N

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. szeptember 7. *

A C-470/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof te Arnhem (Hollandia) a Bírósághoz 2004. november 2-án érkezett, 2004. október 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

N

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és J. Klučka (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– N. képviseletében P. L. M. van Gorkom advocaat,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és C. A. H. M. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,

– a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében W.-D. Plessing, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Albenzio avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. március 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatali kérelem az EK 18. cikk és az EK 43. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet N. és az Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (a továbbiakban: adóhatóság) között az adóhatóságnak az 1997. évre vonatkozó jövedelemadóra és társadalombiztosítási járulékra vonatkozó adómegállapító határozat ellen N. által benyújtott panaszt elfogadhatatlannak nyilvánító határozata tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A jövedelemadóról szóló törvény

3 Az 1964. évi jövedelemadóról szóló törvény (Wet op de inkomstenbelasting, a továbbiakban: WIB) 3. cikke szerint az adózó adóját az adóköteles jövedelem után kell kiszámítani, amely e törvény 4. cikkének megfelelően többek között magában foglalja a jelentős részesedésből származó jövedelmet.

4 A WIB 20a. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében jelentős részesedésből származó jövedelemnek minősül a részesedést megtestesítő részvény átruházásából eredő jövedelem teljes összege. E cikk (3) bekezdése szerint akkor van szó jelentős részesedésről, ha az adózó közvetlenül vagy közvetve rendelkezik valamely társaság tőkéjének legalább 5%-ával.

5 A WIB 20a. cikke (6) bekezdésének i) pontja akként rendelkezik, hogy az adózó belföldi illetőségének a haláltól eltérő okból történő elvesztése egy tekintet alá esik a részvények átruházásával.

6 A WIB 20c. cikke határozza meg a vélelmezett átruházásból származó jövedelem kiszámításának szabályait. E cikk (1) bekezdésének megfelelően az átruházásból származó haszon általában a vételár és az eladási ár közötti különbség. E cikk (4) bekezdése szerint, ha valamely átruházás vagy szerzés tekintetében nincs ellenszolgáltatás, a részesedés átruházásának időpontjában irányadó forgalmi értéket kell ellenértéknek tekinteni. Arra az esetre, ha az adózó Hollandiába helyezi át lakóhelyét, e cikk (7) bekezdése akként rendelkezik, hogy a vételár helyett az értékpapírnak az adózó e tagállamba történő belépése idején irányadó forgalmi értékét kell figyelembe venni.

7 A WIB 20c. cikkének (18) bekezdése ekként rendelkezik:

„Miniszteri rendelet határozza meg a beszerzési árra vonatkozó szabályokat abban az esetben, ha az adózó vagyona olyan társasági részesedésekből áll, amelyek tekintetében az adózóra korábban a 20a. cikk (6) bekezdésének i) pontját kellett alkalmazni. Szintén miniszteri rendelet határozza meg a 20a. cikk (6) bekezdésének i) pontja, illetve a 49. cikk (4) bekezdésének második mondata alapján megállapított, az adó csökkentésére vonatkozó szabályokat, ha az adózó azt követően tér vissza tíz éven belül Hollandiába, hogy lakóhelyét külföldre helyezte át."

Az adók beszedéséről szóló törvény

8 Az alapügy tényállásának megvalósulása idején az adók beszedéséről szóló 1990. évi törvény (Invorderingswet, a továbbiakban: IW) 25. cikkének (6) bekezdése rendelkezett az adózó belföldi illetőségének a haláltól eltérő okból történő elvesztése esetén követelt adó megfizetésének elhalasztásáról. Az e rendelkezésben foglalt utalás szerint miniszteri rendelet határozza meg a megfelelő biztosíték nyújtása mellett egy évtől tíz évig terjedő időszakra nyújtható fizetési halasztás engedélyezésére vonatkozó szabályokat. A fizetési halasztás érvényét veszti különösen akkor, ha a halasztással érintett részvényeket a WIB 20a. cikke (1) bekezdése, illetve (6) bekezdésének a)–h) pontja szerint átruházták.

9 Az IW 26. cikkének (2) bekezdése az alapügy tényállásának megvalósulása idején ekként rendelkezett:

„Miniszteri rendelet határozza meg azon szabályokat, amelyek alapján az adózó kedvezményben részesülhet azon adó tekintetében, amelynek megfizetésére a 25. cikk (6) bekezdése alapján fizetési halasztást kapott:

[...]

b) legfeljebb az ezen részvények átruházása után külföldön ténylegesen levont adó összegéig, a 25. cikk (8) bekezdése szerinti átruházásból származó jövedelem címén azzal, hogy az adókedvezmény összege nem haladhatja meg azon adó összegét, amely tekintetében fizetési halasztást engedélyeztek;

c) legfeljebb a 10 év után még fizetendő összegnek megfelelő mértékig."

