéknövekedésre, amely a következők vonatkozásában keletkezik:

– a létesítő okirat szerinti székhelyüket és tényleges ügyvezetési központjukat másik tagállamba, illetve az EGT-Megállapodás másik részes államába áthelyező portugál társaságok vagyoni eszközei;

– külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök, e telephely portugál területen folytatott tevékenységének megszüntetése esetében; valamint

– külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított, Portugálián kívülre helyezett vagyoni eszközök.

2. A Bizottság kifogásolja továbbá, hogy a Portugál Köztársaság ugyanezen szabadságot azzal is megsérti, hogy a létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését másik tagállamba, illetve az EGT-Megállapodás másik részes államába áthelyező társaság tagjainak tagsági jogokat megtestesítő részesedései rejtett értéknövekedését megadóztatja.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — Mivel a Bizottság által kibocsátott indokolással ellátott véleménynek való megfelelésre előírt határidő 2009 februárjában telt le, az EK-Szerződés rendelkezéseire kell hivatkozni.

3 — 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.).

3. A Portugál Köztársaság, valamint az a nyolc tagállam, amelyek számára a Bíróság engedélyezte, hogy a Portugál Köztársaság kérelmének támogatása végett az eljárásba beavatkozzanak,[4] a kifogásolt kötelezettségszegést vitatják.

4. A Portugál Köztársaság azt állítja, hogy a vitatott rendelkezések – nevezetesen a Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIRC) 76 A. cikke (a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának Portugálián kívülre történő áthelyezésekor a rejtett értéknövekedés azonnali megadóztatása), 76 B. cikke (a külföldi illetőségű társaság állandó telephelye vagyoni eszközeinek e telephely portugáliai tevékenysége megszüntetésekor történő azonnali megadóztatása, valamint az ilyen állandó telephely Portugálián kívülre áthelyezett vagyoni eszközeinek azonnali megadóztatása), illetőleg 76 C. cikke (a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor a társaság tagjainak megadóztatása) – nem sértik az EK 43. cikket és az EGT-Megállapodás 31. cikkét.

5. Mielőtt a kereset elfogadhatóságát és megalapozottságát vizsgálnánk, meg kell jegyezni, hogy a jelen ügy az első azon négy, kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset közül, amelyeket a Bizottság lényegében arra vonatkozóan indított, hogy társaságok létesítő okirat szerinti székhelyének és tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezésekor a társasági vagyoni eszközei rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatására kerül sor.[5]

6. Egyébként ez a kérdéskör a tárgya a Bíróság nagytanácsa által a National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én, vagyis a jelen ügy írásbeli szakaszának lezárását követően kihirdetett ítéletnek.[6]

7. Ebben az ítéletben, amellyel a jelen indítványban még hosszabban fogok foglalkozni, a Bíróság többek között megállapította, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését.[7]

8. A fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet kihirdetését követően a Bíróság felhívta a feleket arra, hogy írásban fejtsék ki álláspontjukat arról, milyen következtetéseket kell levonni a jelen ügy eldöntésére vonatkozóan a szóban forgó ítéletből.

9. Erre a kérdésre a finn kormány kivételével valamennyi fél válaszolt.

10. A feleket – a holland és a finn kormány, valamint az Egyesült Királyság kormánya kivételével, amelyek nem képviseltették magukat – meg is hallgatták a 2012. április 30-án tartott tárgyaláson.

II – Elemzés

A – *Egyes kifogások elfogadhatóságáról*

11. Bár a portugál kormány a beadványaiban a jelen keresetre vonatkozóan még részleges elfogadhatatlansági indokot sem terjeszt elő, emlékeztetnék arra, hogy a Bíróság hivatalból vizsgálhatja, hogy teljesülnek-e a kötelezettségszegés megállapítási iránti kereset megindításának az EK 226. cikkben előírt feltételei.[8]

4 — Nevezetesen a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága.

5 — Lásd a C-64/11. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben, a C-261/11. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben és a C-301/11. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben folyamatban lévő eljárást.

6 — A C-371/10. sz. ügy (EBHT 2011., I-12273. o.).

7 — A fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 86. pontja, valamint rendelkező része 2) pontjának második francia bekezdése.

8 — Lásd többek között a C-362/90. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-2353. o.) 8. pontját; a C-195/04. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2007. április 26-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-3351. o.) 21. pontját; a C-487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-4843. o.) 70. pontját és a C-53/08. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2011. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-4309. o.) 128. pontját.

12. Ez a vizsgálat különösen a pert megelőző eljárás szabályszerűségére vonatkozik, amely az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nemcsak az érintett tagállam jogai védelmének lényeges, a Szerződés által előírt biztosítéka, hanem annak is, hogy az esetleges peres eljárás tárgya világosan körülhatárolt legyen. [9]

13. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a Bizottság részéről az érintett tagállamnak címzett felszólító levél, ezt követően pedig az ezen intézmény által kibocsátott indokolással ellátott vélemény behatárolja a jogvita tárgyát, amely ennélfogva nem terjeszthető ki. [10] A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a Bizottság indokolással ellátott véleményének és keresetének ugyanazokon a kifogásokon kell alapulniuk, mint amelyeken a pert megelőző eljárást elindító felszólító levél alapul. [11] Ha nem így történik, az ilyen szabálytalanság nem tekinthető azon tény által orvosoltnak, hogy az alperes tagállam észrevételeket tett az indokolással ellátott véleményre. [12]

14. A jelen ügyben egyrészt nem vitatott, amint azt a Bizottság is elismerte a tárgyaláson, hogy a 2008. február 29-i felszólító levél nem tartalmazott utalást az EGT-Megállapodás 31. cikkének állítólagos megsértésére.

15. Következésképpen a keresetet elfogadhatatlannak kell nyilvánítani annyiban, amennyiben az az e rendelkezés megsértésére alapított kifogásra vonatkozik.

16. Másrészt, amint azt a portugál kormány az indokolással ellátott véleményre adott válaszában hangsúlyozta, [13] eltekintve attól, hogy a „Tényállás” címszó alatt említést nyert a CIRC 76 C. cikke, a felszólító levél sem tartalmazott önálló kifogást a létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését másik tagállamba áthelyező portugál társaság tagjainak megadóztatásával kapcsolatban.

17. A kereset e kifogás vonatkozásában is elfogadhatatlan.

18. Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy e kifogás emiatt nem elfogadhatatlan, emlékeztetek arra, hogy az Európai Unió Bírósága alapokmánya 21. cikkének, valamint a Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának c) pontja értelmében a keresetlevélnek tartalmaznia kell a jogvita tárgyát és a felhozott jogalapok rövid ismertetését. A Bizottságnak tehát valamennyi, az EK 226. cikk alapján benyújtott keresetlevélben pontosan meg kell jelölnie azokat a kifogásokat, amelyekről a Bíróság határozathozatalát kéri, valamint, legalább röviden, azokat a jogi és ténybeli elemeket, amelyekre e kifogásokat alapozza. [14]

19. Márpedig a jelen ügyben a Bizottság sem a keresetlevelében, sem pedig az indokolással ellátott véleményében nem terjesztett elő még röviden sem olyan önálló jogalapot, amely azt az állítását támasztotta volna alá, miszerint a létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését Portugálián kívülre áthelyező társaság tagjainak megadóztatása sérti az EK 43. cikket.

9 — Lásd különösen a C-365/97. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1999. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-7773. o.) 35. pontját, a C-392/99. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2003. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-3373. o.) 133. pontját és a C-221/03. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2005. szeptember 22-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-8307. o.) 37. pontját.

10 — Lásd a C-191/95. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1998. szeptember 29-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-5449. o.) 55. pontját; a C-422/05. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4749. o.) 25. pontját; a C-186/06. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-12093. o.) 15. pontját; a C-457/07. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8091. o.) 55. pontját és a C-535/07. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2010. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-9483. o.) 41. pontját.

11 — Ugyanaz.

12 — Lásd az 51/83. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1984. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1984., 2793. o.) 6. és 7. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet 15. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Ausztria ügyben 2010. október 14-én hozott ítélet 41. pontját.

13 — Lásd a keresetlevélhez csatolt, 2009. április 6-i válasz 2. pontját.

14 — Lásd a C-390/07. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2009. december 10-én hozott ítélet 339. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet 71. pontját.

20. Ennek előterjesztése véleményem szerint annál is inkább szükséges lett volna, mivel a társaság, illetve az állandó telephely megadóztatása nem esik egybe azok tagjainak megadóztatásával, továbbá, mivel az, hogy az EK 43. cikknek a létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését áthelyező társaság vonatkozásában történő esetleges, a társaság tagjainak megadóztatása révén megvalósított megsértése milyen mértékű volt, attól függhet, hogy e társasági tagok lakóhelye hol található: az Unió területén vagy pedig harmadik államban.

21. Ezenkívül megjegyzem, hogy a portugál kormány kereseti kérelmeit támogató beavatkozó tagállamok egyike sem foglalt állást a CIRC 76 C. cikkéből eredő, kifogásolt kötelezettségszegés tárgyában, a holland kormány pedig a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában kitért különösen arra, hogy nincs módja a társasági tagok helyzetének a National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapján történő megítélésére, mivel a jelen ügy eljárási irataiban szereplő adatok nem részletesek.

