A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. július 12.*

„Tagállami kötelezettségszegés — EK 18., EK 39. és EK 43. cikk — Az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikke — Adójogszabályok — Az adóalany lakóhelyének külföldre történő áthelyezése — Valamennyi nem adózott jövedelemnek az utolsó adózási időszak adóalapjába történő beszámításának kötelezettsége — Az adótartozás halasztott megfizetéséből eredő esetleges adókedvezmény elvesztése”

A C-269/09. sz. ügyben,

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

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és F. Jimeno Fernández, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviselik: M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen,

támogatják:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: M. Lumma, C. Blaschke és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

a **Holland Királyság** (képviselik: C. Wissels és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben)

a **Portugál Köztársaság** (képviselik: L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits és M. Berger (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 29-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Spanyol Királyság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a természetes személyek jövedelemadójáról, valamint a társasági adóról, a külföldiek jövedelemadójáról és a vagyonadóról szóló törvények részleges módosításáról szóló, 2006. november 28-i 35/2006. sz. törvény (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) (a BOE 2006. november 29-i 285. száma, 41734. o., helyesbítés: a BOE 2007. március 7-i 57. száma, 9634. o.) 14. cikkét, amelynek alapján a lakóhelyüket külföldre áthelyező adóalanyok kötelesek valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak – nem teljesítette az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkből, valamint az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A spanyol jogi háttér

2 A 35/2006 törvénynek az adóköteles jövedelmek időbeli beszámítását szabályozó 14. cikkének (1) bekezdése a következő általános szabályt írja elő:

„Az adóalapba beszámítandó jövedelmet meghatározó bevételeket és kiadásokat a megfelelő adózási időszakban kell figyelembe venni a következő szempontok szerint:

a) A munka- és tőkejövedelmeket azon adózási időszakban kell beszámítani, amelynek során azok a jogosult által felszámíthatóvá váltak.

b) A gazdasági tevékenységekből származó jövedelmeket a társasági adóra vonatkozó jogszabályok rendelkezéseinek megfelelően kell beszámítani, figyelemmel a törvényben előírt különös szabályokra.

c) Az értéknövekedéseket és értékcsökkenéseket azon adózási időszakban kell beszámítani, amelynek során e vagyoni változás bekövetkezett.”

3 E törvény 14. cikkének (2) bekezdése egy sor különös szabályt ír elő a különböző típusú jövedelmek időbeli beszámításával kapcsolatban.

4 Az említett törvény 14. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az adóalanyiság a lakóhely megváltoztatása miatt megszűnik, az érintett személy valamennyi még nem adózott jövedelmét – a törvényben előírt feltételeknek megfelelően és adott esetben kiegészítő önrevízió benyújtásával, amely nem von magával semmilyen szankciót, késedelmi kamatot vagy többletadót – azon adózási időszak adóalapjába kell beszámítani, amelynek során utoljára kellett ezen adó címén adóbevallást benyújtania.”

A pert megelőző eljárás

5 A Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy a lakóhelyét Spanyolországon kívülre áthelyező természetes személyekkel szembeni adójogi bánásmód sérti az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikket, valamint az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkét, 2008. február 29-én felszólító levelet küldött a Spanyol Királyságnak, amelyben többek között arra hivatkozott, hogy e hátrányosan megkülönböztető bánásmód bünteti az e tagállamot elhagyni kívánó személyeket azokhoz képest, akik ott maradnak, amennyiben az előbbiek kötelesek adót fizetni a lakóhelyük áthelyezésekor, anélkül hogy fizetési haladékot kérhetnének.

6 2008. május 7-i válaszában a Spanyol Királyság kifejtette, hogy milyen okokból ítéli meg úgy, hogy az érintett szabályozás sem az EK-Szerződést, sem az EGT-Megállapodást nem sérti.

7 Mivel a Spanyol Királyság által előadott érvekkel nem értett egyet, a Bizottság a 2008. október 17-i levelében indokolással ellátott véleményt intézett e tagállamhoz, amelyben felszólította, hogy tegye meg az ahhoz szükséges intézkedéseket, hogy az abban foglaltaknak két hónapon belül megfeleljen.

8 2008. december 18-i levelében az említett tagállam lényegében megismételte a korábban már előadott érveit.

9 Mivel nem tartotta kielégítőnek ezt a választ, a Bizottság előterjesztette a jelen keresetet.

10 2009. november 25-i végzésében a Bíróság elnöke megengedte a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság beavatkozását a Spanyol Királyság kérelmeinek támogatása végett.

A keresetről

A felek érvei

11 A Bizottság úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó spanyol szabályozás adójogi szempontból hátrányos helyzetbe hozza a lakóhelyüket külföldre áthelyező természetes személyeket annak előírásával, hogy valamennyi még nem adózott jövedelmüket kötelesek beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak. E személyek ezért a lakóhelyük áthelyezésének időpontjában kötelesek megfizetni az adót, míg a Spanyolország területén lakóhelyüket fenntartó adóalanyokat ilyen kötelezettség nem terheli. Ennélfogva e jogszabály hátrányos megkülönböztetést tesz lehetővé, holott ugyanazon szabályt kellene alkalmazni, attól függetlenül, hogy a természetes személy lakóhelyét ezen ország területén fenntartja-e, vagy sem.

12 A Bizottság érvelését lényegében a C-9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítéletben (EBHT 2004., I-2409. o.) lefektetett elvekre alapozza, elismerve ugyanakkor, hogy az ezen ítélet alapját képező ügy tényállása eltér a jelen ügyétől.

13 Ezen intézmény először is azon érvvel szemben, miszerint a szóban forgó spanyol szabályozásból eredő korlátozások mindenesetre igen csekély mértékűek, arra hivatkozik, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint korlátozásnak minősül valamennyi nemzeti intézkedés, amely – legyen bár állampolgársági alapon történő hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye a Szerződés által biztosított letelepedési szabadságnak az uniós állampolgárok általi gyakorlását.