Az adók beszedéséről szóló törvény végrehajtási rendelete

10 Az adók beszedéséről szóló 1990. évi törvény végrehajtási rendelete (Uitvoeringsregeling invorderingswet, a továbbiakban: URIW) és különösen annak 25. és 26. cikke utal e törvényre. E rendelet 2. és 4. cikke ekként rendelkezik:

„2. cikk

(1) Az adóhatóság az adózó kérelmére határozatban, amely ellen fellebbezésnek van helye, kamat felszámítása nélkül fizetési halasztást engedélyez a törvény 25. cikke (6) bekezdésében említett esetekben, feltéve hogy megfelelő biztosítékot nyújtanak, és elfogadják a fizetési halasztás alkalmazásának az adóhatóság által meghatározott feltételeit.

(2) A fizetési halasztás a [...] [WIB] 20a. cikke (6) bekezdésének i) pontja szerint elszámolt nyereség alapján fizetendő adó, valamint ezen összeg kamatai tekintetében engedélyezhető [...].

(3) Amennyiben a részvényeket, a kizárólag vagyoni jogokat biztosító részvényeket vagy kötvényeket a [...] [...] 20a. cikke (1) bekezdése, illetve (6) bekezdésének a)–h) pontja szerint átruházták, az adóhatóság határozatában, amely ellen fellebbezésnek van helye, visszavonja az e részvényekkel összefüggésben engedélyezett fizetési halasztást.

[...]

4. cikk

(1) Az adóhatóság az adózó kérelmére határozatban, amely ellen fellebbezésnek van helye, jövedelemadó-kedvezményt engedélyezhet a törvény 26. cikke (2) bekezdésében említett esetekben, legfeljebb a fent említett bekezdésben rögzített összegben, azzal, hogy részvények esetén a kedvezmény összege nem lehet nagyobb, mint a következő összegek közül a kisebbik:

1. az e részvényre vonatkozóan engedélyezett fizetési halasztás tárgyát képező adó összege [...],

2. az olyan részvények átruházása után külföldön ténylegesen levont adó összege, az átruházásból származó nyereség alapján, amelyre vonatkozóan fizetési halasztást engedélyeztek a 25. cikk (6) bekezdése szerint [...]".

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 N. 1997. január 22-én Hollandiából az Egyesült Királyságba helyezte át lakóhelyét. Lakóhelye áthelyezésének időpontjában kizárólagos tulajdonosa volt a holland jog alá tartozó három korlátolt felelősségű társaságnak (besloten vennootschappen), amelyek tényleges ügyvezetése e naptól kezdve Curaçao szigetén (Holland Antillák) működött.

12 N. 15 664 697 NLG összegű adóköteles jövedelmet tüntetett fel az 1997. évi adóbevallásában, amelyből a saját lakásának hasznosításából származó jövedelem 765 NLG-t, a részesedéséből származó jövedelem pedig 15 663 932 NLG-t tett ki. Az e bevalláson alapuló adómegállapító határozatban 3 918 275 NLG szerepelt, amely érték nem tartalmazza a 228 429 NLG összegű kamatot.

13 N. kérelme alapján ezen összegre fizetési halasztást kapott. A tényállás megvalósulása idején hatályban lévő nemzeti szabályozás azonban a halasztás engedélyezését biztosíték nyújtásától tette függővé. N. így óvadékba adta a tulajdonában álló egyik társaság részvényeit.

14 A C-9/02. sz., Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-2409. o.) követően a pénzügyi államtitkár a Holland Parlament második kamarájába tartozó egyik képviselő kérdésére válaszul írt 2004. április 13-i levelében azt az álláspontot fogalmazta meg, hogy a fizetési halasztás engedélyezéséhez szükséges biztosíték nyújtására vonatkozó feltétel nem tartható fenn. Következésképpen az adóhatóság arról tájékoztatta N-t, hogy az általa nyújtott biztosítékot feloldja.