22. Ezért azt javasolom a Bíróságnak, hogy a kereset megalapozottsága tárgyában csak annyiban döntsön, amennyiben az annak megállapítására irányul, hogy az EK 43. cikkbe ütköző kötelezettségszegés valósul meg azáltal, hogy a Portugál Köztársaság azonnali adót vet ki azon rejtett értéknövekedésre, amely először is a létesítő okirat szerinti székhelyüket és tényleges ügyvezetésüket másik tagállamba áthelyező portugál társaságok vagyoni eszközei vonatkozásában keletkezik, másodszor pedig a külföldi illetőségű társaság portugáliai állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök vonatkozásában keletkezik, abban az esetben, ha ezeket az eszközöket Portugálián kívülre helyezik át, illetve abban az esetben, ha az említett állandó telephely a tevékenységét megszünteti.

B – *Az ügy érdeméről*

1. A létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését másik tagállamba áthelyező portugál társaság vagyoni eszközei rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatásáról (a CIRC 76 A. cikke)

a) A felek érveinek összefoglalása

23. A Bizottság úgy véli, hogy a CIRC 76 A. cikke azért korlátozza a letelepedés szabadságát, mert az e szabadsággal élő társaságokat a készpénzeszközeik tekintetében nyilvánvalóan előnytelenebb helyzetbe hozza azon társaságokhoz képest, amelyek Portugálián belül helyezik át székhelyüket. A portugál szabályozás szerint ugyanis a társaság székhelyének másik tagállamba történő áthelyezése azzal jár, hogy a rejtett értéknövekedés után kivetett adót azonnal beszedik.

24. A Bizottság szerint ez az eltérő bánásmód, ha az arányosság elvét nem tartják tiszteletben, sem azzal nem igazolható, hogy bizonyos érdekeltek – többek között a hitelezők – jogainak különös védelmét biztosítani kell, sem pedig azzal az – egyébként szintén jogszerű – céllal nem támasztható alá, amely a hatékony adófelügyelet biztosítására és az adóelkerülés elleni küzdelemre irányul. E tekintetben a Bizottság, miközben elismeri, hogy a tagállamnak a törvény által biztosított joga van arra, hogy megadóztassa azon rejtett értéknövekedést, amely akkkor keletkezett, amikor az érintett adóalany az adott tagállam adóztatási joghatósága alá tartozott, úgy ítéli meg, hogy a letelepedés szabadságát kevésbé sértő intézkedés lenne az, ha az adó beszedését az értéknövekedés realizálásának időpontjáig elhalasztanák. Az uniós jog értelmében ugyanis a tagállamoknak megfelelő kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok állnak rendelkezésükre ahhoz, hogy beszerezzék az adókivetéssel kapcsolatos információkat, és beszedjék a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok adótartozásait.

25. A Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában a Bizottság továbbá azt állítja, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapján a CIRC 76 A. cikke nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen az EK 43. cikkel.

26. A portugál kormány – rámutatva arra, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet közvetlen relevanciával bír a portugál jog szerint létrehozott azon társaság helyzete szempontjából, amely jogi személyiségének megtartása mellett úgy helyezi át létesítő okirat szerinti székhelyét és tényleges ügyvezetését valamely másik tagállamba, hogy nem tartja fenn állandó telephelyét Portugáliában – az említett ítélet ismeretében és az ezidáig a beadványaiban képviselt álláspontjával ellentétben elismeri, hogy a letelepedés szabadsága az ilyen társaság helyzetére alkalmazandó.

27. Ugyanakkor a portugál kormány vitatja, hogy az említett szabadság korlátozása áll fenn.

28. Függetlenül ugyanis attól, hogy a létesítő okirat szerinti székhely és a tényleges ügyvezetési központ áthelyezése Portugáliában vagy valamely másik tagállamban valósul-e meg, ugyanazt a szabályt és ugyanazon adókötelezettséget keletkeztető tényállásokat kell alkalmazni. Ily módon a CIRC 43. cikkének (2) és (3) bekezdéséből az következik, hogy a vagyoni eszközök rejtett értéknövekedését – e vagyonelemek piaci értékének figyelembevételével – minden olyan alkalommal megadóztatják, amikor az adóalany „ezeket a vagyonelemeket tartósan a végzett tevékenységtől eltérő célhoz rendeli hozzá”, vagyis amikor a társaság e vagyoni eszközeit elvonják azon, adóköteles jövedelmet keletkeztető gazdasági tevékenységtől, amelyet a társaság mindaddig folytatott. Az értéknövekedés megadóztatása tehát nemcsak akkor alkalmazandó, amikor azt visszterhes átruházás alkalmával ténylegesen realizálják, hanem rejtett értéknövekedés tekintetében is minden olyan esetben, amikor – az adásvételre irányuló ügylet vagy tárgyalás kivételével, tehát ellenszolgáltatás nélkül – vagyoni eszközöknek a vállalkozás tevékenysége végzéséhez történő hozzárendelése bármilyen okból megszűnik.

29. A portugál kormány azt is hangsúlyozza, hogy a nemzeti jogszabályok a kizárólag belföldi vonatkozású helyzetek esetére is előírják azt, hogy az érintett vagyoni eszközelemekkel összefüggő rejtett értéknövekedést és értékcsökkenést adóügyi nyilvántartásba kell venni a kérdéses tények felmerülésének pénzügyi éve során, jóllehet a társaság egyik ilyen esetben sem jut pénzeszközökhöz a vagyoni eszközök átruházás révén történő realizálásának eredményeként. Ennek megfelelően a rejtett értéknövekedést minden olyan esetben nyilvántartásba veszik, amikor az érintett vagyoni eszközöknek a vállalkozáshoz és a belföldön adóköteles jövedelmet keletkeztető gazdasági tevékenységhez való kapcsolódása megszűnik. Ily módon a letelepedés szabadságával élő társaságok a Portugáliában székhelyüket fenntartó társaságok adóterhéhez képest semmiképpen nem viselnek korábbi vagy nagyobb adóterhet.

30. Mindenesetre, feltéve hogy a CIRC 76 A. cikke a letelepedés szabadságát korlátozza, a portugál kormány azt állítja, hogy a székhelyét másik tagállamba áthelyező társaság rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatása szükséges ahhoz, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének, az adófelügyelet hatékonyságának, valamint az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelemnek a célját elérjék.

31. A rejtett értéknövekedésnek a társaság székhelye és tényleges ügyvezetése másik tagállamba történő áthelyezésekor történő azonnali megadóztatása arányosságát illetően a portugál kormány a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában ugyanakkor elismeri, hogy amennyiben a Bíróság a jelen ügyben a letelepedés szabadságának korlátozását állapítja meg, a Portugál Köztársaság köteles úgy módosítani a CIRC 76 A. cikkét, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletnek megfelelően biztosítsa az érintett társaságok számára a kérdéses adó azonnali megfizetése és halasztott beszedése közötti választás lehetőségét.

32. Míg a beavatkozók többsége beavatkozási beadványában vitatta az EK 43. cikk alkalmazandóságát, most már e beavatkozók is elismerik – csakúgy, mint a portugál kormány –, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet kihirdetése után a letelepedés szabadságát a CIRC 76 A. cikkében szabályozott helyzetre alkalmazni kell. A német kormány hangsúlyozza, hogy a fent hivatkozott ítélet nem döntött abban a kérdésben, hogy alkalmazandó-e a letelepedés szabadsága olyan társaság esetében, amely az úgynevezett tényleges székhely elvét alkalmazó és a tényleges ügyvezetés áthelyezéséhez a társaság megszüntetését megkövetelő tagállamban rendelkezik székhellyel.

33. A dán, a német, a spanyol, a francia és a svéd kormány mindenesetre úgy véli, hogy még a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet kihirdetése után is igazolhatja a Portugál Köztársaság által ismertetett közérdekű célok közül egy vagy több a rejtett értéknövekedésnek a CIRC 76 A. cikkében említett helyzetben történő azonnali megadóztatását. E beavatkozók megjegyzik, hogy az említett ügyben hozott ítélet olyan atipikus helyzetre vonatkozott, amelyben a tényleges ügyvezetését áthelyező társaságnak egyetlen pénzbeli vagyoni eszköz rejtett értéknövekedése után kellett adóznia. A Bíróság azon értékelése, hogy aránytalan volt a National Grid Indus BV (a továbbiakban: National Grid Indus) tényleges ügyvezetésének az Egyesült Királyságba történő áthelyezése alkalmával az ilyen értéknövekedés azonnali megadóztatása, nem vonatkoztatható tehát azokra a gyakoribb helyzetekre, amikor a társaság székhelyének másik tagállamba történő áthelyezése olyan nem pénzbeli vagyoni eszközöket – úgymint berendezéseket vagy immateriális javakat – érint, amelyeket nem kívánnak átruházni. A spanyol kormány hozzáteszi ehhez, hogy ha a társaságok számára a kellő mértékű bankgarancia megkövetelése mellett lehetővé teszik a halasztott adóbeszedés választását, amint azt a Bíróság a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben megállapította, az nem feltétlenül minősül a letelepedés szabadságát kevésbé sértő megoldásnak, mint az adónak az állam területéről való kilépéskor történő azonnali megfizetése. A német kormány kifejti, hogy magának a nemzeti jogalkotónak kell döntenie a megfelelő megoldás kérdésében, és e jogalkotót nem lehet arra kötelezni, hogy az adózó számára választási lehetőséget biztosítson. E tagállam szerint kevésbé korlátozó és hatékonyabb megoldás, ha a vagyoni eszközök tényleges realizálásáig történő felfüggesztés helyett az adózó számára azt a jogot biztosítanák, hogy a fizetendő adót fokozatosan fizesse meg.