14 Mivel ennélfogva úgy ítéli meg, hogy az említett szabályozás a munkavállalók szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti, a Bizottság elismeri, hogy az főszabályként igazolható az adó hatékony beszedése biztosításának szükségességére, és az adóztatási joghatóság megosztására alapított közérdekkel. A Bizottság ugyanakkor vitatja e szabályozás arányosságát.

15 E tekintetben az említett intézmény először is azzal érvel, hogy a nemzeti adórendszer hatékonysága nincs veszélyben, mivel léteznek az annak biztosítását lehetővé tévő más megfelelő eszközök, többek között 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 egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv (HL L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet 1. kötet 44. o., helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 16. kötet, 114. o.; a továbbiakban: 76/308 irányelv), a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) és az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26-i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL L 150., 28. o.).

16 Az említett uniós jogszabályi eszközöknek a Spanyol Királyság által felhozott, az adórendszerek hatékonyságának biztosítására való állítólagos elégtelenségét illetően a Bizottság azzal érvel, hogy a tagállamok feladata az ezen irányelvek hatékony végrehajtásának biztosításához szükséges mechanizmusok elfogadása és a kölcsönös segítségnyújtás rendszerének gyakorlati alkalmazása során megállapított esetleges hiányosságok korrigálása. A tagállamok ugyanakkor nem fogadhatnak el olyan intézkedéseket, amelyek – mint a szóban forgó nemzeti szabályozás is – hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg.

17 Azon érvre válaszul, miszerint a Bizottság maga is elismerte az említett jogszabályi eszközök hatástalanságát, ezen intézmény arra hivatkozik, hogy a Spanyol Királyság az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló tanácsi irányelvre irányuló 2009. február 2-i javaslat (COM(2009) 28 végleges) indokolásának csak egyes kiragadott részeit idézte érvelésének alátámasztására. Ezen irányelvjavaslat előterjesztése indokainak védelmében a Bizottság arra hivatkozik, hogy annak célja több javítás elvégzése, nem pedig egy új segítségnyújtási rendszer bevezetése, ami álláspontja szerint az információcserével kapcsolatos szabályozásra is igaz. Emellett a Bizottság vitatja azokat a következtetéseket, amelyeket a Spanyol Királyság az említett javaslatból levon, különösen a panasz tárgyát képező összes követelésből a ténylegesen behajtott követelések számát illetően.

18 Másodszor a Bizottság, anélkül hogy vitatná a tagállamok azon jogát, hogy a területükön szerzett jövedelmekre a saját adójogszabályaikat alkalmazzák abban az esetben is, ha az adóalany a tevékenységeit egy másik tagállamba tette át, úgy véli, hogy az adóztatási joghatóság megosztásának védelme nem igazolja azt, hogy az adóalanyokra alkalmazandó szabályokat pusztán a lakóhely külföldre történő helyezése alapján módosítsák.

19 E tekintetben a Bizottságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a jelen esetben releváns lenne egyfelől a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9461. o.), mivel az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az adóalany nem helyezte át a lakóhelyét egy másik tagállamba, és másfelől a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.) különösen, mivel ez utóbbi ítéletben a lakóhely áthelyezése nem eredményezett eltérő adójogi bánásmódot az adóalany vonatkozásában, és nem sérült a személyek szabad mozgása vagy a letelepedés szabadsága.

20 Ezen intézmény vitatja továbbá a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítéletre (EBHT 2006., I-7409. o.) való hivatkozást, mivel abban a Bíróság elfogadta, hogy az adótartozás meghatározható a lakóhely áthelyezésekor, amit jogszerűnek tekint, a jelen ügyben szóban forgó szabályozással ellentétben, amely e tartozás megfizetését is előírja.

21 Ugyanebben az összefüggésben a Bizottság cáfolja a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) alkalmazását támogató érveket is, hangsúlyozva különösen az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képező adóztatás eltérő jellegét.

22 Harmadszor az adóalany és a spanyol adóhatóság közötti kapcsolatnak az adóalany lakóhelyének külföldre történő áthelyezésekor való állítólagos megszakadását illetően a Bizottság vitatja, hogy ezen adóalany elvesztene minden kapcsolatot ezen adóhatósággal, és így az áthelyezés következtében az esetleges adótartozás megfizetése már nem lenne kikényszeríthető végrehajtás vagy kényszer útján.

23 Emellett azon érvre válaszul, miszerint a lakóhelyét külföldre áthelyező adóalanynak lehetősége lenne az adó megfizetésének elhalasztására bizonyos biztosítékok nyújtása esetén, anélkül hogy mindenesetre azok kényszerítőbbek lennének, mint a Spanyolországban lakóhellyel rendelkező adóalanytól megkövetelt biztosítékok, a Bizottság emlékeztet arra, hogy ez utóbbinak automatikusan rendelkezésére áll az adófizetés elhalasztásának lehetősége, anélkül hogy meg kellene felelnie a lakóhelyét egy másik tagállamba áthelyező adóalannyal szemben megszabott követelményeknek.

24 A szóban forgó szabályozásnak az EGT azon államaira történő alkalmazását illetően, amelyek nem tagjai az Uniónak, a Bizottság hangsúlyozza, hogy jóllehet a jelen ítélet 15. pontjában említett irányelvek ezen államokban nem alkalmazandók, érvelése mindenesetre azokban az esetekben is érvényes, ahol az információcserére vonatkozó kikötést tartalmazó kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt kötöttek. Emlékeztet továbbá arra, hogy amennyiben – figyelembe véve az ezen irányelvekben előírt mechanizmusokkal egyenértékű mechanizmusok hiányát – nincs olyan közvetlen eszköz, amely lehetővé tenné az adótartozás behajtását, az érintett adóalany továbbra is rendelkezhet vagyontárgyakkal Spanyolországban, amelyeken gyakorolhatók a kényszer- és végrehajtási intézkedések.