15 N. 2002 óta almát termeszt az Egyesült Királyságban található birtokán.

16 A Gerechtshof te Arnhem előtt folyamatban lévő alapeljárásban lényegében az a kérdés merült fel, hogy elvben összeegyeztethető-e a közösségi joggal a WIB, az IW

és az URIW által létrehozott rendszeren alapuló olyan adó, amelynél az adókötelezettséget keletkeztető esemény a WIB 20a. cikke (3) bekezdése szerinti jelentős részesedéssel rendelkező hollandiai lakos lakóhelyének valamely másik tagállamba történő áthelyezése.

17 N. másodsorban a fenti adózási rendszer végrehajtási szabályait tartja sérelmesnek. E tekintetben különösen úgy véli, hogy a biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettség, amely a WIB által bevezetett adó megfizetése elhalasztásának kötelező feltétele, korlátozza a közösségi jog által a számára biztosított jogok gyakorlásában. Álláspontja szerint ugyanakkor a korlátozás nem szűnik meg pusztán azzal, hogy a pénzügyi államtitkár visszamenőlegesen elrendeli a fenti biztosíték felszabadítását.

18 Az alapügy felperese emellett azt állítja, hogy ellentétes a közösségi joggal az a holland szabály, amely a költségeknek a pernyertes fél számára történő visszatérítését átalányösszegben határozza meg, mivel az korlátozza a holland jogalanyokat abban, hogy e szabályra eredményesen hivatkozhassanak.

19 Mivel a Gerechtshof te Arnhem előtti eljárásban érdemben felmerült a WIB, az IW és az URIV által létrehozott adózási rendszernek az EK 18. cikkel és az EK 43. cikkel való összeegyeztethetősége, e bíróság akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 más 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 iránymutatás 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?"

20 A Gerechtshof te Arnhem emellett megjegyzi, hogy „[ami] azt illeti, hogy az adóalanynak a közösségi jog megsértése tárgyában folyó eljárásban való pernyertessége esetén összeegyeztethető-e a közösségi joggal a költségek visszatérítésének (átalányösszegen alapuló) holland rendszere", e bíróság átveszi a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch által (a 2005. július 5-én hozott ítélettel [EBHT 2005., I-5821. o.] lezáruló C-376/03. sz. D-ügyben) a Bíróság részére feltett kérdést.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

21 A kérdést előterjesztő bíróság első két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK-Szerződés mely rendelkezéseit kell alkalmazni olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült. Közelebbről e bíróság felvilágosítást kér arról, hogy mennyiben áll fenn átfedés, illetve mi a viszony az Európai Unió polgárainak szabad mozgása, illetve tartózkodása, és a letelepedés szabadságának fogalmai között.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 43. cikk fejti ki az uniós állampolgárnak – az EK 18. cikkben általános jelleggel megfogalmazott – a tagállamok területén való szabad mozgásához és tartózkodásához való jogát (a C-193/94. sz., Skanavi és Chryssanthakopoulos egyesített ügyekben 1996. február 29-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-929. o.] 22. pontja).

23 Következésképpen az EK 18. cikk alapján kizárólag annyiban kell elbírálni az EK 43. cikk alá nem tartozó helyzeteket, amennyiben az EK 43. cikk nem alkalmazható az alapügyben felmerült helyzet egészére.

Az EK 43. cikk alkalmazhatóságáról

24 Meg kell vizsgálni, hogy hivatkozhat-e N. pusztán azon az alapon az EK 43. cikkre, hogy ő e társaságok kizárólagos részvényese.

25 A holland kormány szerint nem merül fel a letelepedés szabadsága, illetve e szabadság korlátozása akkor, ha az erre hivatkozó személy nem végez tényleges gazdasági tevékenységet.

26 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a kialakult következetes ítélkezési gyakorlat szerint az EK 43. cikk szerinti „letelepedés" kifejezés igen tág fogalom, amely a közösségi állampolgár azon lehetőségét jelenti, hogy biztosan és folyamatosan részt vegyen a származási tagállamától eltérő valamely más tagállam gazdasági életében (a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-4165. o.] 25. pontja). A Bíróság közelebbről kimondta, hogy az olyan társaságban

fennálló 100%-os társasági részesedés alapján, amelynek székhelye a tulajdonos lakóhelyétől eltérő tagállamban található, e tulajdonos vitathatatlanul a Szerződésnek a telepedési jogra vonatkozó rendelkezései alá tartozik (lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 21. pontját).