34. A holland kormány ugyanakkor a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában azt állítja, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletből az következik, hogy a tagállamoknak minden esetben biztosítaniuk kell a székhelyüket másik tagállamba áthelyező társaságok számára a választás lehetőségét a rejtett értéknövekedés után kivetett adónak az állam területéről való kilépéskor történő azonnali megfizetése és a vagyoni eszközök realizálásakor történő halasztott megfizetése között.

b) Elemzés

35. Amint azt a jelen eljárás felei mindannyian megemlítik, a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet nagyrészt lehetővé teszi a kifogásolt kötelezettségszegésre vonatkozó első kifogás kérdésében való döntést.

36. Emlékeztetnék arra, hogy ezen ügyben a National Grid Indus, amely a holland jog szerint alapított korlátolt felelősségű társaság, angol fontban fennálló követeléssel rendelkezett az ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező egyik társasággal szemben. Az angol font árfolyamának a holland forinthoz viszonyított emelkedése miatt ez a követelés nem realizált árfolyamnyereséget eredményezett. 2000 decemberében a National Grid Indus a tényleges ügyvezetési központját az Egyesült Királyságba helyezte át, de létesítő okirat szerinti székhelyét és jogi személyiségét megtartotta Hollandiában, ahol a társasági jog az úgynevezett bejegyzési elvet alkalmazza. A Holland Királyság és az Egyesült Királyság között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménnyel, valamint a holland adójogszabályokkal összhangban, mivel a National Grid Indus-nak Hollandiában már nem keletkezett adóköteles nyeresége, a tényleges ügyvezetési központ áthelyezésekor az árfolyamnyereség révén keletkező rejtett értéknövekedés tekintetében a holland adóhatóságnak záróelszámolást kellett készítenie, és ezen értéknövekedést a Hollandia területéről való kilépés alkalmával azonnali adóztatásnak kellett alávetni.

37. Az előzetes döntéshozatali eljárásban a Bíróságnak azon kérdésekről kellett döntenie, hogy a National Grid Indus hivatkozhat-e a letelepedés szabadságára, és hogy adott esetben az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az a nemzeti adóintézkedés, amely azonnali hatállyal adóztatja meg a tényleges ügyvezetését (és adójogi illetőségét) másik tagállamba áthelyező társaság vagyoni eszközéhez kapcsolódó rejtett értéknövekedést.

38. Mindenekelőtt az EUMSZ 49. cikk alkalmazhatóságát illetően a Bíróság azt vizsgálta meg, hogy – tekintettel arra, hogy az uniós jog nem határozza meg egységesen azon társaságok körét, amelyek élhetnének a letelepedés jogával,[15] és tekintettel arra a lehetőségre, amellyel a tagállamok rendelkeznek a tekintetben, hogy meghatározzák, milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti jog alapján létrejöttnek lehessen tekinteni, és következésképpen e társaságot megillesse a letelepedés szabadsága[16] – a National Grid Indus helyzetével azonos helyzetben lévő társaság hivatkozhat-e erre a szabadságra a nemzeti adójogszabályok alkalmazásával szemben.

39. A Bíróság, miután rámutatott arra, hogy az alapügyben a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történő áthelyezése nem befolyásolta e vállalkozásnak a holland jog szerinti társaságként való minősítését, hiszen a Holland Királyság az úgy nevezett bejegyzési elvet alkalmazza, és hogy ennélfogva a nemzeti jogszabályok csak adójogi következményeket fűznek a nemzeti jognak megfelelően létrehozott társaságok által végrehajtott, más tagállamba történő, említett áthelyezéshez,[17] mindebből azt a következtetést vonta le, hogy ez az áthelyezés nem érintette az említett társaság azon lehetőségét, hogy hivatkozzon az EUMSZ 49. cikkre.[18]

40. Ezt követően a Bíróság megállapította a letelepedés szabadságának korlátozását. A Bíróság szerint a holland jog alá tartozó, a tényleges ügyvezetési központját Hollandia területén kívülre áthelyezni kívánó társaság a hasonló, tényleges ügyvezetési központját azonban Hollandiában fenntartó társasághoz viszonyítva pénzügyi hátrányt szenved amiatt, hogy az előbbi társaságot terhelő adó azonnali jellegű, ami visszatarthatja e társaságot a székhelyének más tagállamba való áthelyezésétől.[19]

41. Ez az eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis a Bíróság általánosságban megállapítja, hogy a tagállam területén keletkezett értéknövekedés megadóztatására irányuló tagállami szabályozás vonatkozásában az említett tagállam jogszabályai szerint létrejött és székhelyét más tagállamba áthelyező társaság helyzete hasonló a szintén az előbbi tagállam jogszabályai szerint létrejött és székhelyét e tagállamban fenntartó társaság helyzetéhez a vagyonnak a székhelyáthelyezést megelőzően az előbbi tagállamban keletkezett értéknövekedése megadóztatását illetően.[20]

42. Végül a Bíróság a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben észrevételeket benyújtó kormányok által előterjesztett fő indoknak, nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának a részletes vizsgálata során – miközben megállapítja, hogy a holland szabályozás alkalmas az ilyen közérdekű cél elérésének biztosítására[21] – továbbá azt is elismeri, hogy az adó összegének a társaság tényleges ügyvezetési központja más tagállamba történő áthelyezésekor való végleges megállapítása az ilyen céllal arányos,[22] kimondja viszont, hogy az adó azonnali beszedése az említett célhoz képest aránytalan.

43. E tekintetben, míg a Bizottság és a National Grid Indus az adótartozás beszedésének a vagyoni eszköz realizálásáig (a jelen esetben az átruházásig) – az érintett társaság különböző nyilatkozatainak benyújtása mellett – történő elhalasztását támogatta,[23] addig a tagállamok azzal érveltek, hogy adóztatási joghatóságuk gyakorlását túlzott mértékű igazgatási teher nélkül csak a tényleges ügyvezetési központ áthelyezésekor történő azonnali adóbeszedés révén biztosíthatják.[24]

15 — Az ítélet 26. pontja.
16 — Az ítélet 27. pontja.
17 — Az ítélet 28. és 31. pontja.
18 — Az ítélet 32. pontja.
19 — Lásd az ítélet 37. pontját.
20 — Az ítélet 38. pontja.
21 — Az ítélet 48. pontja.
22 — Lásd különösen az ítélet 56. és 64. pontját.
23 — Lásd az ítélet 65. és 66. pontját.
24 — Az ítélet 67. pontja.

44. A Bíróság kiegyensúlyozott megoldást fogadott el. Mivel tudatában volt azon nehézségeknek és igazgatási terheknek, amelyeket az érintett társaság számára a vagyoni eszközök határokon átnyúló nyomon követése jelent abban az esetben, ha az ilyen társaság vagyoni helyzete összetett, a Bíróság elutasította a Bizottság által javasolt, különböző nyilatkozatok megtétele mellett történő halasztott beszedés szisztematikus alkalmazását. A Bíróság szerint ugyanis az ilyen megoldás nem sértené szükségképpen kevésbé a letelepedés szabadságát, mint a realizált értéknövekedésnek megfelelő adótartozás azonnali beszedése. [25]

45. Ezzel szemben a Bíróság rámutat arra, hogy egyéb helyzetekben a társaság vagyonának természete és mértéke lehetővé tenné, hogy könnyedén biztosítsák a vagyon azon részének határokon átnyúló pontos nyomon követését, amely vonatkozásában értéknövekedést állapítottak meg az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezésekor. [26]

46. E feltételek mellett a Bíróság a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 73. pontjában megállapítja, hogy „az olyan nemzeti szabályozás, amely választási lehetőséget biztosít a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság számára egyrészt az adó összegének azonnali megfizetése között, ami e társaság likviditását hátrányosan befolyásolja, a későbbi igazgatási terhektől azonban felmenti, másrészt pedig az említett adónak adott esetben, az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között, ami pedig az érintett vállalkozás számára szükségképpen az áthelyezett vagyon nyomon követéséhez kapcsolódó igazgatási teherrel jár, olyan intézkedésnek minősül, amely – miközben alkalmas a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására – az alapügyben szóban forgó intézkedéshez viszonyítva kevésbé sérti a letelepedés szabadságát. Ugyanis abban az esetben, ha valamely társaság álláspontja szerint túlzott a halasztott beszedéssel járó igazgatási teher, a társaság dönthet az adó azonnali megfizetés mellett”.

47. A Bíróság az említett ítélet 74. pontjában ezzel kapcsolatban hozzáteszi, hogy figyelembe kell venni az adó beszedése elmulasztásának veszélyét is, amely egyre nő az idő múlásával. E veszélyt a Bíróság szerint figyelembe veheti a származási tagállam az adótartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó szabályozásában olyan intézkedések révén, mint például bankgarancia nyújtása.

48. A jelen kereset első kifogását illetően a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletből levonható tanulságok a Bíróság által ezen ítéletben kifejtett elemzés három témakörében – nevezetesen a letelepedés szabadságának alkalmazása, e szabadság korlátozása és a CIRC 76 A. cikkének igazolása terén – ragadhatók meg.