25 Az e tekintetben a Portugál Köztársaság által támogatott Spanyol Királyság először is vitatja, hogy a szóban forgó szabályozás a Bizottság által hivatkozott alapszabadságok korlátozását jelentené, és vitatja a fent hivatkozott de Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletnek a jelen ügyben való alkalmazhatóságát, hangsúlyozva, hogy e szabályozás nem a rejtett vagyonnövekedések adóztatását, hanem a már megszerzett jövedelmek adóztatását célozza.

26 E tekintetben a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság arra is hivatkozik, hogy egyfelől e szabályozás értelmében az adóilletőségi helyét áthelyező adóalanynak nem azt az adót kell megfizetnie, amely egy még meg nem szerzett jövedelmet terhel, és amellyel ennek következtében még nem rendelkezik.

27 Másfelől, mivel az említett szabályozás pusztán a Spanyolországban már megszerzett jövedelmek előrehozott figyelembevételét írja elő, nem pedig a jövőbeli jövedelmeket terhelő adó megfizetését, az semmiképpen nem vezethet kettős adóztatáshoz. Következésképpen az ilyen szabályozás nem lehet negatív hatással valamely személynek a személyek szabad mozgásához, a tartózkodáshoz vagy a letelepedéshez való jogának gyakorlására irányuló döntésére.

28 Az eljárásba beavatkozó valamennyi tagállam által támogatott Spanyol Királyság másodszor azzal érvel, hogy még azt feltételezve is, hogy a szóban forgó szabályozás a Bizottság által hivatkozott alapszabadságok korlátozását jelenti, azt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására, az adó hatékony beszedésére, valamint a spanyol adórendszer koherenciájára irányuló közérdekű okok igazolják.

29 Az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának védelmét illetően a Spanyol Királyság úgy véli, hogy a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet releváns az említett szabályozás elemzése céljából, mivel ez utóbbi ugyanazt a célt követi, mint az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képező holland szabályozás.

30 Az adó behajtásának biztosítását illetően e tagállam hangsúlyozza, hogy a szóban forgó szabályozás az azon adóalanyok által már megszerzett jövedelmek figyelembevétele időbeli eltolásának megakadályozására irányul, akik – mivel már nem rendelkeznek lakóhellyel Spanyolországban – elvesztik a spanyol adóhatósággal valamennyi kapcsolatukat.

31 Az említett tagállam e tekintetben emlékeztet egyfelől azon ítélkezési gyakorlatra, miszerint a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze. Másfelől hangsúlyozza, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok közvetlenül az érintett tagállam adóhatóságának felügyelete alá tartoznak, amely így közhatalmi eszközökkel biztosíthatja az adó behajtását. Ezzel szemben a külföldi illetőségűek esetében az adó behajtása a lakóhelyük szerinti állam adóhatóságainak együttműködését igényli.

32 E körülmények között nyilvánvaló, hogy az adóalany spanyol illetőségének elvesztése a spanyol adóhatóság számára jogi és ténybeli korlátokat jelent, amelyek megnehezítik vagy lehetetlenné teszik az adótartozás behajtását, valamint az ezen adóhatóságnak a behajtás terén rendelkezésére álló hatáskörök gyakorlását.

33 E körülmények között a Spanyol Királyság azzal érvel, hogy a belső mechanizmusok és az uniós együttműködési mechanizmusok nem egyformák. Így nem tagadható, hogy igazolható az olyan rendelkezés, amely éppen a behajtás fő nehézségeinek a kiküszöbölésére irányul, amennyiben az adós egy külföldi illetőségű adóalany, még ha igénybe is vehető az együttműködési mechanizmus. E tagállam, amelyet többek között a Németországi Szövetségi Köztársaság támogat, emellett arra hivatkozik, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Truck Center ügyben elfogadta ezt az álláspontot.

34 Az adórendszer koherenciájának biztosítására irányuló célra alapított érvet illetően a Spanyol Királyság, akit e tekintetben többek között a Portugál Királyság is támogat, úgy véli, hogy a lakóhelyét külföldre helyező adóalany által a nemzeti adóhatósággal való kapcsolatának elvesztése igazolja az eltérő szabályok alkalmazását ez utóbbival szemben, valamint az adó halasztott megfizetése előnyének elvesztését.

35 Harmadszor a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Portugál Köztársaság által támogatott Spanyol Királyság úgy véli, hogy a szóban forgó szabályozás arányos a követett célok megvalósításával, mivel a 76/308, a 77/799 és a 2008/55 irányelvek közismerten nem bizonyultak elégségesnek az adórendszer hatékonyságának biztosításához, amint azt már több alkalommal is elismerte többek között egyes jogszabályok előkészületi munkálataiban nem csak a Bizottság, hanem az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság, valamint az Európai Unió Tanácsa is. Ezen intézmények így elismerték, hogy a létező kölcsönös segítségnyújtási eszközök hiányosak, és alapos reformokat tesznek szükségessé.

36 A spanyol kormány a Bizottság a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, a tőkekivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról szóló, 2006. december 19-i közleményére (COM(2006) 825 végleges), valamint a Tanácsnak a tőkekivonási adók összehangolásáról szóló 2008. december 2-i állásfoglalására (HL C 323., 1. o.) hivatkozva azzal érvel, hogy mivel a lakóhelyét Spanyolországon kívül helyező adóalanytól adótartozásának a létező kölcsönös segítségnyújtási rendszer útján való sikeres behajtásának valószínűsége igen csekély, sőt nem is valószínű, az ilyen behajtás nyilvánvalóan aránytalan adminisztratív költségekkel jár.