27 Így a letelepedés szabadsága kiterjed arra a közösségi állampolgárra, aki valamely tagállamban lakik, és valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedése alapján irányítást biztosító befolyással rendelkezik a társaság döntései felett, és meghatározhatja annak tevékenységét, ami mindig fennáll a társasági jogok 100%-ával való rendelkezés esetén (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 22. és 26. pontját).

28 Ugyanis vitathatatlan, hogy az alapügyben fennálló helyzetben a közösségi állampolgár lakóhelyének áthelyezése óta az egyik tagállamban lakik, és olyan társaságok részvényeinek kizárólagos tulajdonosa, amelyek székhelye valamely másik tagállamban található. Ebből következően a lakóhely áthelyezése óta alkalmazni kell az EK 43. cikket N. helyzetére (lásd e tekintetben a C-152/03. sz., Ritter-Coulais ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1711. o.] 32. pontját).

29 Ilyen körülmények között nem szükséges megvizsgálni az EK 18. cikk alkalmazhatóságát.

30 Az első két kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy hivatkozhat az EK 43. cikkre az olyan közösségi állampolgár, mint az alapügy felperese, aki lakóhelyének

áthelyezése óta az egyik tagállamban lakik, és olyan társaságok részvényeinek kizárólagos tulajdonosa, amelyek székhelye valamely másik tagállamban található.

A harmadik és az ötödik kérdésről

31 A kérdést előterjesztő bíróság harmadik és ötödik kérdésével, amelyeket szintén együttesen célszerű megvizsgálni, azt kívánja megtudni, hogy az EK 43. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam az adózó adójogi lakóhelyének e tagállamon kívülre történő áthelyezése esetén olyan, az értéknövekedést terhelő adózási rendszert vezet be, mint amely az alapügyben felmerült.

32 A holland adójog az alapügy tényállásának megvalósulása idején olyan adót vetett ki a társasági jogok rejtett értéknövekedésére, amelynél az adókötelezettséget keletkeztető esemény a – valamely társaságban jelentős részesedéssel rendelkező – adózó lakóhelyének Hollandián kívül történő áthelyezése volt.

33 E tekintetben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog jelenlegi fejlettségi állapotában a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni hatáskörüket (a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 44. pontja és a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontja).

34 Tagadhatatlan, hogy ugyan a WIB, az IW és az URIW által az alapügy tényállása megvalósulásának idején létrehozott rendszer nem teszi lehetetlenné a holland adózó letelepedési jogának gyakorlását, visszatartó erejénél fogva alkalmas arra, hogy korlátozza azt.

35 Analógiaként véve a Bíróság által valamely hasonló adózási rendszert illetően kimondottakat (a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 46. pontja), azon adózó, aki az EK 43. cikk által a számára biztosított jogok gyakorlása keretében Hollandián kívülre kívánta áthelyezni lakóhelyét, az alapügy tényállásának megvalósulása idején hátrányosabb bánásmódban részesült azon személyhez képest, akinek lakóhelye Hollandiában maradt. Az adózó terhére pusztán azért állapítottak meg adót a még be nem folyt és a rendelkezésre nem álló jövedelem után, mert áthelyezte lakóhelyét, míg ha továbbra is Hollandiában lakott volna, az értéknövekedés kizárólag annyiban lett volna adóköteles, amennyiben árfolyamnyereségként ténylegesen befolyt volna. E bánásmódbeli különbség alkalmas volt arra, hogy visszatartsa az érdekeltet attól, hogy lakóhelyét Hollandián kívülre helyezze át.

36 A társasági jogok rejtett értéknövekedésére kivetett adó e rendszere alkalmazási szabályainak vizsgálata megerősíti e megállapítást. Először is megállapítandó, hogy jóllehet igénybe lehetett venni fizetési halasztást, annak engedélyezése nem volt automatikus, hanem feltételek teljesítésétől, így különösen biztosíték nyújtásától függött. E feltételek már önmagukban korlátozó hatást váltanak ki, amennyiben megfosztják az adózót a biztosítékként adott vagyon élvezetétől (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 47. pontját).

37 Továbbá, az alapügy tényállása megvalósulása idején a lakóhely áthelyezését követően bekövetkezett értékcsökkenést nem vették figyelembe az adótartozás csökkentése körében. Ily módon árfolyamnyereségként be nem folyt értéknövekedésre fizetési halasztás biztosítása mellett kivetett, a fent említett átruházás időpontjában meghatározott adó, amely azonban a szóban forgó értékpapírok későbbi átruházása során árfolyamnyereségként befolyt, meghaladhatta annak az adónak az összegét, amelyet az adózónak akkor kellett volna megfizetnie, ha az átruházás ugyanezen a napon történik, anélkül hogy az adózó Hollandián kívülre helyezte volna lakóhelyét. Ez esetben a jövedelemre kivetett adót az átruházás során árfolyamnyereségként ténylegesen befolyt összeg alapján számították volna ki, amelynek összege alacsonyabb vagy akár nulla is lehetett volna.