49. Ami az első pontot illeti, nyilvánvaló, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzet és a vitatott portugál szabályozás között a jogi háttér tekintetében vannak különbségek. Amíg ugyanis a Holland Királyság a bejegyzési elvet alkalmazza, és – amint arról az említett ügy alapjául szolgáló tényállás is tanúskodik – joga minden további nélkül biztosítja a lehetőséget arra, hogy a holland társaság úgy helyezze át tényleges ügyvezetési központját, hogy létesítő okirat szerinti székhelyét Hollandiában fenntartva, jogi személyisége ne változzon, addig a Portugál Köztársaság nem ezt az elvet alkalmazza.

50. Ugyanakkor, ellentétben azzal, ami a német kormánynak a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszából kitűnni látszik, a portugál jog nem követeli meg, hogy a székhely másik tagállamba történő áthelyezését megelőzően a társaság megszűnjön, és annak végelszámolására kerüljön sor, ennélfogva pedig a jelen ügyben nem merül fel az a kérdés, hogy milyen hatással van e követelmény a letelepedés szabadságának alkalmazhatóságára. Az ugyanis nem vitatott, hogy különösen a Código das sociedades

25 — Lásd az ítélet 70. és 71. pontját.

26 — Az ítélet 72. pontja.

comercias (gazdasági társaságokról szóló törvénykönyv) 3. cikkének (4) bekezdése lehetővé teszi a portugál jog szerint létrejött társaságok számára, hogy tényleges ügyvezetési központjukat jogi személyiségük megtartása mellett helyezzék át másik országba, azzal a feltétellel azonban, hogy e másik ország jogszabályai ezt lehetővé teszik.

51. A Código das sociedades comercias 3. cikkének (4) bekezdésében foglalt feltétel véleményem szerint nem foszthatja meg a tényleges ügyvezetési központját másik tagállamba áthelyező portugál társaságot attól, hogy a származási tagállammal szemben a letelepedés szabadságára hivatkozzon, mégpedig a következő három okból.

52. Mindenekelőtt azért, mert a migráns társaság jogi személyiségének a portugál jogszabályok által biztosított megtartása pontosan azt kívánja lehetővé tenni, hogy e társaság a fogadó tagállam nemzeti jogának hatálya alá tartozó társasággá alakuljon át, és ebből következően a származási (illetve létrehozás szerinti) tagállammal szemben a letelepedés szabadságára hivatkozzon. Ennek megfelelően a Cartesio-ügyben hozott ítélet[27] 112. pontjában, amelyre a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet a 30. pontjában konkrét hivatkozást tartalmaz, a Bíróság kimondta, hogy a tagállamok lehetősége arra, hogy ne engedjék meg a nemzeti joguk hatálya alá tartozó társaságnak, hogy megtartsa e minőségét akkor, ha más tagállamban kíván újraszerveződni, „– amely korántsem jelent a társaságok létrehozására és megszüntetésére vonatkozó nemzeti szabályozásnak az EK-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó szabályai alóli bármiféle mentességét – főszabály szerint nem igazolhatja, hogy a létrehozás szerinti tagállam […] megakadályozza, hogy a társaság a másik tagállam joga szerinti társasággá alakuljon át, amennyiben [ez utóbbi] joga ezt lehetővé teszi”.

53. Továbbá azért, mert – amint arra a felek érveinek összefoglalásában már rámutattam – a portugál kormány a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában immár elismeri, hogy az EK 43. cikk valóban alkalmazandó a CIRC 76 A. cikkének hatálya alá tartozó társaság helyzetére, mivel az ilyen társaság számára a portugál társasági jog lehetővé teszi, hogy megőrizze jogi személyiségét.

54. Végül azért, mert a társaság határokon átnyúló újraalakulásának a fogadó tagállam általi esetleges korlátozása kérdését ez utóbbi tagállam jogszabályaira tekintettel kell eldönteni – e kérdés ráadásul felmerül a Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő VALE-ügyben[28] is –, és álláspontom szerint e kérdésre a származási tagállam nem hivatkozhat azzal a szándékkal, hogy a társaságot megakadályozza abban, hogy vele szemben a letelepedés szabadságára hivatkozzon.

55. Ami a második pontot illeti, vagyis azt, hogy korlátozó jellegű-e a portugál társaság székhelyének másik tagállamba történő áthelyezésekor a rejtett értéknövekedés azonnali megadóztatása, úgy tűnik számomra, hogy sem a portugál kormány, sem az e kormányt támogató beavatkozók nem vitatják már – elvi szinten és a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet tükrében –, hogy a származási tagállam jogszabályaira tekintettel, a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott társaság, amely székhelyét valamely másik tagállamba helyezi át, a vagyoni eszközök azon értéknövekedésének megadóztatása tekintetében, amely az előbbi tagállamban a székhelyáthelyezést megelőzően keletkezett, objektíve hasonló helyzetben van, mint az a társaság, amelyet szintén az előbbi tagállam jogszabályai alapján hoztak létre, és amely a székhelyét e tagállamban továbbra is fenntartja.

27 — A C-210/06. sz. ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-9641. o.).

28 — A C-378/10. sz. ügy. E tekintetben szeretném hangsúlyozni, hogy osztom Jääskinen főtanácsnoknak az említett ügyben 2011. december 15-én ismertetett indítványa 70–73. pontjában kifejtett azon álláspontját, amely szerint a Bíróság által az ítélkezési gyakorlatában alkalmazott hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvére tekintettel a fogadó tagállam szintén nem tilthatja, illetve akadályozhatja meg önkényesen a társaság határokon átnyúló újraalakulására irányuló jogügyletet azon egyszerű okból, hogy saját társasági joga nem szabályozta az ilyen jogügyletet.

56. A portugál kormány ugyanakkor lényegében azt állítja, hogy a portugál jog értelmében mindkét említett társaságra ugyanaz az adószabályozás vonatkozik, ebből következően pedig az a portugál társaság, amely az EK 43. cikkre kíván hivatkozni, a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzettel ellentétben semmilyen likviditási hátrányt nem szenved a székhelyét Portugáliában fenntartó társaság helyzetéhez viszonyítva.

57. Ez az érv azon egyszerű okból nem meggyőző számomra, mert a portugál kormány – amint az az érvelésének a jelen indítvány 28. pontjában szereplő összefoglalásából kitűnik – az eltérő bánásmód tagadása végett egymáshoz nem hasonló helyzeteket hasonlít össze. Véleményem szerint ugyanis a vitatott adóztatás szempontjából nem tekinthető objektíve hasonlónak azon társaság helyzete, amely bár másik tagállamba helyezi át a székhelyét, gazdasági tevékenységét továbbra is teljes egészében folytatja az e tevékenységhez hozzárendelt vagyoni eszközök segítségével, és azon társaság helyzete, amely fenntartja ugyan a székhelyét Portugáliában, azonban vagyoni eszközei már nincsenek az adóköteles gazdasági tevékenységhez hozzárendelve. Az adóztatandó tényállás mindkét esetben más.

58. Abban a belső vonatkozású helyzetben viszont, amelyben a székhelyét Portugálián belül áthelyező portugál társaság a vagyoni eszközöket továbbra is a gazdasági tevékenységére fordítja, a portugál kormány nem cáfolta a Bizottság azon állítását, miszerint e vagyoni eszközök értéknövekedésének megadóztatására csak annak tényleges realizálása esetén kerül sor.

59. Nem tartom meggyőzőnek a portugál kormány azon – alapvetően a tárgyalás folyamán kifejtett – érvét sem, miszerint az a tény, hogy a portugál jogszabályok figyelembe veszik az áthelyezés időpontjáig belföldön keletkezett értékcsökkenést is, szintén a letelepedés szabadsága korlátozásának cáfolatát jelenti.

60. E tekintetben elegendő ugyanis rámutatni arra, hogy ez volt a helyzet a holland szabályozással is, amely a tényleges ügyvezetési központ másik tagállamba történő áthelyezésének időpontjára „záróelszámolást” írt elő, amelynek számítása az érintett társaság hollandiai adóköteles nyereségén alapult.[29] Az a tény, hogy a Bíróság a holland területen keletkezett rejtett értékcsökkenés kérdését – a fent hivatkozott National Grid Indus ügy sajátos körülményei miatt – nem tárgyalta, nem jelenti azt, hogy a portugál jogszabályok ne lennének alkalmasak a letelepedés szabadságának korlátozására. Ezenkívül e jogszabályok olyan körülmények között is alkalmazandók, amikor – akárcsak a fent hivatkozott National Grid Indus ügy körülményei között – a székhelyét más tagállamba áthelyezni szándékozó portugál társaság vagyoni eszközeinek portugál területen kizárólag rejtett értéknövekedése következett be.

61. Mindebből azt a következtetést vonom le, hogy a CIRC 76 A. cikke a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

62. A harmadik pontot illetően, amely az ilyen korlátozás igazolásával kapcsolatos, emlékeztetni kívánok arra, hogy a portugál kormány a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet kihirdetését követően elismeri, hogy amennyiben a Bíróság – javaslatommal összhangban – azt állapítaná meg, hogy a CIRC 76 A. cikke ténylegesen korlátozza a letelepedés szabadságának gyakorlását, e kormánynak kellene nemzeti jogában rendelkeznie arról, hogy a székhelyüket másik tagállamba áthelyezni kívánó társaságoknak lehetőségük legyen választani a vagyoni eszközeik portugál területen bekövetkezett rejtett értéknövekedésére kivetett adó azonnali megfizetése és halasztott beszedése között.