37 A Spanyol Királyság vitatja, hogy léteznének a szóban forgó nemzeti szabályozásban foglaltaknál kevésbé korlátozó intézkedések. A Bizottság által elfoglalt álláspont valóban elismeri az elhagyott tagállam adóztatási jogát, megfosztja azonban e tagállamot az adó behajtását lehetővé tévő hatékony mechanizmusoktól.

38 A Németországi Szövetségi Köztársaság először is hangsúlyozza, hogy a szóban forgó szabályozás sem közvetlenül, sem közvetve nem kapcsolódik az adóalany állampolgárságához. E szabályozás ugyanis nem tesz különbséget a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között, az egyetlen különbségtétel a lakóhely más tagállamba való áthelyezésén alapul. Noha nem kizárt, hogy az ilyen szabályozás befolyásolja a jelen ügyben hivatkozott alapszabadságokból eredő jogok gyakorlását, az e szabályozással esetlegesen kiváltott korlátozások csekély mértékűek, mivel e szabályozás csak a már megszerzett jövedelmek adóztatását érinti, és az abból eredő adótartozás olyan összegnek felel meg, amelyet az adós már megszerzett.

39 Másodszor a Németországi Szövetségi Köztársaság, mivel álláspontja szerint az alapszabadságok csekély mértékű korlátozásai mindenesetre igazoltak, az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességére alapított érvet illetően úgy véli, hogy a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet alkalmazandó a jelen ügyben.

40 Jóllehet a Bíróság a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy a 76/308 és a 77/799 irányelvben előírt kölcsönös közigazgatási segítségnyújtást kell igénybe venni, e tagállam úgy véli, hogy a kölcsönös segítségnyújtás elsőbbsége csak akkor fogadható el, ha létezik a behajtásnak hasonló lehetősége, ami a jelen esetben nem áll fenn, és a kölcsönös segítségnyújtás igénybevétele kizárt, amennyiben e segítségnyújtás végrehajtásának lehetősége csak elvben létezik.

41 Ebben az összefüggésben a Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja a Bizottság azon érvelését, miszerint a meglévő nehézségek a 76/308 irányelv tagállamok általi átültetésének hiányosságaiból fakadnak, mivel álláspontja szerint a Bizottság főszabály szerint a tagállamoknak az uniós eszközök igénybevételére vonatkozó feltétlen kötelezettsége mellett érvel. Ugyanakkor a Bíróság a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítéletében (EBHT 2009., I-359. o.) kimondta, hogy a tagállamok nem kötelesek az uniós mechanizmusokhoz folyamodni, amennyiben ez a lépés számukra nem tűnik sikeresen végrehajthatónak.

42 A Németországi Szövetségi Köztársaság emellett azzal érvel, hogy amennyiben lemondanának a szóban forgó nemzeti szabályozásról, az adóalany adott esetben teljesen kivonhatná magát az adózás alól. Annál is inkább ez lenne a helyzet, amennyiben az adóalany lakóhelyét harmadik országba helyezi át, mivel az uniós jogi eszközök ebben az esetben nem alkalmazhatók. Az említett szabályozást ezért fenn kell tartani az adóbeszedés hatékonyságának biztosítása végett.

43 A Holland Királyság, amely a Spanyol Királyság által előadott érvek mindegyikét támogatja, emellett úgy véli, hogy a Bizottság nem bizonyította kellőképpen, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás ellentétes az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkével.

44 A Holland Királyság e tekintetben kifejti, hogy figyelembe véve a 76/308, a 77/799 és a 2008/55 irányelvben előírt kölcsönös segítségnyújtási eszközöket, hatástalan a Bizottság azon érve, miszerint a spanyol hatóságok az adórendszer hatékonyságának biztosítására kevésbé korlátozó eszközökkel is rendelkeznek ezen eszközök igénybevétele esetén, amennyiben ezen irányelvek nem alkalmazandók az EGT-Megállapodásban részes azon államokra, amelyek nem tagjai az Uniónak.

45 Mivel a Spanyol Királyság a Norvég Királysággal, az Izlandi Köztársasággal, illetve a Liechtensteini Hercegséggel sem kötött kétoldalú kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adók kivetése és beszedése tárgyában, amennyiben az adóalany ezen államok valamelyikébe helyezné át a lakóhelyét, a spanyol hatóságoknak semmilyen eszközük nem lenne arra, hogy az említett államok hatóságaival hatékony

együttműködést alakítsanak ki. Ennélfogva, mivel a Spanyol Királyság nem tudná az adótartozás behajtására irányuló intézkedéseket elfogadni, amennyiben az érintett adóalany önként nem fizeti azt meg, a szóban forgó adóintézkedés arányossága nem vitatható.

46 A Portugál Köztársaság hozzáteszi egyfelől, hogy a jelen ügyet a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítéletből eredő elvek fényében kell elemezni, és másfelől az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességére alapított igazolást illetően vitatja a jelen ügyben azon ítélkezési gyakorlat alkalmazhatóságát, amely szerint a tagállamok az adókedvezményt kérő adóalanytól megfelelő igazolásokat követelhetnek meg, amelyek alapján elvégezhetők a szükséges ellenőrzések, mivel a jelen ügyben nem ilyen kedvezmény megadásáról van szó.

A Bíróság álláspontja

47 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-155/09. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2011. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-65. o.] 39. pontját; a C-10/10. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2011. június 16-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-5389. o.] 23. pontját; a C-250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12341. o.] 33. pontját és a C-253/09. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12391. o.] 42. pontját).

48 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó, a természetes személyek jövedelemadójáról szóló nemzeti szabályozás, amely alapján a lakóhelyüket külföldre áthelyező adóalanyok kötelesek valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak, a személyek számára az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkben, valamint az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkében biztosított szabad mozgás korlátozásának minősül-e.