38 Végül, amint arra a főtanácsnok az indítványának 79. pontjában joggal rámutat, a lakóhely Hollandián kívülre történő áthelyezése esetére előírt adóbevallás olyan további formai követelmény, amely alkalmas arra, hogy még inkább akadályozza az érdekelt költözését, és amely kizárólag akkor terheli a továbbra is e tagállamban lakó adózókat, amikor azok ténylegesen átruházzák részesedéseiket.

39 Ilyen körülmények között az alapügyben felmerült adózási rendszer alkalmas arra, hogy akadályozza a letelepedési jog gyakorlását.

40 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy azon tagállami rendelkezések, amelyek alkalmasak arra, hogy zavarják vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, azzal a feltétellel fogadhatók el, hogy közérdekű célt szolgálnak, alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, és nem haladják meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontját).

41 A kérdést előterjesztő bíróság elsőként a közérdekű célra vonatkozó feltétel teljesülését és e célnak az adórendszer által történő megvalósíthatóságát illetően megállapítja, hogy az alapügyben tárgyalt nemzeti rendelkezések, tekintettel kialakulásuk körülményeire, a területiség elve alapján többek között biztosítani kívánják a társasági jogok értéknövekedésének adóztatására vonatkozó joghatóság tagállamok közötti megosztását. A holland kormány szerint e szabályozásnak szintén célja a kettős adóztatás elkerülése.

42 Emlékeztetni kell arra, hogy egyfelől az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját). Másfelől az EK 293. cikknek megfelelően a tagállamok szükség szerint tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a kettős adóztatás megszüntetését a Közösségen belül.

43 Azonban a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 90/436/EGK egyezmény (HL 1990. L 225., 10. o.) kivételével közösségi szinten semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK 293. cikk alapján (lásd e tekintetben a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 23. pontját és a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 50. pontját).

44 A Bíróság ezen összefüggésben már kimondta, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni az adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontja, a C-307/97. sz., Saint Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontja, a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 93. pontja és a C-513/03. sz., van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 47. és 48. pontja).

45 E tekintetben a tagállamok számára hasznos lehet a nemzetközi gyakorlat, így többek között a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által

kidolgozott modellegyezményben foglaltak felhasználása (lásd a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 31. pontját és a fent hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 48. pontját).

46 Ezzel összefüggésben a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD-modellegyezmény 2005-ös változata 13. cikke (5) bekezdésének megfelelően a bármely dolog átruházásából származó jövedelem abban a Szerződő államban adóköteles, ahol az átruházó lakóhelye található. Ugyanis, amint a főtanácsnok az indítványának 96. és 97. pontjában hangsúlyozta, a szóban forgó nemzeti rendelkezések a területi adóztatás elvével – kiegészülve az adóköteles jövedelem keletkezésének ideje alatt történő belföldi tartózkodásra vonatkozó időbeli körülménnyel – összhangban írják elő a Hollandiában nyilvántartott értéknövekedésre kivetett adó beszedését, amelynek összegét az érintett adózó kivándorlásának időpontjában meghatározták, és amelynek megfizetését az értékpapírok tényleges átruházásáig felfüggesztették.

47 Ebből az következik, hogy egyfelől az alapügyben felmerült intézkedés közérdekű célt szolgál, másfelől alkalmas e cél megvalósításának biztosítására.

48 Végül azt kell megvizsgálni, hogy az olyan intézkedés, mint amely az alapügyben felmerült, nem haladja-e meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.

49 A jelen ítélet 38. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a jövedelemre kivetett adó kiszámítása érdekében a lakóhely áthelyezésének időpontjában beadandó adóbevallás olyan igazgatási jellegű formai követelmény, amely alkalmas arra, hogy zavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye az alapvető szabadságoknak az érdekelt adózó általi

gyakorlását, azonban ezen előírás nem tekinthető aránytalannak, tekintettel az adóztatási joghatóság megosztásának különösen a tagállamok közötti kettős adóztatás megszüntetését szolgáló jogos céljára.

50 Lehetséges lett volna, hogy csak utólag, az értékpapírok tényleges átruházásakor határozzák meg az adónak a származási tagállamot illető részét, ez azonban nem jelentett volna kevésbé súlyos kötelezettséget az adózó számára. Az adóbevalláson felül, amelyet az adózónak a részesedések átruházásakor kellett volna benyújtania az illetékes holland hatóság részére, meg kellett volna őriznie az értékpapírok – a lakóhely-áthelyezés időpontjában irányadó – forgalmi értékének, valamint az esetleges levonható költségeknek a meghatározásához szükséges valamennyi iratot.

51 Ezzel szemben a rendes körülmények között fizetendő adó megfizetésének elhalasztásához szükséges biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettséget illetően ki kell jelenteni, hogy az ugyan kétségtelenül megkönnyíti ezen adó valamely külföldi személytől történő beszedését, de meghaladja azt a mértéket, amely feltétlenül szükséges a területi adóztatás elvén alapuló adórendszer működésének és hatékonyságának biztosításához. Ugyanis léteznek kevésbé korlátozó eszközök az alapvető szabadságok szempontjából.

52 Amint arra a főtanácsnok indítványának 113. pontjában rámutatott, a közösségi jogalkotó már hozott olyan összehangolásra irányuló intézkedéseket, amelyek lényegében ugyanezen célt szolgálják. Közelebbről a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 63. 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.) alapján valamely tagállam bármely olyan információt kérhet valamely más tagállamtól, amely lehetővé teszi számára a jövedelmet terhelő adók pontos megállapítását (a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 26. pontja és a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 42. pontja).

53 Ezenfelül 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.) akként rendelkezik, hogy valamely tagállam segítséget kérhet valamely másik tagállamtól a bizonyos adóknak, így a jövedelmet és a vagyont terhelő adóknak megfelelő tartozások beszedése során.

54 Végül ezen összefüggésben az értékpapírokból származó jövedelmet terhelő adó beszedésének kizárólag olyan rendszerét lehet az általa elérni kívánt céllal arányosnak tekinteni, amely teljes mértékben figyelembe veszi az érintett adózó lakóhelyének áthelyezését követően esetlegesen bekövetkező értékcsökkenést, kivéve ha ezt a fogadó tagállamban már számításba vették.

55 A harmadik és ötödik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam az adózó illetőségének e tagállamon kívülre történő áthelyezése esetén olyan, az értéknövekedést terhelő adózási rendszert vezet be, amely az alapügyben felmerült, és ezen adó megfizetése elhalasztásának engedélyezését biztosíték nyújtásától teszi függővé, valamint nem veszi teljes mértékben figyelembe az érintett adózó lakóhelyének áthelyezését követően adott esetben bekövetkező, a fogadó tagállamban számításba nem vett értékcsökkenést.

A negyedik kérdésről

56 A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült, megszűnik-e visz-

szamenőlegesen a szóban forgó korlátozás azzal, hogy felszabadítják az értékpapírok értéknövekedését terhelő adó megfizetése elhalasztásának céljából nyújtott biztosítékot. E bíróság továbbá azt kérdezi, hogy ennek elbírálását bármely módon érinti-e az, hogy a biztosíték felszabadítása milyen formájú aktussal történt. Végül azt kívánja megtudni, hogy meg kell-e téríteni az ily módon keletkezett kárt.

57 Amint azt a főtanácsnok indítványának 128. pontjában megjegyezte, a biztosíték nyújtása fő szabály szerint járulékos költségekkel jár. Így a társasági részesedések óvadékba adása többek között csökkentheti a részesedések tulajdonosának fizetőképességébe vetett bizalmat, amely tulajdonos számára ez adott esetben kedvezőtlenebb hitelfeltételeket eredményez. Ennélfogva az ilyen következményeket nem lehet pusztán a biztosíték felszabadításával visszamenőlegesen orvosolni.

58 Egyéként megállapítandó, hogy a biztosíték felszabadításáról rendelkező aktus formájára vonatkozó kérdés e tekintetben teljesen irreleváns.

59 Azt illetően pedig, hogy követelhető-e a szóban forgó adó megfizetése elhalasztásának engedélyezéséhez szükséges biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettségből eredő kár megtérítése, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok bíróságainak feladata, hogy az EK 10. cikkben előírt együttműködés elvének alkalmazásával biztosítsák a jogalanyok számára a közösségi jog közvetlen hatályából eredő jogvédelemet. Az ilyen tárgyú közösségi jogszabályok hiányában minden tagállam belső jogrendjének feladata kijelölni a hatáskörrel rendelkező bíróságot, és meghatározni a bírósághoz fordulás azon eljárási szabályait, amelyek célja, hogy biztosítsák azoknak a jogoknak a védelmét, amelyek a közösségi jog közvetlen hatályából következnek az érintettek számára. Azonban ezek a rendelkezések nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló, belső jellegű jogorvoslatokra vonatkozóak (a tényleges érvényesülés elve), valamint nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd e tekintetben 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 és a C-397/98. és C-410/98. sz, Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítéletet [EBHT 2001., I-1727. o.]).

60 Emellett a Bíróság már kimondta, hogy a nemzeti jog feladata, hogy a fenti elvek tiszteletben tartásával szabályozza a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítéséhez járulékosan kapcsolódó valamennyi kérdést, úgymint adott esetben a kamat fizetését, ideértve a kamat számításának kezdő napját és mértékét (a 26/74. sz., Roquette frères kontra Bizottság ügyben 1976. május 21-én hozott ítélet [EBHT 2001., 677. o.] 11. és 12. pontja, a 130/79. sz., Express Dairy Foods ügyben 1980. június 12-én hozott ítélet [EBHT 1980., 1887. o.] 16. és 17. pontja és a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 86. pontja).

61 Tekintettel a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítése és a közösségi jog megsértésével követelt biztosíték felszabadítása között fennálló hasonlóságokra, ugyanez a helyzet az olyan kérelem esetén, amely valamely biztosíték adásával összefüggésben felmerült költségek megtérítését célzó késedelmi kamatok megfizetésére irányul.

62 Mindent egybevetve a közösségi jog megsértésével követelt biztosíték nyújtása által okozott kár alkalmas arra, hogy az alapján megállapítható legyen a vitatott intézkedést hozó tagállam felelőssége.

63 Azon feltételeket illetően, amelyek teljesülése esetén valamely tagállam köteles a magánszemélyeknek a közösségi jog megsértésével okozott, e tagállamnak felróható kár megtérítésére, a Bíróság az ítélkezési gyakorlatában három ilyen feltételt állapított meg, nevezetesen: a megsértett jogszabály célja, hogy a magánszemélyeket jogokkal ruházza fel, a jogsértés kellően súlyos, és közvetlen ok-okozati kapcsolat áll fenn a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyek kára között. E feltételek fennállásának mérlegelése a helyzet körülményeitől függ (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.] 51. pontja, a C-178/94., C-179/94., C-188/94. és C-188/94–C-190/94. sz., Dillenkofer és társai egyesített ügyekben 1996. október 8-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4845. o.] 21. pontja, valamint a C-424/97. sz. Haim-ügyben 2000. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-5123. o.] 36. pontja).

64 Ami különösen a második feltételt illeti, a Bíróság már kimondta, hogy egyfelől a közösségi jog megsértése akkor kellően súlyos, ha tagállam a jogalkotói hatalom gyakorlása során nyilvánvalóan és súlyosan túllépte az e jogkörének gyakorlására meghatározott korlátokat (lásd a fent hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 55. pontját és a fent hivatkozott Dillenkofer és társai ügyben hozott ítélet 25. pontját), és másfelől, a közösségi jog egyszerű megsértése is elegendő lehet a kellően súlyos jogsértés megtörténtének megállapításához, ha a jogsértés elkövetésének idején e tagállam csupán jelentősen korlátozott mérlegelési mozgástérrel rendelkezett, vagy egyáltalán nem rendelkezett mérlegelési mozgástérrel (a C-5/94. sz., Hedley Lomas-ügyben 1996. május 23-án hozott ítélet 28. pontja).

65 Annak megállapítása során, hogy a közösségi jog megsértése kellően súlyos jogsértésnek minősül-e, a kártérítési igényt elbíráló nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemző összes körülményt. E körülmények között vizsgálandó, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos; az elkövetett mulasztás, illetve okozott kár szándékos-e vagy gondatlan; az esetleges jogban való tévedés menthető-e, vagy sem, és a közösségi intézmény által tanúsított magatartás hozzájárulhatott-e a közösségi joggal ellentétes nemzeti intézkedés vagy gyakorlat elfogadásához, illetve fenntartásához (lásd a fent hivatkozott Brasserie du pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját és a fent hivatkozott Haim-ügyben hozott ítélet 43. pontját).

66 E tekintetben szem előtt kell tartani, hogy a közösségi jog szóban forgó szabályai a Szerződés közvetlenül hatályos rendelkezései, amelyek közvetlenül alkalmazandók voltak az alapügy tényállásának megvalósulása előtt. Azonban a vitatott adózási rendszer hatálybalépése idején, azaz 1997. január 1-jén, a Bíróság még nem hozott ítéletet a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben, amelyben először mondta ki, hogy ellentétes a letelepedés szabadságával az értékpapír értéknövekedésére kivetett – számos tekintetben az alapügyben felmerülthöz hasonló – adó megfizetésének elhalasztásához szükséges biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettség.

67 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a közösségi jog megsértésével követelt biztosíték nyújtásából származó korlátozás nem szűnik meg visszamenőlegesen e biztosíték puszta felszabadításával. A biztosíték felszabadításáról rendelkező aktus formája teljesen érdektelen e tekintetben. Ha a tagállam a belső jog megsértésével követelt biztosíték visszatérítése esetére késedelmi kamat megfizetését írja elő, e kamat a közösségi jog megsértése esetén is fizetendő. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a Bíróság által adott iránymutatásoknak, valamint a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elveinek megfelelően megítélje, hogy fennáll-e az érintett tagállam felelőssége a biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettség által okozott kárért.

A költségek megtérítésére vonatkozó rendszerről

68 Jóllehet az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kizárólag a fent tárgyalt öt kérdést tartalmazza, e határozatnak a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítéletre történő hivatkozásából úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében tájékoztatást szeretne kérni a költségek megtérítésére alkalmazandó holland rendszernek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről. Ez azon kérdések egyike, amellyel e bíróságnak az alapügyben foglalkoznia kell.

69 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak szükségessége, hogy a nemzeti bíróság számára a közösségi jog hasznos értelmezését lehessen adni, megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, amelybe az általa feltett kérdések illeszkednek, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak

(lásd különösen 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. és 7. pontját, a C-67/96 sz. Albany-ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5751. o.] 39. pontját és a C-176/96 sz., Lehtonen és Castors Braine ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2681. o.] 22. pontját).

70 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 alapokmánya 23. cikke alapján észrevételeket tegyenek. A Bíróságnak ugyanis biztosítania kell ezt a lehetőséget, tekintettel arra, hogy e rendelkezés szerint kizárólag az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot kézbesítik a felek részére (lásd különösen a C-458/93. sz. Saddik-ügyben 1995. március 23-án hozott végzés [EBHT 1995., I-511. o.] 13. pontját, a fent hivatkozott Albany-ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fent hivatkozott Lehtonen és Castors Braine ügyben hozott ítélet 23. pontját).

71 Azonban meg kell állapítani, hogy e feltételek nem teljesülnek a költségek visszatérítésének rendszerét illetően.

72 Ilyen körülmények között nem szükséges e kérdésre válaszolni.

A költségekről

73 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

1) **Hivatkozhat az EK 43. cikkre az olyan közösségi állampolgár, mint az alapügy felperese, aki lakóhelyének áthelyezése óta valamely tagállamban lakik, és olyan társaságok részvényeinek kizárólagos tulajdonosa, amelyek székhelye valamely másik tagállamban található.**

2) **Az EK 43. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam az adózó illetőségének e tagállamon kívülre történő áthelyezése esetén olyan, az értéknövekedést terhelő adózási rendszert vezet be, amely az alapügyben felmerült, és ezen adó megfizetése elhalasztásának engedélyezését biztosíték nyújtásától teszi függővé, valamint nem veszi teljes mértékben figyelembe az érintett adózó lakóhelyének áthelyezését követően adott esetben bekövetkező, a fogadó tagállamban számításba nem vett értékcsökkenést.**

3) **A közösségi jog megsértésével követelt biztosíték nyújtásából származó korlátozás nem szűnik meg visszamenőlegesen e biztosíték puszta felszabadításával. A biztosíték felszabadításáról rendelkező aktus formája teljesen érdektelen e tekintetben. Ha a tagállam a belső jog megsértésével követelt biztosíték visszatérítése esetére késedelmi kamat megfizetését írja elő, e kamat a közösségi jog megsértése esetén is fizetendő. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a Bíróság által adott iránymutatásoknak, valamint a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elveinek megfelelően megítélje, hogy fennáll-e az érintett tagállam felelőssége a biztosíték nyújtására vonatkozó kötelezettség által okozott kárért.**

Aláírások