29 — Lásd többek között a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben a holland kormány észrevételeinek 22. pontját.

63. Mivel ugyanis a CIRC 76 A. cikke akadályozza az ilyen választási jog gyakorlását, a portugál kormány által megfogalmazott elismerés elegendőnek tűnhet a Bizottság által kifejtett azon kifogás elfogadásához, miszerint az e rendelkezésben szereplő követelmény az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása védelmének közérdekű céljához viszonyítva aránytalan.

64. Mindazonáltal, mielőtt erre az eredményre jutnánk, vizsgálni kell az egyes beavatkozó kormányok által előterjesztett azon érvet, amely szerint a Bíróság által a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben tett, az ilyen választási lehetőség biztosításának szükségességével kapcsolatos megállapítások az említett ítélet alapjául szolgáló helyzet atipikus jellegéből adódóan egyediek voltak, és semmiképpen nem kötelezik más tagállamok jogalkotóit arra, hogy belső jogrendjükben ilyen lehetőséget vezessenek be.

65. Az igaz, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eset kétségkívül rendhagyó volt annyiban, amennyiben az érintett társaság egyetlen pénzbeli vagyoni eszközzel rendelkezett. Általánosságban tehát könnyű a társaság vagyonán belüli ilyen elemnek a határokon átnyúló nyomon követése, amellyel a székhelyáthelyezés előtt keletkezett és az említett áthelyezés időpontjában megállapított értéknövekedés utáni adótartozás halasztott beszedésének lehetősége együtt jár.

66. Ugyanakkor a CIRC 76 A. cikke a jelenlegi megfogalmazása szerint nem teszi lehetővé – még a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzettel azonos vagy ahhoz hasonló helyzetben sem – az említett ítélet 73. pontjában foglalt és a jelen indítvány 46. pontjában felidézett választási lehetőség alkalmazását. Pillanatnyilag az a portugál társaság, amely az említett National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzettel megegyező vagy ahhoz hasonló helyzetben van, kénytelen tehát bíróság előtt vitatni az egy vagy több pénzbeli vagyoni eszköz rejtett értéknövekedése azonnali megadóztatásának alkalmazását.

67. Következésképpen, ellentétben azzal, amit egyes beavatkozó kormányok javasolnak, nem látom, milyen módon tarthatná hatályban a portugál kormány a CIRC 76 A. cikkét.

68. Ez nem jelenti azt, hogy a letelepedés szabadságát a vitatott adó azonnali megfizetésénél kevésbé sértő intézkedések kiválasztása során a Portugál Köztársaság kizárólag arra szorítkozhat, hogy az érintett társaság számára azt tegye lehetővé, hogy a székhelyáthelyezéskor megállapított adótartozás halasztott megfizetését válassza. Nem kizárt különösen az – amint azt a német kormány a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában javasolta –, hogy ha a székhelyáthelyezéskor megállapított adótartozás részletekben történő megfizetésének választását is lehetővé teszik a társaságok számára, például évente esedékes összegekben vagy az értéknövekedés realizálásához kapcsolódóan, ez az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása védelmének célja szempontjából megfelelő és arányos intézkedésnek minősülhet.

69. Mindazonáltal, eltekintve attól, hogy a Bizottság a keresetében ilyen javaslatot nem terjesztett elő, és hogy a Szerződésben biztosított valamely mozgásszabadságot korlátozó szabályozáshoz képest alternatív intézkedések kiválasztása az érintett tagállam feladata, a Bizottság által kifejtett első kifogás elfogadásához elegendőnek tűnik annak megállapítása, hogy a CIRC 76 A. cikke semmilyen alternatívát nem kínál azon követelményhez képest, hogy a székhelyét másik tagállamba áthelyező társaság egy vagy több vagyoni eszközének értéknövekedésére kivetett adót azonnal meg kell fizetni, beleértve azon helyzeteket is, amikor az említett társaság vagyonának jellegéből és mértékéből adódóan könnyen meg lehetne valósítani azon vagyonelemek határokon átnyúló nyomon követését, amelyek tekintetében értéknövekedést állapítottak meg abban az időpontban, amikor az érintett társaság a létesítő okirat szerinti székhelyét és a tényleges ügyvezetését másik tagállamba helyezte át.[30]

30 — Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 72. pontját.

70. Figyelembe véve a fentieket, az sem feltétlenül szükséges, hogy a Bíróság bekapcsolódjon abba a felek között a tárgyaláson kialakult – mellesleg igen heves – vitába, amely a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben kifejtett, az adó halasztott megfizetésének választási lehetőségével kapcsolatos két gondolattal függött össze.

71. Mindazonáltal arra az esetre, ha a Bíróság úgy dönt, hogy e pontok tárgyában is határoz, a következő észrevételeket kívánom tenni.

72. Emlékeztetek arra, hogy az említett National Grid Indus ügyben hozott ítélet 73., illetőleg 74. pontjában a Bíróság egyrészt elfogadta, hogy a halasztott megfizetés „adott esetben, az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt" lehet, másrészt pedig elismerte, hogy „az adó beszedése elmulasztásának [az adó halasztott megfizetésével járó] veszélyét […], amely egyre nő az idő múlásával [,…] figyelembe veheti a [származási] tagállam az adótartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó nemzeti szabályozásában olyan intézkedések révén, mint például bankgarancia nyújtása".

73. Míg a portugál kormány és a beavatkozó kormányok többsége lényegében azt állítja, hogy e követelményeket a halasztott megfizetés választási lehetősége alkalmazásának minden esetében érvényesíteni kell, a Bizottság úgy véli, hogy a késedelmi kamat kivetése eleve hátrányos megkülönböztetést valósít meg, hiszen a belföldi illetőségű adózóknak az adót csak utólag, kamat nélkül kell megfizetniük, továbbá a Bizottság a bankgarancia nyújtását illetően a dán kormányhoz hasonlóan úgy ítéli meg, hogy azt csak akkor lehet követelni, ha az adóbeszedés elmulasztásának valós és bizonyított veszélye áll fenn.

74. Ami a kamatokat illeti – mégpedig attól a szemantikai vitától függetlenül, amely a tárgyaláson a német kormány és a Bizottság között zajlott, amikor is az előbbi a halasztáshoz, illetve a beszedéshez kapcsolódó kamatot említve vitatta az utóbbi által megfogalmazott minősítést –, megjegyzem, hogy egyes tagállamok alkalmaznak az adózók adótartozásainak összegét terhelő, olykor „késedelminek" nevezett kamatot olyan esetben is, amikor megengedett az adótartozás halasztott megfizetése.[31] Úgy gondolom, bár bizonyosság nélkül, hogy erre a helyzetre vonatkozik a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 73. pontjában a Bíróság által tett pontosítás.

75. A Bizottság által az ilyen követelmény hátrányosan megkülönböztető jellegére vonatkozóan megfogalmazott bírálat számomra nem tűnik elfogadhatónak.

76. A belföldön történő székhelyáthelyezés esetében ugyanis ilyen kamatot egyszerűen azért nem számítanak fel, mert csak az értéknövekedés tényleges realizálásának időpontjában állapítják meg az adótartozás összegét, és csak akkor válik felszámíthatóvá ez az összeg. Ekkor kell megfizetni az adótartozást, főszabály szerint a halasztott fizetés engedélyezése nélkül.[32] Ezzel szemben, mivel a határokon átnyúló esetben a tagállamok – amint azt a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet is megerősíti – jogosultak arra, hogy a székhelyét másik tagállamba áthelyező társaság vagyoni eszközeinek értéknövekedése után felszámítható adótartozás összegét az említett székhelyáthelyezés időpontjában rögzítsék, miközben a tényleges megfizetésre halasztottan kerül sor, az ezen összeg után fizetendő kamatok úgy tekinthetők, mint az e társaságnak nyújtott hitel után fizetendő kamatok.

31 — Lásd például a francia code général des impôts (Általános adótörvénykönyv) 1727. cikkének IV. pontját; a règlement grand-ducal luxembourgeois du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (a jövedelemadóról szóló törvény 155. és 178. cikkének végrehajtásáról szóló, 1968. december 28-i luxemburgi nagyhercegi rendelet) 6. cikkét. Lásd továbbá a belga code de l'impôt sur le revenu (Jövedelemadóról szóló törvénykönyv) adó halasztott megfizetésére alkalmazandó 414. cikkét, valamint Németországban a 2002. október 1-jei Abgabenordnung 234. cikkét.

32 — Ha a tagállam mindazonáltal az érintett társaságnak megadja a lehetőséget az adó megfizetésének elhalasztására, és ha e tagállam adótartozások beszedésére vonatkozó nemzeti szabályozása kamatfizetésről rendelkezik, ezeket alkalmazni kell.

77. Következésképpen és az egyenértékűség elvével összhangban, ha valamely tagállam az adótartozások beszedésére általánosan alkalmazandó nemzeti szabályozásában úgy rendelkezik, hogy a halasztott megfizetés választása kamatfizetéssel jár, nincs objektív ok arra, hogy e rendelkezése alól kizárják azt az esetet, amikor a székhelyét valamely tagállamba áthelyező társaság adótartozását a származási tagállamban e székhelyáthelyezés időpontjában állapították meg.