A Szerződés rendelkezéseinek megsértésére alapított kifogásokról

49 Az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikk megsértésére alapított kifogásokat illetően emlékeztetni kell arra, hogy az EK 18. cikk, amely általános jelleggel rögzíti az Unió valamennyi állampolgárának a tagállamok területén való szabad mozgásához és tartózkodásához való jogát, különös kifejeződést kap az EK 39. cikkben a munkavállalók szabad mozgása tekintetében, az EK 43. cikkben pedig a letelepedés szabadsága tekintetében (lásd a C-152/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-39. o.] 18. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 41. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 44. pontját).

50 Így a szóban forgó adójogszabályt először az EK 39. cikk és az EK 43. cikk alapján, majd ezt követően az EK 18. cikk alapján kell megvizsgálni azon személyek tekintetében, akik az egyik tagállamból a másikba költöznek, hogy ott letelepedjenek, de nem olyan okból, amely gazdasági tevékenység folytatásával függne össze.

– Az EK 39. és az EK 43. cikkben biztosított jogok korlátozásáról

51 A Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós állampolgárok számára megkönnyítsék bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását annak egész területén, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinthetné, amikor egy másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet végezni (lásd a fent

hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 21. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 43. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 46. pontját).

52 Jóllehet e rendelkezések szövegük szerint a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítását célozzák, meg kell állapítani, hogy ebben az összefüggésben a tagállamok állampolgárait megilleti különösen az a közvetlenül a Szerződésből eredő jog, hogy származási államukat elhagyva másik tagállam területén tartózkodjanak abból a célból, hogy ott gazdasági tevékenységet gyakoroljanak (lásd ebben az értelemben különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 95. pontját és a C-212/06. sz., Gouvernement de la Communauté française és Gouvernement wallon ügyben 2008. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2008., I-1683. o.] 44. pontját).

53 Az olyan rendelkezések, amelyek valamely tagállam állampolgárait megakadályozzák abban, vagy visszatartják attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolva elhagyják származási országukat, e szabadság akadályait képezik, még abban az esetben is, ha az érintett munkavállalók állampolgárságától függetlenül alkalmazandóak (lásd különösen a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6957. o.] 115. pontját).

54 Egyébiránt úgyszintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a személyek szabad mozgása korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a letelepedés szabadságát illetően a C-442/02. sz. CaixaBank France ügyben 2004. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8961. o.] 11. pontját és a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 36. pontját).

55 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy ellentétben azzal, amire a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Portugál Köztársaság hivatkozik, az EK 39. és az EK 43. cikk még a személyek szabad mozgásának csekély mértékű vagy kisebb jelentőségű korlátozását is tiltja (lásd a letelepedés szabadságát illetően a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 21. pontját, a C-34/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-995. o.] 49. pontját és a fent hivatkozott de Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 43. pontját).

56 A jelen ügyben, még ha a 35/2006 törvény 14. cikkének (3) bekezdése nem is tiltja meg a Spanyolországban lakóhellyel rendelkező adóalany számára a szabad mozgáshoz való jogának gyakorlását, e rendelkezésnek mindazonáltal e jog gyakorlásának korlátozására irányuló jellege van, de legalábbis elrettentő hatású azon adóalanyok tekintetében, akik egy másik tagállamban kívánnak letelepedni.

57 A szóban forgó nemzeti szabályozás értelmében ugyanis a lakóhelynek az EK 39. és az EK 43. cikkben biztosított jogok gyakorlása keretében spanyol területen kívülre történő áthelyezése az adóalany számára magával vonja az adó megfizetésének kötelezettségét, míg a Spanyolországban lakóhelyüket fenntartó adóalanyok erre csak később kötelesek. E bánásmódbeli különbség pénzügyileg hátrányosan érinti a lakóhelyüket külföldre helyező személyeket azzal, hogy előírja a még nem adózott jövedelmük azon adózási időszak adóalapjába történő beszámítását, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak (lásd analógia útján a fent hivatkozott de Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 46. pontját és a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 35. pontját).

58 Igaz, hogy – amint a Spanyol Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság kifejti – a szóban forgó spanyol szabályozás csak a már megszerzett és adójogilag realizált jövedelmeket érinti. Ennélfogva az adótartozás adósát nem terheli többletadó lakóhelyének áthelyezésekor. Pusztán az e tartozás megfizetésének megkönnyítésére alkalmas kedvezményt veszíti el.

59 Ugyanakkor nem tagadható az, hogy e kedvezmény megvonása pénzügyileg nyilvánvalóan hátrányos. E tekintetben a Bíróság többször kimondta, hogy a likviditási előny határon átnyúló helyzetek tekintetében való kizárása, ha az a hasonló belföldi helyzetben biztosított, korlátozza a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben különösen a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 44., 54. és 76. pontját; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 36–38. pontját; a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 32. pontját és a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 29. pontját).

60 Márpedig a jelen esetben az így megállapított eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis a megszerzett jövedelem adóztatására irányuló tagállami szabályozás vonatkozásában a lakóhelyét más tagállamba áthelyező személy helyzete hasonló a lakóhelyét az előbbi tagállamban fenntartó személy helyzetéhez a lakóhely áthelyezését megelőzően az e tagállamban már megszerzett jövedelem adóztatását illetően (lásd analógia útján a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 38. pontját).

61 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés alkalmas az EK 39. és az EK 43. cikkben biztosított szabadságok gyakorlásának akadályozására.

– A korlátozások igazolásáról

62 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy azon tagállami intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy akadályozzák vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, mégis megengedhetők azzal a feltétellel, hogy közérdekű célt szolgálnak, hogy alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, és hogy nem lépik túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet 26. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 51. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 69. pontját és a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 42. pontját).