78. A bankgarancia nyújtása számomra nehezebben megoldható kérdésnek tűnik. Jóllehet a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 74. pontjában úgy tűnik, hogy a Bíróság ezt csupán az intézkedések egyikeként említi, az ilyen követelménynek az adó halasztott megfizetése során az adóbeszedés biztosítása céljából történő szisztematikus alkalmazása mégis ugyanolyan korlátozó hatással járhat, mint az adónak a másik tagállamba történő székhelyáthelyezés időpontjában történő azonnali megfizetése, hiszen ez alkalmas arra, hogy megfossza az adózót a biztosítékként felajánlott vagyonnal való rendelkezéstől.

79. Ráadásul, emlékeztetnék arra, hogy a Bíróság a Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletében [33] és az N-ügyben hozott ítéletében [34] megállapította, hogy a tagállamok által elérni kívánt közérdekű célokhoz képest aránytalan azon bankgarancia nyújtása, amelyet az adójogi lakóhelyüket másik tagállamba áthelyező természetes személyektől követelnek meg abban az esetben, ha e személyek az átruházható értékpapírok rejtett értéknövekedése utáni adó halasztott megfizetését kívánják igénybe venni. [35] Az N-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kitért arra, hogy léteznek kevésbé korlátozó eszközök az alapvető szabadságok szempontjából, úgymint az uniós szinten bevezetett kölcsönös jogsegély mechanizmusai, különösen az adókövetelések beszedésére vonatkozóan. [36]

80. Jóllehet a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 74. pontjában a Bíróság nem tett említést e mechanizmusokról, véleményem szerint ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok számára teljes mértékben szabad kezet kívánt volna adni a tekintetben, hogy olyan intézkedést (bankgaranciával biztosított halasztott megfizetés) vezethessenek be, amelynek a hatásai éppen olyan korlátozóak lehetnek, mint azon intézkedés (az azonnali megfizetés), amelyet az említett ítélet korábbi pontjaiban a letelepedés szabadságának aránytalan akadályát képezőnek tekintett.

81. Következésképpen annak érdekében, hogy meg lehessen őrizni a Bíróságnak mind a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben foglalt érvelése belső koherenciáját, mind a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben és N-ügyben megjelenő ítélkezési gyakorlattal való külső koherenciáját, álláspontom szerint szigorúan kell értelmezni a bankgarancia nyújtásának azon követelményét, amely az adótartozás halasztott beszedésének lehetőségéhez társulhat.

82. E tekintetben lényegében osztom a Bizottság és a dán kormány által képviselt azon álláspontot, amely szerint az ilyen garanciát csak az adótartozás beszedése elmulasztásának valós és komoly veszélye esetén lehet megkövetelni. Továbbá, ellentétben a francia kormány által a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszban, valamint a tárgyaláson képviselt állásponttal, úgy vélem, hogy a megkövetelt bankgarancia összege nem lehet azonos azon adókövetelés összegével, amelynek a megfizetését elhalasztják, különben valójában olyan intézkedés újrabevezetéséről lenne szó, amely ugyanolyan korlátozó, mint az adónak a székhelyáthelyezés időpontjában történő azonnali megfizetésére vonatkozó intézkedés. Mindazonáltal e garanciának az adott ügy körülményeihez igazodva megfelelő mértékűnek kell lennie.

33 — A C-9/02. sz. ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 47., 56. és 57. pontja.

34 — A C-470/04. sz. ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 51. pontja.

35 — A Lasteyrie du Saillant ügyben a francia adóhatóságok által megkövetelt garanciák a következő formákban jelenhettek meg: készpénzbefizetés az Államkincstár részére, tartozáselismerés az Államkincstár javára, kezességvállalás, átruházható értékpapírok, közraktárban elhelyezett és az Államkincstárra átruházott közraktári jegy tárgyát képező áruk, jelzálogjog alapítása, üzleti vagyont terhelő zálogjog alapítása. Az N-ügyben a nyújtott biztosíték abból állt, hogy az adózó az egyik társaságában meglévő részesedésén alapított zálogjogot.

36 — A fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 51–53. pontja.

83. E megfontolások alapján, amint már utaltam is rá, azt javasolom, hogy a Bíróság adjon helyt a Bizottság által a keresetében kifejtett első kifogásnak.

2. A külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök rejtett értéknövekedésének az állandó telephely tevékenysége megszüntetésekor történő, illetve az e vagyoni eszközök Portugálián kívülre való áthelyezésekor történő azonnali megadóztatásáról (a CIRC 76 B. cikke)

a) A külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök rejtett értéknövekedésének az állandó telephely tevékenysége megszüntetésekor történő azonnali megadóztatásáról [a CIRC 76 B. cikkének a) pontja]

i) A felek érveinek összefoglalása

84. A Bizottság álláspontja szerint, hogy a CIRC 76 A. cikkében foglalt rendelkezések korlátozó és aránytalan jellegére vonatkozóan kifejtett megfontolások a CIRC 76 B. cikkének a) pontjában említett helyzetre is érvényesek. Semmivel nem igazolható tehát az, ha a külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök rejtett értéknövekedését az állandó telephely tevékenységének megszüntetésekor kivétel nélkül minden esetben azonnali adóztatásnak vetik alá.

85. A portugál kormány maga is arra az érvére utal vissza, amely beadványaiban a CIRC 76 A. cikkére vonatkozóan szerepel. A Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában e kormány hozzáteszi ehhez, hogy még akkor is, ha a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet nem vonatkozik közvetlenül a CIRC 76 B. cikkének a) pontjában említett helyzetre, ezen ítélet 57. pontja releváns. Feltéve, hogy a Bíróság elismeri a letelepedés szabadsága korlátozásának fennállását, a Portugál Köztársaság, ha az adó azonnali beszedését nem is követelheti, jogosan írhatja elő legalább az adott esetben kamatfizetés terhe mellett és – a beszedés elmulasztásának veszélyét figyelembe véve – bankgarancia nyújtása ellenében történő halasztott megfizetést.

86. A beavatkozó kormányok eltérő álláspontokat foglalnak el a tekintetben, hogy a CIRC 76 B. cikkének a) pontjában szabályozott helyzet szempontjából releváns-e a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet. Míg a spanyol és a holland kormány úgy véli, hogy ez az ítélet teljes mértékben alkalmazandó az említett helyzetre, az utóbbi pedig hozzáteszi ehhez, hogy az adózó számára biztosítani kell az adó azonnali, illetve halasztott megfizetése közötti választás lehetőségét, addig a német és a svéd kormány azt állítja, hogy e helyzetet a fent hivatkozott ítélet nem érinti, mivel az állandó telephely valamely tagállam területén folytatott tevékenységének megszüntetése esetében az adó azonnali beszedése az egyetlen megfelelő intézkedés.

ii) Elemzés

87. A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenysége fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni.[37]

37 — Lásd többek között a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontját; a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 20. pontját; a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 18. pontját; a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8061. o.) 28. pontját és a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1215. o.) 17. pontját.

88. Úgyszintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, a letelepedés szabadságát korlátozó hatások különösen akkor mutatkoznak, ha az adójogi szabályozás visszatarthatja a vállalkozást attól, hogy más tagállamokban alárendelt egységeket – például állandó telephelyet – hozzon létre, és tevékenységét ezeken keresztül gyakorolja. [38]

89. Meg kell jegyezni, hogy ezen értékelés a társaság származási tagállamának adójogi szabályozására tekintettel, nem pedig az állandó telephelye fogadó tagállamának adójogi szabályozására tekintettel fogalmazódott meg.

90. Márpedig, szemben a fentebb vizsgált azon helyzettel, amelyben a portugál társaság a székhelyét másik tagállamba helyezi át, és e társaság vonatkozásában a Portugál Köztáraság az adóztatási joghatóságát származási tagállamként gyakorolja, a jelen ügyben a rejtett értéknövekedésre a külföldi illetőségű társaság portugáliai állandó telephelye tevékenységének megszüntetésekor történő adókivetés, amely a CIRC 76 B. cikkének a) pontjában szerepel, e tagállam azon joghatóságának körébe tartozik, amelyet az az említett telephely fogadó tagállamaként gyakorol.

91. Az EK 43. cikk szövege szerint a fogadó tagállamra háruló kötelesség nem más, mint a nemzeti bánásmód biztosítása. [39]

92. Következésképpen meg kell keresni azt a belső helyzetet, amely hasonló azon külföldi illetőségű társaság helyzetéhez, amelynek állandó telephelye megszünteti portugál területen folytatott tevékenységét, és amely helyzet vonatkozásában adott esetben hátrányosan megkülönböztető eltérő bánásmód állapítható meg.

93. A jelen eljárás felei igen keveset tárgyalták ezt a kérdést.

94. Számomra mégis úgy tűnik, hogy az állandó telephelynek a CIRC 76 B. cikke a) pontjában említett helyzete objektíve összehasonlítható azon, Portugáliában található állandó telephely helyzetével, amely valamely ugyanezen tagállamban székhellyel rendelkező társasághoz tartozik.

95. Természetesen tudatában vagyok annak – amint azt e helyzetek összehasonlíthatóságát vitatva a német kormány kiemelte –, hogy míg egy kizárólag belső vonatkozású helyzetben a telephely, és azon társaság, amelyhez az tartozik, adójogi szempontból egységet alkotnak, addig a külföldi illetőségű társasághoz kapcsolódó állandó telephelyet a nemzetközi joggyakorlatban – amint az különösen a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény 5. és 7. cikkéből kitűnik – önálló adóalanynak tekintik. [40] Ily módon, az adóztatási joghatóságnak a modellegyezmény 7. cikkében foglalt megosztása alapján a portugál kormány is elismeri, hogy a Portugál Köztársaság az adóztatási joghatóságát főszabály szerint azon nyereség tekintetében gyakorolja, amely kizárólag a másik tagállambeli külföldi illetőségű társaság

38 — Lásd a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1129. o.) 29. pontját.. Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 19., 20. és 25. pontját is.