63 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a szóban forgó szabályozásból eredő, a lakóhelyüket egy másik tagállamba áthelyezni kívánó és a Spanyolországban maradó személyekkel szembeni bánásmódbeli eltérés igazolható-e olyan nyomós közérdekkel, mint amelyekre a Spanyol Királyság és a kérelmei támogatására beavatkozó tagállamok hivatkoznak, nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásával és az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével.

64 Az adótartozás hatékony behajtása biztosításának szükségességére alapított igazolást illetően mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a Bíróság elismerte, hogy ennek szükségessége igazolhatja az alapszabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 35. pontját).

65 A Spanyol Királyság e tekintetben különösen arra hivatkozik, hogy a szóban forgó szabályozás az azon adóalanyok által már megszerzett jövedelmek figyelembevételének időbeli eltolásának megakadályozására irányul, akik – mivel már nem rendelkeznek lakóhellyel Spanyolországban – elvesztik e tagállam adóhatóságával valamennyi kapcsolatukat, ami mind jogi, mind ténybeli okok miatt megnehezítené vagy lehetetlenné tenné az adó beszedését. Számos esetben az adós tartózkodási helyének megállapítása igen nehéz. Emellett a Spanyol Királyság vitatja a Bizottság azon állítását, miszerint azok az adóalanyok, akik nem rendelkeznek lakóhellyel Spanyolországban, gyakran jutnak jövedelemhez e tagállamból, vagy vagyonuk jelentős része gyakran e tagállamban található.

66 Ennélfogva e tagállam szerint a szóban forgó szabályozás arányos a követett céllal, mivel az Unió tagállamai közötti közigazgatási együttműködés és kölcsönös segítségnyújtás eszközei közismerten nem bizonyultak elégségesnek az adórendszer hatékonyságának biztosításához.

67 A Bizottság elismeri, hogy az adótartozásnak azonnali, az adóalany lakóhelyének egy másik tagállamba való áthelyezésekor való beszedése főszabály szerint igazolható az adótartozások hatékony behajtása biztosításának szükségességére alapított közérdekkel. Mindazonáltal úgy véli, hogy ezen intézkedés túlmegy azon a mértéken, amely e cél eléréséhez szükséges, és ezért azt aránytalannak kell tekinteni, mivel a tagállamok igénybe vehetik a 76/308, a 77/799 és a 2008/55 irányelvben előírt mechanizmusokat.

68 E tekintetben meg kell állapítani, hogy ellentétben a Spanyol Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság álláspontjával, a tagállamok hatóságai között uniós szinten meglévő együttműködési mechanizmusok elégségesek ahhoz, hogy a származási tagállam behajthassa az adótartozásokat egy másik tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 78. pontját).

69 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel az adótartozást véglegesen megállapítják, amikor az adóalany a lakóhelyét egy másik tagállamba helyezi át, a fogadó tagállamtól megkívánt segítségnyújtás pusztán e tartozás behajtására irányul, nem pedig az adó összegének végleges megállapítására.

70 Márpedig a 2008/55 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy „[a] megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság minden olyan információt beszerez, amely a megkereső hatóság számára hasznos lehet követelésének behajtásában”. Ezen irányelv így lehetővé teszi a származási tagállam számára, hogy a fogadó tagállam illetékes hatóságától beszerezze valamely természetes személynek a lakóhelye ez utóbbi tagállam területére való áthelyezésével kapcsolatos információkat, amennyiben azok szükségesek ahhoz, hogy a származási tagállam behajthassa az említett áthelyezéskor már létező adótartozást.

71 Továbbá az említett irányelv, különösen pedig annak 5–9. cikke a származási tagállam hatóságai számára együttműködési és segítségnyújtási keretet biztosít, amely az okiratok elismerésének, valamint biztosítási intézkedések elfogadásának előírásával lehetővé teszi számukra az adótartozásnak a fogadó tagállamban való tényleges beszedését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 78. pontját).

72 E tekintetben meg kell állapítani azt is, hogy nem kizárt, hogy a fent említett együttműködési eszközök a gyakorlatban nem mindig működnek feltétlenül gördülékenyen és kielégítően. Ugyanakkor a tagállamok nem hivatkozhatnak a szükséges információk beszerzésével kapcsolatban esetlegesen felmerülő nehézségekre vagy az adóhatóságaik közötti együttműködés esetleges hiányosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolják a Szerződésben biztosított alapszabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 33. pontját).

73 Ebben az összefüggésben a Spanyol Királyság kérelmeinek támogatása végett beavatkozó tagállamok a fent hivatkozott Truck Center ügyben hozott ítéletre utalnak, amelyben a Bíróság a közhatalmi eszközökkel történő behajtás lehetőségére tekintettel többek között jóváhagyta, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok vonatkozásában más adóztatási mechanizmust alkalmazzanak, mint a belföldi illetőségű adóalanyok esetében, nevezetesen forrásadót.

74 Még ha el is ismerjük, hogy az adótartozás határokon átnyúló behajtása általában nehezebb, mint a belföldön közhatalmi eszközökkel végzett behajtás, meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben nem pusztán egy egyszerű behajtási mechanizmusról van szó, hanem arról, hogy a lakóhelyét más tagállamba áthelyezni kívánó adóalany azon kötelezettsége, hogy pusztán ezen áthelyezés miatt

azonnal és véglegesen megfizesse a már megszerzett jövedelme utáni, meghatározott összegű adót, nem megy-e túl azon a mértéken, amely a követett cél eléréséhez szükséges, amennyiben a belföldön maradó adóalanyokat ilyen kötelezettség nem terheli.

75 Következésképpen a fentiekből az következik, hogy a 35/2006 törvény 14. cikkének (3) bekezdése, amely alapján a lakóhelyüket külföldre áthelyező adóalanyok kötelesek valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak, aránytalan.