39 — Lásd többek között a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 19. pontját.

40 — A modellegyezmény (az indokolással ellátott véleményben megjelölt időpontra alkalmazandó, 2008. júliusi változata) 5. cikkének (1) bekezdése szerint az állandó telephely a gazdasági tevékenység folytatásának olyan rögzített helye, amelynek révén valamely vállalkozás a tevékenységét részben vagy teljes egészében végzi. E cikk (2) bekezdése szerint az állandó telephely magában foglalja különösen a fióktelepet, az irodát és az üzemet. A modellegyezmény 7. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy amennyiben valamely szerződő állambeli vállalkozás a másik szerződő államban állandó telephelye révén folytat gazdasági tevékenységet, ez utóbbi államban a vállalkozás nyeresége csak annyiban adóköteles, amennyiben az az említett állandó telephelynek tudható be. A (2) bekezdés értelmében azon nyereség tudható be az említett állandó telephelynek, amelyet akkor ért volna el, ha különálló vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységeket végzett volna, és teljes mértékben önállóan lépett volna üzleti viszonyba azon vállalkozással, amelynek az állandó telephelyét alkotja.

állandó telephelyének tudható be. Az uniós jog nem zárja ki az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának e módját, ahogyan azt sem, hogy e célból az állandó telephely önálló adóalanynak minősüljön,[41] vagyis olyan vállalkozáshoz hasonlónak, amely teljes mértékben önállóan lép üzleti viszonyba azon vállalkozással, amelyhez e telephely tartozik.

96. Nem gondolom azonban, hogy ez azt jelenti, hogy e két állandó telephelynek – az egyiknek a határokon átnyúló kontextusban, a másiknak a kizárólag belső vonatkozású kontextusban – a helyzete ne lehetne objektíve összehasonlítható pusztán azért, mert végső soron a Portugál Köztársaság kizárólag az első esetben veszíti el adóztatási joghatóságát, amint a vagyoni eszközök másik tagállamba való áthelyezése megtörtént.

97. Ha ez lenne a helyzet, akkor a Bíróságnak is ezt az érvelést kellett volna levezetnie a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben arra vonatkozóan, hogy milyen helyzetben van az a tagállambeli társaság, amely a tényleges ügyvezetési központját másik tagállamba helyezi át, és amely tekintetében az áthelyezést követően a származási tagállam elveszíti az adóztatási joghatóságát, összehasonlítva azon társaság helyzetével, amely a székhelyét az első tagállam területén belül helyezi át, és amely tekintetében e tagállam adóztatási joghatósága fennmarad. Márpedig, amint az már megállapítást nyert, a Bíróság e két helyzetet objektíve összehasonlíthatónak tekintette.

98. Egyébiránt a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítéletben a Bíróság nem tekintette úgy, hogy az OECD adóztatásról szóló modellegyezményének rendelkezései akadályát képeznék annak, hogy a letelepedés szabadsága korlátozásának megállapítása céljából össze lehessen hasonlítani azon állandó telephely helyzetét, amely az ugyanazon tagállamban székhellyel rendelkező társasághoz tartozik, azon állandó telephely helyzetével, amely ugyanazon társasághoz tartozik, de más tagállamban található.[42] Egyébként pedig nem vitatott, hogy a külföldi illetőségű társaság állandó telephelyének önálló adóalanyi minőséggel való felruházása azon egyszerű célt szolgáló fikció, hogy az érintett tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása egyszerűbb legyen.[43]

99. Következésképpen az összehasonlítás elfogadott kritériuma alapján a letelepedés szabadsága korlátozásának megállapítása nem mellőzhető, mivel – ellentétben a határokon átnyúló helyzettel – a portugál társaság nemzeti állandó telephelye tevékenységének megszüntetése nem eredményezi az említett társasághoz áthelyezett vagyoni eszközök rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatását.

100. A portugál kormány továbbra is azt az álláspontot képviseli, miszerint az állandó telephely tevékenységének megszüntetése és vagyoni eszközeinek másik tagállamba történő áthelyezése hasonló ahhoz, amikor a kizárólag belső vonatkozású helyzetben az érintett vagyoni eszközök valamely gazdasági tevékenységhez kapcsolódása megszűnik. Amennyiben a rejtett értéknövekedést mindkét esetben megadóztatják, nem merül fel eltérő bánásmód.

101. Ezt az érvet ugyanazon okokból nem tartom meggyőzőnek, amelyeket a székhelyét másik tagállamba áthelyező társaság esete kapcsán fent kifejtettem: azok a vagyoni eszközök, amelyek a Portugália területét elhagyó állandó telephelyhez tartozónak tekinthetők, továbbra is e telephely gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak, akkor is, ha e gazdasági tevékenység másik tagállamban valósul meg. Számomra tehát nem tűnik lehetségesnek, hogy a Szerződés által védelemben részesített letelepedés szabadságának alkalmazásában, az összes gazdasági tevékenység megszüntetését és az egy bizonyos tagállam területén végzett valamely gazdasági tevékenység megszüntetését összehasonlíthatónak tekintsük.

41 — Lásd a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 22. pontját.

42 — A fent hivatkozott ítélet 23–25. pontja.

43 — Ez a minősítés egyébként nem érvényes a társaság és az állandó telephelye közötti ügyletekre alkalmazandó héa területén; lásd a C-210/04. sz. FCE Bank ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2803. o.) 35–41. pontját.

102. Ellentétben a portugál kormány által a tárgyaláson kifejtettekkel, nem gondolom, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 57. pontjában tett kijelentés e következtetés cáfolatához vezethetne. Noha a Bíróság e pontban emlékeztetett arra, hogy a „társaság vagyona közvetlenül kapcsolódik a nyereség előállítására irányuló gazdasági tevékenységekhez”, erre a megállapításra azonban nem a holland szabályozás korlátozó jellegével összefüggésben, hanem annak arányosságával összefüggésben került sor, mivel e szabályozás nem vette figyelembe azt az értékcsökkenést, amely a társaság tényleges ügyvezetési központjának másik tagállamba történő áthelyezését követően keletkezett. Az említett National Grid Indus ügyben hozott ítélet 57. pontjából nem lehet tehát azt a következtetést levonni, hogy egyrészről az állandó telephely vagyoni eszközeinek a valamely tagállamban folytatott bármely gazdasági tevékenységhez kapcsolódásának megszüntetése, másrészről pedig az ilyen vagyoni eszközöknek az állandó telephely előző tagállamban folytatott gazdasági tevékenysége megszüntetésekor másik tagállamba történő áthelyezése összehasonlítható helyzetek.

103. Egyebekben, amint azt a Bizottság, illetve a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában a holland kormány állította, a székhelyüket másik tagállamba áthelyező társaságok kapcsán felmerülő megfontolásokhoz hasonlók fogalmazhatók meg a valamely állandó telephely vagyoni eszközei rejtett értéknövekedésének e telephely portugál területen folytatott tevékenysége megszűntekor történő azonnali megadóztatásával kapcsolatban.

104. Különösen a nemzeti intézkedés arányosságát illetően meg kell jegyezni, hogy az állandó telephelyre fordított vagyon jellegétől és mértékétől függetlenül, e telephely portugáliai tevékenységének megszüntetése minden esetben maga után vonja az e telephelyhez kötött vagyoni eszközök rejtett értéknövekedésére kivetett adó azonnali megfizetését.

105. Véleményem szerint e megállapítás elegendő ahhoz, hogy a Bizottság által a CIRC 76 B. cikkének a) pontjára vonatkozóan előterjesztett második kifogásnak helyt lehessen adni.

b) A külföldi illetőségű társaság portugál állandó telephelyére fordított vagyoni eszközök rejtett értéknövekedésének az e vagyoni eszközök Portugálián kívülre való áthelyezésekor történő azonnali megadóztatásáról [a CIRC 76 B. cikkének b) pontja]

i) A felek érveinek összefoglalása

106. A Bizottság szerint e helyzet alapvetően nem tér el a többi, már vizsgált helyzettől. Amennyiben a külföldi illetőségű társaság fenntart egy állandó telephelyet Portugáliában, és a vagyoni eszközök a székhelyen, vagy valamely másik, az Unióban található állandó telephelyen maradnak, semmi nem indokolja az adó azonnali beszedését. A Portugál Köztársaságnak a vagyoni eszközökhöz kapcsolódóan a területén keletkező értéknövekedés megadóztatásához való jogát kellőképpen védi az az intézkedés, amely biztosítja az adó összegének a vagyoni eszközök áthelyezésekor történő kiszámítását, míg az adó megfizetésére az értéknövekedés tényleges realizálásakor kerül sor.

107. A portugál kormány megismétli a már vizsgált helyzetek kapcsán felhozott érveit, miközben pontosítja, hogy a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet nem vonatkozik a rejtett értéknövekedés megadóztatásának azon esetére, amelyre a vagyoni eszközöknek a Portugáliában található állandó telephely és az azt ellenőrző külföldi illetőségű társaság között, illetve a külföldi illetőségű társaság másik tagállamban található másik állandó telephelye között történő áthelyezése alkalmával kerül sor.

108. A beavatkozó kormányok lényegében a portugál kormány álláspontját osztják.

109. A német és a svéd kormány mindenekelőtt rámutat arra, hogy a vagyoni eszközöknek egy portugál állandó telephely és annak másik tagállamban székhellyel rendelkező kapcsolt vállalkozása közötti áthelyezése nem hasonlítható ahhoz a helyzethez, amikor ezzel egyenértékű áthelyezésre egy portugál állandó telephely és annak portugál kapcsolt vállalkozása között kerül sor.

110. Mindenesetre, különösen a német, a svéd és a holland kormány szerint feltétlenül szükség van az áthelyezés időpontjában történő azonnali adóztatásra ahhoz, hogy az adóztatási joghatóság megosztását meg lehessen őrizni, és – a svéd kormány szerint – ahhoz, hogy az adóelkerülés veszélyét ki lehessen küszöbölni. A Bíróságnak a nyereség, illetve a veszteség határokon átnyúló áthelyezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazandó. A holland és a svéd kormány azt is hangsúlyozza, hogy ellentétben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzettel, amelyben a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése csak egy vagyoni eszközt érintett, az állandó telephely vagyoni eszközeinek másik tagállamba történő áthelyezése olyan folyamat, amely általában igen nehezen követhető nyomon, nem csupán az érintett vagyoni eszközök nagy száma miatt, hanem a vagyoni eszközök sokféle jellegéből adódóan is, hiszen egyes eszközök – például a berendezések – értékcsökkenés tárgyát képezik, míg más eszközöket – például a kőolajat – áruk előállításához használnak fel, amely áruk maguk is átalakuláson mennek át. Következésképpen az adóbeszedés elhalasztását egyes esetekben lehetetlen, vagy legalábbis nagyon nehéz lenne bevezetni.

ii) Elemzés

111. A CIRC 76 B. cikkének b) pontjában foglalt rendelkezések korlátozó jellegét illetően, továbbá a német és a svéd kormány által kifejtett azon érvelés tekintetében, miszerint nem lehet összehasonlítani a vagyoni eszközök áthelyezését egyrészről a Portugáliában található állandó telephely és az azt ellenőrző külföldi illetőségű társaság, illetve az említett társasághoz tartozó, valamely másik tagállamban található másik állandó telephely között, másrészről pedig az állandó telephely és kapcsolt vállalkozása között, amikor is mindkettő Portugáliában található, visszautalnék az ezzel kapcsolatban a jelen indítvány 94–99. pontjában tett észrevételekre.

112. Mindenesetre hozzátenném – még akkor is, ha a Bíróság, legalábbis közvetve, óvakodik attól, hogy ilyen helyzeteket összehasonlítson[44] –, hogy ha össze kellene hasonlítanunk – amint azt az adójogelmélet olykor hangoztatta[45] – két határokon átnyúló helyzetet, nevezetesen annak az állandó telephelynek a helyzetét, amely vagyoni eszközeit a másik tagállamban található kapcsolt vállalkozásához vagy a másik tagállamban található másik állandó telephelyhez helyezi át, és annak a portugál társaságnak a helyzetét, amely a vagyoni eszközeit valamely másik tagállamban található állandó telephelyhez helyezi át, a portugál kormány a jelen eljárás során egyértelműen kijelentette, hogy a vagyoni eszközöknek a második esetben történő áthelyezése nem eredményezi az érintett vagyoni eszközökhöz kapcsolódóan portugál területen keletkező rejtett értéknövekedés után kivetett adó megfizetését.

113. A korlátozás igazolását illetően megjegyezném, hogy a Bizottság egyáltalán nem bírálja azt a tényt, hogy a CIRC 76 B. cikkének b) pontja megfelelő annak – a portugál kormány és a beavatkozó kormányok többsége által ismertetett – közérdekű célnak az eléréséhez, amely nem más, mint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése, anélkül hogy e célt az

44 — Lásd e tekintetben a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-10451. o.), összehasonlítva az ezen ügyben ismertetett indítványom 109–122. pontjával.

45 — Lásd például: Tenore, M., The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, *Intertax*, 2006., 8/9., 389. o.

adóelkerülés megakadályozásának céljával együtt kellene figyelembe venni.[46] A Bizottság azt is elismeri – különösen a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet nyomán –, hogy sor kerülhet az adó összegének végleges megállapítására a vagyoni eszközök másik tagállamba történő áthelyezésének időpontjában.

114. Úgy vélem, a Bíróság ezt elfogadhatja.

115. Ellenben a Bizottság – csakúgy, mint a korábban megvizsgált helyzetekben – vitatja a CIRC 76 B. cikkének b) pontjából eredő korlátozás arányosságát, és úgy ítéli meg, hogy az adó halasztott beszedése megfelelőbb intézkedés lenne.

116. E tekintetben a portugál kormány és a beavatkozó kormányok alapvetően azon nehézségeket és igazgatási terheket ismertették, amelyeket a halasztott beszedés bevezetése esetén az érintett telephelyeknek és a tagállamok adóigazgatási szerveinek úgyszintén viselniük kellene a fizetendő adó összegének kiszámítása kapcsán és az áthelyezett vagyoni eszközök nyomon követése során, tekintettel azok jellegére, sokféleségére és számára.

117. A Bíróságnak a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítéletben[47] képviselt álláspontjához hasonlóan én sem zárkózom el e megfontolásoktól. Bizonyos esetekben ugyanis – akár az esetek többségében – ezek igazolhatják az azonnali adóztatás alkalmazását.

118. Azonban e megfontolások nem képezik – ahogyan a korábban vizsgált esetekben sem képezték – abszolút akadályát annak, hogy a Bíróság elfogadja a Bizottság harmadik kifogását.

119. A CIRC 76 B. cikkének b) pontja ugyanis általános jelleggel alkalmazandó az egy vagy több vagyoni eszköz áthelyezésére, függetlenül azon vagyon jellegétől és mértékétől, amelyet valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság állandó telephelyére fordítanak. Ily módon az áthelyezés időpontjában azonnali adóztatásnak vetnék alá még azon rejtett értéknövekedést is, amely ezen állandó telephely egyetlen olyan pénzbeli vagyoni eszközéhez kapcsolódóan keletkezett, amelyet másik tagállamban található kapcsolt vállalkozásához, vagy az említett vállalkozásnak valamely másik tagállamban található másik állandó telephelyéhez helyeztek át.

120. Ez a megállapítás véleményem szerint elegendő ahhoz, hogy a Bíróság a keresetnek e pont tekintetében is helyt adjon.

121. Ezenkívül nem gondolom azt, hogy a CIRC 76 B. cikkének b) pontjában említett helyzetben – és ellentétben azzal az esettel, amikor valamely társaság a székhelyét áthelyezi vagy valamely állandó telephely a tevékenységét megszünteti – a halasztott beszedés lehetőségét bankgarancia nyújtásához lehetne kötni, hiszen az a tagállam, amelyben az állandó telephely továbbra is található, ekkor is – még az említett vagyoni eszközök áthelyezését követően is – megtartja e telephely vonatkozásában fennálló adóztatási joghatóságát. Ezen állandó telephelynek tehát a „származási” tagállam területén való jelenléte főszabály szerint kellőképpen biztosíthatja az adótartozás beszedését.

122. Mindezen megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Bizottság keresetének részben adjon helyt, az ezt meghaladó részében pedig utasítsa el a keresetet.

46 — Ami ez utóbbi – a svéd kormány által előterjesztett – célkitűzést illeti, elegendő emlékeztetni arra, hogy az csak akkor tekinthető önálló indoknak, ha a korlátozás konkrét célja olyan magatartások megakadályozása, amelyek tisztán mesterséges, a gazdasági valósággal összefüggésben nem lévő helyzetek kialakítására irányulnak, a nemzeti területen folytatott tevékenységek révén keletkező nyereség után általában fizetendő adó elkerülése céljából, ami itt nem nyert bizonyítást: lásd többek között a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 64. pontját és a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-487. o.) 65. pontját.

47 — Lásd a 70. pontot.

III – A költségekről

123. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság ezt kérte, javasolom, hogy a Bíróság a Portugál Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 4. §-a alapján azt javasolom, hogy az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viseljék saját költségeiket.

IV – Végkövetkeztetések

124. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy a Portugál Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv) 76 A. cikkének, illetőleg 76 B. cikke a) és b) pontjának rendelkezéseit, amelyek a portugál társaság létesítő okirat szerinti székhelyének és tényleges ügyvezetési központjának másik tagállamba történő áthelyezése esetében, valamely állandó telephely portugáliai tevékenysége megszüntetésének esetében, illetőleg az ilyen állandó telephely vagyoni eszközeinek Portugáliából valamely másik tagállamba történő áthelyezése esetében alkalmazandók, és amelyek minden esetben az e jogalanyok vagyoni eszközei rejtett értéknövekedésének a portugál terület elhagyása időpontjában történő, az érintett társaságok és állandó telephelyek vagyonának jellegétől és mértékétől független, azonnali megadóztatását írják elő – megsértette az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit;

– a keresetet az ezt meghaladó részében utasítsa el.

– a Portugál Köztársaságot kötelezze az Európai Bizottság költségeinek viselésére.

– a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, a Holland Királyság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága költségeiről a jogszabályoknak megfelelően határozzon.