76 A szóban forgó szabályozásnak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló közérdekkel való igazolását illetően emlékeztetni kell arra, hogy az a Bíróság által elismert jogszerű cél (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját; a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 51. pontját; a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 31. pontját és a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 45. pontját).

77 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik továbbá, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 45. pontja). Az ilyen igazolás elfogadható többek között, amennyiben a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 46. pontját).

78 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság valamely tagállam társasága tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése kapcsán azt is kimondta, hogy e körülmény nem jelenti azt, hogy a származási tagállamnak le kell mondania a hivatkozott áthelyezést megelőzően az adóilletékessége alá tartozó értéknövekedés megadóztatásához való jogáról (lásd különösen a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 59. pontját, valamint a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 46. pontját). A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy valamely tagállam az időbeli körülménnyel – azaz az adóalanynak a rejtett értéknövekedés megjelenésének időszakában fennálló belföldi adóilletőségével – kiegészített területi adóztatás elvének megfelelően jogosult az említett értéknövekedés megadóztatására, az említett adóalany kivándorlásának időpontjában (lásd a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 46. pontját és a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 46. pontját).

79 Ugyanezen megfontolások annál is inkább alkalmazandók a jelen ügyben, mivel a szóban forgó szabályozás nem a rejtett vagyonnövekedések adóztatását, hanem a már megszerzett jövedelmek adóztatását célozza. A Spanyol Királyság ugyanis az adóalany lakóhelyének más tagállamba való áthelyezésekor nem veszti el a területén már kifejtett tevékenységekkel kapcsolatos adóztatási joghatósága gyakorlásának jogát, és így nem kell lemondania a megfelelő adóösszeg meghatározására vonatkozó jogáról sem.

80 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az említett szabályozás a lakóhely említett áthelyezése előtt megszerzett jövedelmek származási országban való adóztatását célozza, amely e tagállam adóztatási joghatósága alá esik. Így e jövedelmek abban a tagállamban adókötelesek, ahol azok keletkeztek, az adóalany lakóhelyének áthelyezését követően szerzett jövedelmek pedig főszabály szerint kizárólag a keletkezésük helye szerinti fogadó tagállamban adókötelesek.

81 Mivel a jelen esetben nem az adótartozás összegének a lakóhely áthelyezésének időpontjában történő meghatározásáról van szó, hanem annak azonnali beszedéséről, a Spanyol Királyság nem bizonyította, hogy a származási állam és a fogadó állam adóztatási joghatósága közötti ütközés hiányában a kettős adóztatással kapcsolatos probléma merülne fel, vagy olyan helyzet állna elő, amelyben az érintett adóalanyok teljesen kivonhatnák magukat az adózás alól, ami igazolhatná az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló intézkedés alkalmazását az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló cél elérése érdekében.

82 E körülmények között a szóban forgó szabályozásnak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességével való igazolása nem fogadható el.

83 E szabályozásnak a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével való igazolását illetően a Spanyol Királyság különösen azzal érvel, hogy az említett szabályozás nélkülözhetetlen e koherencia biztosításához, mivel a már megszerzett jövedelmek után felszámított adó halasztott megfizetésének lehetőségét fizetési biztosíték alapján lehet igénybe venni, ami az adóhatóság számára azt jelenti, hogy az adóalany Spanyolország területén rendelkezik lakóhellyel, és ezért közvetlenül és ténylegesen e hatóság hatáskörébe tartozik. E közvetlen és tényleges adóalanyiság megszűnése igazolja az adó halasztott fizetésére vonatkozó lehetőségből álló adókedvezmény elvesztését.

84 Igaz, hogy a Bíróság korábban már kimondta, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhat olyan szabályozást, amely az alapvető szabadságok korlátozásával járhat (lásd ebben az értelemben különösen a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 21. pontját, a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-8061. o.] 43. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 70. pontját).

85 Az ilyen igazolásra alapított érvelés azonban kizárólag akkor helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az érintett adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontját, a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 68. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 72. pontját), és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd különösen a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 43. pontját).

86 E tekintetben meg kell állapítani először is, hogy mivel az adórendszer koherenciájával és az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásával kapcsolatos követelmények átfedik egymást, a jelen ítélet 81. pontjában kifejtett megfontolások, melyek szerint a jelen esetben egyetlen másik tagállam sem követeli magának a Spanyolországban megszerzett jövedelmek adóztatását lehetővé tévő joghatóságot, e koherencia megőrzésének szükségességére is vonatkoznak, így az e szükségességre alapított érv hatástalan.

87 Másodszor meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére való hivatkozásra szorítkozik, azonban nem bizonyítja közvetlen kapcsolat fennállását a szóban forgó nemzeti szabályozásban egyfelől a jövedelmek több adózási időszakra való betudhatóságából álló adókedvezmény, másfelől e kedvezmény bármilyen adóteherrel való kiegyenlítése között.

88 E körülmények között az említett szabályozásnak az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével való igazolása nem fogadható el.

89 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság, valamint a kérelmeinek támogatására beavatkozó tagállamok az adórendszer koherenciájának biztosítására és az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására irányuló célok tekintetében is lényegében az említett szabályozás arányosságára alapított ugyanezen érvre hivatkoznak, mivel e tagállamok álláspontja szerint az uniós jogban előírt együttműködési eszközök elégtelenek.

90 Ennélfogva, még ha feltételezzük is, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmas e célok elérésére, meg kell állapítani, hogy e szabályozás arányosságát illetően a jelen ítélet 68–74. pontjában az adó hatékony beszedése biztosításának szükségességére alapított igazolást illetően kifejtett megfontolások az adórendszer koherenciája biztosításának állítólagos szükségességére és az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására is vonatkoznak, így mindenesetre az említett szabályozás túlmegy az említett célok megvalósításához szükséges mértéken.

– Az EK 18. cikkben biztosított jog korlátozásáról

91 Az EK 18. cikkben biztosított jog korlátozását illetően meg kell állapítani, hogy tagadhatatlan, hogy amennyiben az érintett likviditási előnyből kizárják azokat a személyeket, akik az Unión belül olyan okból helyezik át lakóhelyüket, amely nem gazdasági tevékenység végzésével függ össze, ez bizonyos esetekben visszatarthatja őket az EK 18. cikkben biztosított alapvető jogaik gyakorlásától.

92 Azonban a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az ilyen korlátozás az uniós jog szempontjából csak akkor igazolható, ha az érintett személyek állampolgárságától független, közérdekű objektív szempontokon alapul, és a nemzeti jog által jogszerűen követett célkitűzéssel arányos (lásd a C-11/06. és a C-12/06. sz., Morgan és Bucher egyesített ügyekben 2007. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9161. o.] 33. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 88. pontját).

93 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az érvek azonossága miatt az EK 39. cikkre és az EK 43. cikkre vonatkozó korlátozás igazolásáról a jelen ítélet 51–88. pontjában foglaltakkal azonos következtetés vonható le (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet 30. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 60. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 89. pontját).

Az EGT-Megállapodás rendelkezéseinek megsértésére alapított kifogásokról

94 A Bizottság azt is állítja, hogy a Spanyol Királyság azzal, hogy elfogadta és hatályában fenntartotta a 35/2006. törvény 14. cikkének (3) bekezdését, nem teljesítette az EGT-Megállapodásnak a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó 28. cikkéből, illetve a letelepedés szabadságára vonatkozó 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

95 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az EGT-Megállapodás említett rendelkezései megfelelnek az EK 39. cikk és az EK 43. cikk rendelkezéseinek, így a jelen ítélet 51–64. pontjában e cikkek vonatkozásában kifejtett megfontolások főszabály szerint az EGT-Megállapodás megfelelő cikkeire is alkalmazandók.

96 Mindazonáltal az adótartozás hatékony beszedése biztosításának szükségességére alapított igazolást illetően meg kell állapítani, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködésnek a 76/308, a 77/799 és a 2008/55 irányelvben megállapított keretei nem állnak fenn e hatóságok és harmadik

országok illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra (lásd különösen a C-267/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. május 5-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-3197. o.] 55. pontját).

97 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság arra hivatkozik, hogy nem kötött kétoldalú kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adók kivetése és beszedése tárgyában sem a Norvég Királysággal, sem az Izlandi Köztársasággal, sem pedig a Liechtensteini Hercegséggel. Ennélfogva, amennyiben az adóalany az EGT-Megállapodásban részes ezen államok valamelyikébe helyezné át a lakóhelyét, a spanyol hatóságoknak semmilyen eszközük nem lenne arra, hogy az említett államok hatóságaival hatékony együttműködést alakítsanak ki.

98 Emellett a Bizottság, amikor a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság beavatkozási beadványára válaszul benyújtott észrevételeiben arra szorítkozott, hogy nagy általánosságban megemlítette a Spanyol Királyság és az EGT-Megállapodásban részes államok közötti egyezményeket, nem bizonyította, hogy ezen egyezmények ténylegesen előírnak elégséges információcsere-mechanizmusokat az ezen államokban lakóhellyel rendelkező adóalanyok által benyújtott adóbevallások ellenőrzése céljából.

99 E körülmények között a lakóhelyüket külföldre áthelyező adóalanyok azon kötelezettsége, hogy valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítsák azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak, amennyiben az az olyan EGT-Megállapodásban részes államokban lakóhellyel rendelkező adóalanyokra vonatkozik, amely államok nem tagjai az Uniónak, nem megy túl az adóellenőrzések és az adóelkerülés elleni küzdelem hatékonyságának biztosítására irányuló cél eléréséhez szükséges mértéken.

100 Következésképpen a keresetet el kell utasítani az arra vonatkozó részében, hogy a Spanyol Királyság nem teljesítette az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

101 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság – mivel elfogadta és hatályban tartotta 35/2006. törvény 14. cikkének (3) bekezdését, amelynek alapján a lakóhelyüket egy másik tagállamba áthelyező adóalanyok kötelesek valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak – nem teljesítette az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

102 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a értelmében a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyanezen szabályzat 69. cikke 3. §-ának alapján részleges pernyertesség esetén, illetve kivételes okból a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.

103 A jelen jogvitában figyelemmel kell lenni arra, hogy a Bíróság nem adott helyt a Bizottság azon kifogásainak, amelyek az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő követelmények megsértésén alapulnak.

104 A Bíróság következésképpen a Spanyol Királyságot kötelezi az összes költség háromnegyedének, a Bizottságot pedig az összes költség fennmaradó egynegyedének viselésére.

105 Ugyanezen szabályzat 69. cikkének 4. §-a első bekezdésének megfelelően az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. A Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság, valamint a Portugál Köztársaság következésképpen maguk viselik saját költségeiket.

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

1) **A Spanyol Királyság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a természetes személyek jövedelemadójáról, valamint a társasági adóról, a külföldiek jövedelemadójáról és a vagyonadóról szóló törvények részleges módosításáról szóló, 2006. november 28-i 35/2006. sz. törvény (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio) 14. cikkének (3) bekezdését, amelynek alapján a lakóhelyüket egy másik tagállamba áthelyező adóalanyok kötelesek valamennyi nem adózott jövedelmüket beleszámítani azon adózási időszak adóalapjába, amelynek során utoljára minősültek belföldi adóalanynak – nem teljesítette az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) **A Bíróság a Spanyol Királyságot kötelezi az összes költség háromnegyedének viselésére. A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi az összes költség fennmaradó egynegyedének viselésére.**

4) **A Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság, valamint a Portugál Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások