

C-371/10. sz. ügy

National Grid Indus BV

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

(a Gerechtshof Amsterdam [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése a létrehozása szerinti tagállamtól eltérő tagállamba – Letelepedés szabadsága – EUMSZ 49. cikk – A székhelyét másik tagállamba áthelyező társaság rejtett vagyonnövekedésének megadóztatása – Az adó összegének a székhely áthelyezésekor történő megállapítása – Az adó azonnali beszedése – Arányosság”

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály – Valamely nemzeti jog szerinti társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése*

(EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok – Valamely nemzeti jog szerinti társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése*

(EUMSZ 49. cikk)

3. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok – Valamely nemzeti jog szerinti társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése*

(EUMSZ 49. cikk)

1. A valamely tagállam joga szerint alapított társaság, amely más tagállamba helyezi át tényleges ügyvezetési központját, anélkül hogy e székhelyáthelyezés érintené az előbbi tagállam társaságaként való minősítését, hivatkozhat az EUMSZ 49. cikkre az említett székhelyáthelyezés okán az előbbi tagállam által a terhére kivetett adó jogszabályának vitatása érdekében.

Nem vitatott, hogy a tagállam meghatározhatja, hogy milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti joga alapján létrejötnék lehessen tekinteni, és ennek alapján a társaságot megilletse-e a letelepedési jog, valamint azt is, hogy milyen kapcsolat szükséges e minőség későbbi fenntartásához. A tagállamnak lehetősége van arra, hogy korlátozásokat állapítson meg tehát a jogrendje szerint létrejött társaság tényleges ügyvezetési központjának a területén kívülre történő olyan áthelyezése vonatkozásában, amelynek során e társaság megőrzi az ezen állam joga szerinti jogi személyiségét. Mindazonáltal e lehetőség semmiképpen sem jár azzal, hogy a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók a társaságok létrehozására és megszüntetésére vonatkozó nemzeti szabályozásra.

(vö. 27., 30., 33. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. Jóllehet a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban.

Márpedig az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a nemzeti jog szerinti társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése az áthelyezett vagyoni rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatásához vezet, míg ezen értéknövekedés nem adóköteles, ha az ilyen társaság a szóban forgó tagállam területén belül helyezi át székhelyét, és csak akkor és olyan mértékben adóköteles, ha és amilyen mértékben realizálják ezen értéknövekedést, az értéknövekedés megadóztatásával kapcsolatos eltérő bánásmódot keletkeztet, és visszatarthatja a nemzeti jog szerinti társaságot a székhelyének más tagállamba való áthelyezésétől. Ezen eltérő bánásmód a letelepedés szabadságának a Szerződés rendelkezéseiben fogsabály szerint tiltott korlátozását jelenti.

Mindazonáltal valamely tagállam társasága tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése nem jelenti azt, hogy a származási tagállamnak le kell mondania a hivatkozott áthelyezést megelőzően az adóilletékessége alá tartozó értéknövekedés megadóztatásához való jogáról. Az ilyen szabályozás ugyanis az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos indokokkal, valamint alkalmas az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására.

(vö. 35., 37., 41., 46., 48. pont)

3. Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy:

– azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után esedékes adó összegét – a később esetlegesen bekövetkező értékcsökkenés vagy értéknövekedés figyelmen kívül hagyásával – véglegesen akkor állapítják meg, amikor a társaság a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése révén már nem tesz szert adóköteles nyereségre az előbbi tagállamban; e tekintetben nem bír jelentéssel az, hogy az adóköteles rejtett értéknövekedés a fogadó tagállamban, annak hatályos adószabályozása miatt nem kifejezetten árfolyamnyereséghez kapcsolódik;

– azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését.

Ugyanis az olyan nemzeti szabályozás, amely választási lehetőséget biztosít a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság számára egyrészt az adó összegének azonnali megfizetése között, ami e társaság likviditását hátrányosan befolyásolja, a későbbi igazgatási terhekkel azonban felmenti, másrészt pedig az említett adónak adott esetben, az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között, ami pedig az érintett vállalkozás számára szükségképpen az áthelyezett vagyoni nyomon követéséhez kapcsolódó igazgatási teherrel jár, olyan intézkedésnek minősül, amely – miközben alkalmas a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására – az említett adó azonnali beszedéséhez viszonyítva kevésbé sérti a letelepedés

szabadságát.

(vö. 64., 73., 86.pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2011. november 29.(*)

„A társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése a létrehozása szerinti tagállamtól eltér? tagállamba – Letelepedés szabadsága – EUMSZ 49. cikk – A székhelyét másik tagállamba áthelyez? társaság rejtett vagyonnövekedésének megadóztatása – Az adó összegének a székhely áthelyezésekor történ? megállapítása – Az adó azonnali beszedése – Arányosság”

A C?371/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof Amszterdam (Hollandia) a Bírósághoz 2010. július 26?án érkezett, 2010. július 15?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **National Grid Indus BV**

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: A. Tizzano, az els? tanács elnöke, a nagytanács elnökeként eljárva, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (el?adó) és A. Prechal tanácselnökök, R. Silva de Lapuerta, K. Schieman, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz és M. Berger bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: M. Ferreira f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 21?i tárgyalásra

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

– a National Grid Indus BV képviseletében F. Pötgens belastingadviseur, valamint D. Hofland és E. Pijnacker Hordijk advocaten,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. de Ree, valamint J. Langer, meghatalmazotti min?ségben,

- a dán kormány képviselőjében C. Vang, meghatalmazotti minőségben,
 - a német kormány képviselőjében T. Henze és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
 - a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
 - a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és N. Rouam, meghatalmazotti minőségben,
 - az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje P. Gentili avvocato dello Stato,
 - a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes és J. Menezes Leitão, meghatalmazotti minőségben,
 - a finn kormány képviselőjében J. Heliskoski és M. Pere, meghatalmazotti minőségben,
 - a svéd kormány képviselőjében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében S. Hathaway, meghatalmazotti minőségben, segítőtje K. Bacon barrister,
 - az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2011. szeptember 8-ai tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a holland jog alá tartozó és a létesítő okirata szerint hollandiai székhellyel rendelkező National Grid Indus BV (a továbbiakban: National Grid Indus) és az Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam (a rijnmondi adóhivatal rotterdami irodájának ellenőre, a továbbiakban: inspecteur) között az említett társaság rejtett vagyonnövekedésének a tényleges ügyvezetési központja Egyesült Királyságba történő áthelyezésekor történő megadóztatása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A kettős adóztatás és az adókiptársítás elkerüléséről szóló egyezmény

- 3 A Holland Királyság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága a jövedelemadóknak vonatkozásában a kettős adóztatás és az adókiptársítás elkerüléséről szóló egyezményt (a továbbiakban: egyezmény) kötött.
- 4 Az egyezmény 4. cikke kimondja:

„(1) A jelen egyezmény alkalmazásában a »szerződő államban illetőséggel rendelkező« kifejezés mindazon személyeket jelöli, akik ezen állam jogszabályai alapján lakóhelyük, tartózkodási helyük, ügyvezetési helyük vagy bármely hasonló jellegű kritérium alapján ezen államban rendelkeznek adóilletőséggel [...]

[...]

(3) Amennyiben az (1) bekezdés rendelkezései szerinti természetes személytől eltérő személy két szerződés államban rendelkezik illetéssel, úgy kell tekinteni, hogy kizárólag a tényleges ügyvezetési központja szerinti államban rendelkezik illetéssel.”

5 Az egyezmény 7. cikkének (1) bekezdése szerint „[a] szerződés állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóköteles, kivéve ha a vállalkozás állandó telephely révén más államban is folytatja tevékenységét. Ha a vállalkozás ily módon folytatja tevékenységét, a vállalkozás nyeresége a másik államban adóköteles annyiban, amennyiben e nyereség ezen állandó telephelynek tudható be”.

6 Az egyezmény 13. cikke kimondja:

„(1) Az a nyereség, amelyet a szerződés államban illetéssel rendelkező a másik szerződés államban fekvő ingatlan vagyon értékesítéséből [...] szerez, az utóbbi államban adóköteles.

(2) Valamely szerződés állam vállalkozásának a másik szerződés államban lévő állandó telephelye vagyonát képező ingó vagyon értékesítéséből származó nyeresége [...], ideértve az ezen állandó telephely (önálló vagy a vállalkozással közös) értékesítéseiből származó ilyen nyereséget is [...], az utóbbi államban adóköteles.

(3) A nemzetközi forgalomban [...] üzemeltetett hajók vagy légi járművek értékesítéséből származó nyereség csak abban a szerződés államban adóköteles, ahol a vállalkozás tényleges ügyvezetési központja van.

(4) Az (1), a (2) és a (3) bekezdésben érintettekől eltérő termékek értékesítéséből származó nyereség csak az eladó illetékessége szerinti szerződés államban adóköteles.”

A holland szabályozás

7 A jövedelemadóról szóló 1964. évi törvény (Wet op de inkomstenbelasting 1964, a továbbiakban: Wet IB) 16. cikke elírja:

„A vállalkozás azon nyeresége, amely még nem került elszámolásra [...] annak a naptári évnek a nyereségébe számít bele, amelyben a vállalkozásból Hollandiában adóköteles nyereség megszerzésére irányuló tevékenységgel felhagy az, akinek javára a vállalkozás tevékenykedik [...]”

8 A társasági adóról szóló 1969. évi törvény (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, a továbbiakban: Wet VPB) 8. cikke szerint a Wet IB 16. cikke analógia útján a társasági adó kivetésére is alkalmazandó.

9 A Wet VPB 2. cikke (4) bekezdésének megfelelően „[h]a valamely társaság a holland jog szerint kerül megalapításra, a jelen törvény alkalmazásában e társaságot úgy kell tekinteni, mint amely Hollandiában rendelkezik illetéssel [...]”.

Az alapjogvita tényállása és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

10 A National Grid Indus holland jog szerint alapított korlátolt felelősségű társaság. 2000. december 15-ig Hollandiában volt a tényleges ügyvezetési központja.

11 E társaságnak 1996. június 10-én 33 113 000 GBP összegű követelése állt fenn az

Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező National Grid Company plc-vel szemben.

12 Az angol font árfolyamának a holland forinthez viszonyított emelkedését követően a követelés vonatkozásában nem realizált árfolyamnyereség keletkezett. 2000. december 15-én ezen árfolyamnyereség 22 128 160 NLG-t tett ki.

13 Ezen időpontban a National Grid Indus áthelyezte a tényleges ügyvezetési központját az Egyesült Királyságba. A Wet VPB 2. cikke (4) bekezdésének megfelelően a National Grid Indus főszerződés szerinti, mivel a holland jog alapján jött létre, továbbra is Hollandiában tartozott teljes körű adókötelezettség alá. Mindazonáltal a nemzeti joggal szemben elsőbbséget élvez az egyezmény 4. cikkének (3) bekezdése szerint a National Grid Indus a tényleges ügyvezetési központjának áthelyezését követően az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkezőnek kell tekinteni. Mivel székhelyének áthelyezését követően a National Grid Indus már nem rendelkezett Hollandiában az egyezmény értelmében vett állandó telephellyel, az említett áthelyezést követően a társaság nyereségének és tőkegyarapításának megadóztatása az egyezmény 7. cikke (1) bekezdésének és 13. cikke (4) bekezdésének megfelelően kizárólag az Egyesült Királyságot illeti meg.

14 Az egyezmény alkalmazása következtében a National Grid Indusnak Hollandiában már nem keletkezik a Wet IB 16. cikke szerinti adóköteles nyeresége, így ezen, a Wet VPB 8. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezés értelmében a vállalkozás székhelye áthelyezésének időpontjában bekövetkezett értéknövekedés tekintetében záróelszámolást kellett készíteni. Így az inspecteur úgy határozott, hogy a National Grid Indus adófizetési kötelezettség terheli a jelen ítélet 12. pontjában említett árfolyamnyereség után.

15 A National Grid Indus keresetet indított a rechtbank Haarlem előtt az inspecteur határozatával szemben, amely bíróság 2007. december 17-én helybenhagyta az említett határozatot.

16 A National Grid Indus ezt követően fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof Amsterdam előtt a rechtbank Haarlem ítéletével szemben.

17 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint először is a National Grid Indus hivatkozhat a letelepedés szabadságára azon adójogi következmények vitatása érdekében, amelyeket Hollandia mint származási állam a tényleges ügyvezetési központ másik tagállamba való áthelyezéséhez fizet. Mivel azonban a kérdést előterjesztő bíróság számára ez az eredmény nem állapítható meg minden kétséget kizáróan, szükségesnek tartja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság elé terjesztését. Mivel az említett társaság létezését és működését holland jog alapján létrejött társaságként nem befolyásolja a vitatott nemzeti szabályozás, a jelen alapügy eltér a 81/87. sz., Daily Mail and General Trust ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5483. o.) és a C-210/06. sz. Cartesio ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-9641. o.) alapjául szolgáló ügyektől. Mindazonáltal továbbra is kétséges a kérdés.

18 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint továbbá az alapügyben szereplőhöz hasonló adóztatás akadályozza a letelepedés szabadságát. Az ezen adóztatás alapjául szolgáló nemzeti intézkedés igazolható lehet az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának céljával az időbeli körülményt tartalmazó területi adóztatás elvének megfelelően. E tekintetben a bíróság eladja, hogy a Wet IB 16. cikke azon az elgondoláson alapul, amely szerint a belföldi illetéssel társaság által elért nyereség összessége Hollandiában adóköteles. E hollandiai adóilletéssel az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése következtében való megszüntése esetén annak a Hollandiában még nem adózott rejtett vagyonnövekedését realizált nyereségnek kell tekinteni, amely tehát adóköteles.

19 A kérdést elterjeszt? bíróság szerint azonban nem kizárt, hogy a C?9/02. sz. De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11?én hozott ítéletb?l (EBHT 2004., I?2409. o.) és a C?470/04. sz. N?ügyben 2006. szeptember 7?én hozott ítéletb?l (EBHT2006., I?7409. o.) következ? ítélezési gyakorlat szerint a záróelszámolásnak az alapügyben vitatott szabályozásból ered? megadóztatása aránytalannak tekinthet?, mivel azonnal esedékes adókötelezettséget keletkeztet, és nem veszi figyelembe az érintett vállalkozás székhelyáthelyezését követ?en felmerül? értékcsökkenést. A kérdést elterjeszt? bíróság álláspontja szerint e pont is kétséges. E tekintetben hozzáf?zi, hogy az adóztatásnak az értéknövekedés tényleges realizálódásáig történ? elhalasztása megoldhatatlan gyakorlati nehézségekkel járhat.

20 Végül, a kérdést elterjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy a jelen esetben valószínűleg nem valósul meg értékcsökkenés a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központjának áthelyezését követ?en, mivel ezen áthelyezés megszűnteti az árfolyamkockázatot az angol fontban kifejezett követelés vonatkozásában. Ugyanis ezen áthelyezést követ?en e társaság e pénznemben köteles meghatározni az adóköteles nyereségét.

21 E körülmények alapján a Gerechthof Amsterdam úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A közösségi jog jelen állapotában hivatkozhat?e az EK 43. cikkre (jelenleg EUMSZ 49. cikk) a származási állammal szemben az a társaság, amelynek záróelszámolását a származási tagállam megadóztatja a tényleges ügyvezetési központ más tagállamba való áthelyezése esetében?

2) Igenl? válasz esetén: sérti?e az EK 43. cikket (jelenleg EUMSZ 49. cikk) a záróelszámolásnak a szóban forgóhoz hasonló olyan megadóztatása, amelyet halasztás és a kés?bbi értékcsökkenés figyelembevételének lehet?sége nélkül vetnek ki a társaságnak a származási államból a fogadó államba áthelyezett, a székhelyáthelyezés időpontjában aktuális vagyonában bekövetkezett értéknövekedésére abban az értelemben, hogy az nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti felosztásának szükségességével?

3) Függe az el?z? kérdésre adandó válasz attól is, hogy a záróelszámolás szóban forgó megadóztatása holland adóztatási joghatóság alá es? (devizapiaci) árfolyamnyereséget érint, míg a fogadó államban ez a nyereség nem mutatható ki az ott érvényes adózási rendszer értelmében?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

22 Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a valamely tagállam joga szerint alapított társaság, amely más tagállamba helyezi tényleges ügyvezetési központját, és amely ezen áthelyezés következtében az el?bbi tagállamban adózik, e tagállammal szemben hivatkozhat?e az EUMSZ 49. cikkre.

23 A holland, a német, az olasz, a portugál, a finn, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya állítja, hogy az EUMSZ 49. cikk nem érinti a tagállamok szabályozási hatáskörét, ideértve a vállalkozás székhelyének más tagállamba történ? áthelyezését érint? adójogi szabályokat is. E cikknek a Bíróság által a fent hivatkozott Daily Mail and General Trust és Cartesio?ügyben hozott ítéletben adott értelmezése nemcsak a társaságok létrehozásának és működésének nemzeti társasági jog szerinti feltételeit érinti.

24 Az említett kormányok e tekintetben úgy érvelnek, hogy a National Grid Indus magának a tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése okán már nem a származási tagállamának adójoga alá tartozik. Hollandia elvesztette adójogi joghatóságát az említett társaság tevékenységéből származó jövedelem felett. Az alapügyben vitatott adóztatás szorosan kapcsolódik tehát a nemzeti társasági jognak a társaságok letelepedésére és azok székhelyáthelyezésére vonatkozó rendelkezéseire, és ezen adóztatás e rendelkezések közvetlen következménye.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 54. cikknek megfelelően a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, az EUMSZ szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

26 Mivel az uniós jog nem határozza meg egységesen azon társaságok körét, amelyek az adott társaságra alkalmazandó nemzeti jogot kijelölő egységes kapcsolóelv alapján élhetnek a letelepedés jogával, az a kérdés, hogy az EUMSZ 49. cikk vonatkozik-e az e cikkben rögzített alapszabadságra hivatkozó társaságra – hasonlóan ahhoz a kérdéshez, hogy valamely természetes személy az egyik tagállam állampolgárának minősül-e, aki e címen élhet-e joggal –, olyan elzetes kérdés, amelyre az uniós jog jelenlegi állapotában kizárólag az alkalmazandó nemzeti jog adhat választ. Csak akkor merül fel tehát a kérdés, hogy fennáll-e a társaság letelepedési szabadságának az EUMSZ 54. cikk szerinti korlátozása, ha megállapítást nyert, hogy e társaság az EUMSZ 49. cikkben szereplő feltételekre tekintettel ténylegesen élhet a letelepedés szabadságával (lásd a fent hivatkozott Daily Mail and General Trust ügyben hozott ítélet 19–23. pontját, a C-208/00. sz. Überseering ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-9919. o.] 67–70. pontját, valamint a fent hivatkozott Cartesio ügyben hozott ítélet 109. pontját).

27 A tagállam tehát meghatározhatja, hogy milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti joga alapján létrejötnék lehessen tekinteni, és ennek alapján a társaságot megillessze-e a letelepedési jog, valamint azt is, hogy milyen kapcsolat szükséges e minőség későbbi fenntartásához (a fent hivatkozott Cartesio ügyben hozott ítélet 110. pontja). A tagállamnak lehetősége van arra, hogy korlátozásokat állapítson meg tehát a jogrendje szerint létrejött társaság tényleges ügyvezetési központjának a területén kívülre történő olyan áthelyezése vonatkozásában, amelynek során e társaság megőrzi az ezen állam joga szerinti jogi személyiségét (a fent hivatkozott Überseering ügyben hozott ítélet 70. pontja).

28 Az alapügyben a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történő áthelyezése nem befolyásolta azonban e vállalkozásnak a holland jog szerinti társaságként való minősítését, amely jog a társaságokat illetően a bejegyzési elvet alkalmazza.

29 A holland, a német, az olasz, a portugál, a finn, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormányja mindazonáltal azt állítja, hogy ha valamely tagállam joghatósággal rendelkezik a területét elhagyó társaság megszűnésének és végelszámolásának elírására, e tagállam joghatósággal rendelkezőnek tekintendő adójogi követelmények meghatározására is, ha a belső piac szempontjából elnyösebb, a jogi személyiség megőrzése melletti székhelyáthelyezési rendszert alkalmazza.

30 Mindazonáltal a jelen ítélet 27. cikkében említett lehetőség semmiképpen sem jár azzal, hogy az EUMSzerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók a társaságok létrehozására és megszüntetésére vonatkozó nemzeti szabályozásra (lásd a fent hivatkozott Cartesio-ügyben hozott ítélet 112. pontját).

31 Az alapügyben vitatott nemzeti szabályozás nem érinti a tagállam által a jogszabályainak megfelelően létrehozott társaság számára annak érdekében elírt feltételek meghatározását, hogy az a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezését követően megrizhesse az említett tagállam társaságaként való minősítését. Az említett szabályozás ezzel ellentétben csak adójogi következményeket fűz a nemzeti jognak megfelelően létrehozott társaságok más tagállamba történő székhelyáthelyezéséhez, anélkül hogy az ilyen székhelyáthelyezés befolyásolná az adott tagállam társaságaként való minősítésüket.

32 Az alapügyben, mivel a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történő áthelyezése nem befolyásolta e vállalkozásnak a holland jog szerinti társaságként való minősítését, az említett áthelyezés nem érintette az említett társaság azon lehetőségét, hogy hivatkozzon az EUMSZ 49. cikkre. Valamely tagállam jogszabályainak megfelelően létrehozott társaságként, és mivel létesítő okirat szerinti székhelye és központi ügyvezetése az Unión belül található, e társaságra az EUMSZ 54. cikk szerint vonatkoznak a Szerződésnek a letelepedés szabadságát érintő rendelkezései, így hivatkozhat tehát az EUMSZ 49. cikkben leírt jogaira, különösen az említett tagállam által a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való helyezése okán terhére kivetett adó jogszabályok vitatása érdekében.

33 Az első kérdésre azt a választ kell tehát adni, hogy a valamely tagállam joga szerint alapított társaság, amely más tagállamba helyezi tényleges ügyvezetési központját anélkül, hogy e székhelyáthelyezés érintené az előbbi tagállam társaságaként való minősítését, hivatkozhat az EUMSZ 49. cikkre az említett székhelyáthelyezés okán az előbbi tagállam által a terhére kivetett adó jogszabályok vitatása érdekében.

A második és a harmadik kérdésről

34 Az együtt vizsgálandó második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétben az alapügyben vitatotthoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás, amely szerint az ezen tagállam által alapított és tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedésére az előbbi tagállam az említett áthelyezéskor adót vet ki anélkül, hogy az említett szabályozás egyrészt előírná az említett társaságot sújtó adó megfizetésének az értéknövekedés realizálásáig történő elhalasztását, másrészt pedig, hogy figyelembe venné az említett székhelyáthelyezést követően bekövetkező esetleges értékcsökkenést. Meg szeretné tudni továbbá, hogy az EUMSZ 49. cikk értelmezését befolyásolja-e az a körülmény, hogy a megadóztatott rejtett értéknövekedés a fogadó tagállamban a hatályos adószabályozás miatt nem megjelenő árfolyamnyereséghez kapcsolódik.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

35 Az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedés szabadsága korlátozásainak megszüntetését. Jóllehet a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (lásd a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT1998.,

l?4695. o.] 21. pontját; a C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., l?10451. o.] 33. pontját; a C?157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23?án hozott ítélet [EBHT 2008., l?8061. o.] 29. pontját és a C?96/08. sz. CIBA?ügyben 2010. április 15?én hozott ítélet [EBHT 2010., l?2911. o.] 18. pontját).

36 Úgyszintén az állandó ítélezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintend? minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a C?442/02. sz. CaixaBank France ügyben 2004. október 5?én hozott ítélet [EBHT 2004., l?8961. o.], 11. pontját; a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 34. pontját; a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a fent hivatkozott CIBA?ügyben hozott ítélet 19. pontját).

37 Az alapügyben meg kell állapítani, hogy a holland jog alá tartozó, az EUMSZ 49. cikk által biztosított jogok gyakorlása keretében a tényleges ügyvezetési központját Hollandia területén kívülre áthelyezni kívánó társaság a hasonló, tényleges ügyvezetési központját azonban Hollandiában fenntartó társasághoz viszonyítva pénzügyi hátrányt szenved. Ugyanis az alapügyben vitatott nemzeti szabályozás szerint a holland jog alá tartozó társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése az áthelyezett vagyon rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatásához vezet, míg ezen értéknövekedés nem adóköteles, ha az ilyen társaság Hollandia területén belül helyezi át székhelyét. A székhelyét az érintett tagállamon belül áthelyez? társaság vagyonának rejtett értéknövekedése csak akkor és olyan mértékben adóköteles, ha és amilyen mértékben realizálják ezen értéknövekedést. Az értéknövekedés megadóztatásával kapcsolatos ezen eltér? bánásmód olyan jelleg?, hogy visszatarthatja a holland jog alá tartozó társaságot a székhelyének más tagállamba való áthelyezését?l (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 46. pontját és a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítélet 35. pontját).

38 Az így megállapított eltér? bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis a tagállam területén keletkezett értéknövekedés megadóztatására irányuló tagállami szabályozás vonatkozásában az említett tagállam jogszabályai szerint létrejött és székhelyét más tagállamba áthelyez? társaság helyzete hasonló a szintén az el?bbi tagállam jogszabályai szerint létrejött és székhelyét e tagállamban fenntartó társaság helyzetéhez a vagyonnak a székhelyáthelyezést megelőz?en az el?bbi tagállamban keletkezett értéknövekedése megadóztatását illet?en.

39 A spanyol, a francia és a portugál kormány ezenfelül el?adja, hogy az alapügy felpereséhez hasonló társaság nem szenved semmiféle hátrányt a székhelyét valamely tagállamon belül áthelyez? társasághoz viszonyítva. Tekintettel arra a tényre, hogy az angol fontban kifejezett követelés holland forintban keletkezett árfolyamnyeresége elt?nik a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történ? áthelyezésekor, e társaság az említett kormányok szerint a ténylegesen realizált értéknövekedés után adózik. Az érintett tagállamon belül történ? székhelyáthelyezés esetén ezzel ellentétben nem realizáltak volna értéknövekedést.

40 Ezt az érvelést el kell vetni. Az alapügyben vitatott adóztatás nem a realizált értéknövekedésre vonatkozik. Az alapügyben megadóztatott árfolyamnyereség ugyanis olyan rejtett értéknövekedéshez kapcsolódik, amely nem keletkeztetett jövedelmet a National Grid Indus javára. Az ilyen rejtett értéknövekedés nem lenne adóköteles, ha a National Grid Indus tényleges ügyvezetési központját Hollandia területén belül helyezte volna át.

41 Következésképpen az eltér? bánásmód, amely az alapügyben vitatott nemzeti rendelkezések keretében a holland jog alá tartozó, tényleges ügyvezetési központját más tagállamba helyez? társaság és a holland jog alá tartozó, tényleges ügyvezetési központját

Hollandia területén belül áthelyez? társaság között fennáll, a letelepedés szabadságának a Szerz?és rendelkezéseiben f?szabály szerint tiltott korlátozása.

A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásáról

42 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása kizárólag akkor engedhet? meg, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél e léréséhez szükséges mértéket (a C?446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?10837. o.] 35. pontja; a C?196/04. sz. Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7995. o.] 47. pontja; 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.] 64. pontja, valamint a C?303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?5145. o.] 57. pontja).

43 A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint a letelepedés szabadságának korlátozása igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának céljával az id?beli körülményt tartalmazó területi adóztatás elvének megfelel?en. Az érintett tagállam adóztatási joghatóságát csak a területén azon id?szakban keletkezett értéknövekedés vonatkozásában gyakorolja, amikor a National Grid Indus még ott rendelkezett adójogi illet?séggel.

44 A National Grid Indus álláspontja szerint azonban az ilyen cél nem igazolhatja a megállapított korlátozást, mivel az alapügyben vitatott adókiivetés nem tényleges nyereségre vonatkozik.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyfel?l az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos 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, valamint a C?414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?3601. o.] 31. pontját). Másfel?l az állandó ítélkezési gyakorlatból kit?nik, 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 kett?s 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).

46 Valamely tagállam társasága tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történ? áthelyezése nem jelenti azt, hogy a származási tagállamnak le kell mondania a hivatkozott áthelyezést megelőz?en az adóilletékessége alá tartozó értéknövekedés megadóztatásához való jogáról (lásd ebben az értelemben 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). A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy valamely tagállam id?beli körülménnyel – úgymint az adóalanynak a rejtett értéknövekedés megjelenésének id?szakában fennálló belföldi adóillet?ségével – kiegészített területi adóztatás elvének megfelel?en jogosult az említett értéknövekedés megadóztatására, az adóalany kivándorlásának id?pontjában (lásd a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítélet 46. pontját). Az ilyen intézkedés ugyanis az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos indokokkal (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját, valamint a C?311/08. sz. SGI?ügyben

2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I?487. o.] 60. pontját).

47 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az egyezmény 7. cikke (1) bekezdésének megfelel?en a National Grid Indus a tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történ? áthelyezését követ?en az utóbbi tagállamban illet?séggel rendelke? társaságnak tekintették. Mivel az említett székhelyáthelyezés okán a National Grid Indus már nem tett szert Hollandiában adóköteles nyereségre, a Wet IB 16. cikkének megfelel?en záróelszámolást készített a székhelyének Egyesült Királyságba történ? áthelyezésekor Hollandiában meglév? társaság rejtett vagyonnövekedése vonatkozásában. Az említett székhely áthelyezését követ?en létrejött értéknövekedés az egyezmény 13. cikke (4) bekezdésének megfelel?en az utóbbi tagállamban adóköteles.

48 E körülményekre tekintettel az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, alkalmas az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására. Ugyanis a záróelszámolásnak valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor történ? megadóztatása a származási tagállamban felmerül? nyereséget, az e tagállam adóztatási joghatósága alá tartozó, az említett székhely áthelyezését megelőz?en keletkezett, nem realizált értéknövekedést adóztajta meg. A gazdasági javak rejtett értéknövekedése így abban a tagállamban adóköteles, ahol az keletkezett. Az említett társaság hivatkozott székhelyének áthelyezését követ?en létrejött értéknövekedés kizárólag a keletkezése szerinti származási tagállamban adózik, amely lehetővé teszi ezen értéknövekedés kett?s adóztatásának elkerülését.

49 El kell utasítani a National Grid Indus azon érvét, amely szerint az alapügyben vitatott adóztatás nem igazolható, mivel rejtett értéknövekedést, nem pedig realizált értéknövekedést sújt. Ugyanis, amint azt a Bírósághoz észrevételeket benyújtó számos kormány hangsúlyozza, valamely tagállam akkor is jogosult a rejtett értéknövekedés által területén létrehozott gazdasági érték megadóztatására, ha az érintett értéknövekedés ténylegesen még nem realizálódott.

50 Azt is vizsgálni kell, hogy az olyan intézkedés, mint amely az alapügyben szerepel, nem haladja?e meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (a C?262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 42. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szerepl? nemzeti szabályozás szerint mind az adó tartozás összegének meghatározása, mind pedig az utóbbi beszédése abban a pillanatban történt, amikor az érintett társaság már nem tett szert Hollandiában adóköteles nyereségre, a jelen esetben a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történ? áthelyezésének pillanatában. Az ilyen szabályozás arányosságának értékeléséhez különbséget kell tenni az adó összegének megállapítása és annak beszédése között.

– Az adó összegének végleges megállapítása a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történ? áthelyezésekor

52 Amint azt a f?tanácsnok az indítványa 55. és 56. pontjában megállapította, az adó összegének valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezéskor történ? megállapítása tiszteletben tartja az arányosság elvét az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak a származási tagállam adóilletékessége alá tartozó értéknövekedés e tagállamban való megadóztatására irányuló céljára tekintettel. Ugyanis arányos, hogy a származási tagállam az adóztatási joghatósága gyakorlásának meg?rzése érdekében megállapítja a területén akkor – a jelen esetben a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történ? áthelyezésekor –keletkezett rejtett értéknövekedés után esedékes adót, amikor az érintett társaságra vonatkozó adóztatási joghatósága megsz?nik.

53 Az Európai Bizottság a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítéletre hivatkozva mindazonáltal azt állítja, hogy az arányosság elvére tekintettel a származási tagállam köteles figyelembe venni a társaság székhelyének áthelyezése és az érintett vagyon keletkezése között létrejött értékcsökkenést abban az esetben, ha a fogadó állam adórendszere nem veszi figyelembe ezen értékcsökkenést.

54 Emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítéletben, amely olyan nemzeti szabályozásra vonatkozott, amely valamely magánszemélyt az adóilletékességének más tagállamba történ? áthelyezése esetén a valamely társaságban fennálló jelent?s részesedéséb?l származó rejtett értéknövekedés után adóztatott meg, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ezen összefüggésben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának céljára tekintettel kizárólag az olyan adószabályozást lehet arányosnak tekinteni, amely teljes mértékben figyelembe veszi az érintett adózó lakóhelyének áthelyezését követ?en esetlegesen bekövetkez? értékcsökkenést, kivéve ha ezt a fogadó tagállamban már számításba vették (a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítélet 54. pontja).

55 Még ha a National Grid Indus által a tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történ? áthelyezése meg is szüntette az árfolyamkockázatot az alapügyben szóban forgó, angol fontban kifejezett követelés vonatkozásában, az e követeléshez kapcsolódó értékcsökkenés következhet be azonban az említett áthelyezést követ?en, ha például az érintett társaság részére nem teljesítik a követelés teljes összegét.

56 Mindazonáltal a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló üggyel ellentétben a jelen alapügyben a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezését követ?en bekövetkezett értékcsökkenésnek a származási tagállam által történ? figyelmen kívül hagyása nem tekinthet? aránytalannak az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás céljára tekintettel.

57 Ugyanis a társaság vagyona közvetlenül kapcsolódik a nyereség el?állítására irányuló gazdasági tevékenységekhez. Továbbá a társaság adóköteles nyereségének mértékét részben befolyásolja a vagyon értékelése a mérlegben, mivel az értékcsökkenés csökkenti az adóalapot.

58 Mivel az alapügyben szerepl? helyzethez hasonló helyzetben a tényleges ügyvezetési központját áthelyez? társaság nyeresége az áthelyezést követ?en csak a fogadó tagállamban adóköteles az id?beli körülménnyel kiegészített területi adóztatás elvének megfelelően, a társaság eszközei és az adóköteles nyereség közötti említett kapcsolatra tekintettel, és ennél fogva a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehet?sége közötti szimmetria meg?rzésének okán szintén az utóbbi tagállam feladata, hogy adórendszerében figyelembe vegye az érintett társaság vagyona értékében azóta bekövetkezett ingadozást, amióta a származási tagállam minden adójogi kapcsolatot elvesztett az említett társasággal.

59 E körülmények között a származási tagállam a Bizottság felvetésével ellentétben nem köteles a tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történ? áthelyezését

követően a National Grid Indus által az említett társaság követelésének visszafizetéséig vagy átruházásáig elszenvedett esetleges árfolyamveszteség figyelembevételére. A rejtett értéknövekedés után esedékes adó ugyanis akkor kerül megállapításra, amikor a származási tagállamnak az érintett társasággal szembeni adóztatási joghatósága megszűnik, a jelen esetben az említett társaság székhelyének áthelyezésekor. Az árfolyamnyereség származási tagállam általi figyelembevétele, csakúgy mint a tényleges ügyvezetési központ áthelyezését követően bekövetkezett árfolyamveszteség figyelembevétele nemcsak a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását veszélyezteti, hanem kettős adóztatáshoz vagy a veszteség kettős levonásához is vezethet. Ez az eset állna fenn különösen akkor, ha az alapügyben szereplőhöz hasonló, angol fontban kifejezett követeléssel rendelkező társaság euró devizájú tagállamból az euróövezet más tagállamába helyezné át a székhelyét.

60 Az a körülmény, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a társaság tényleges ügyvezetési központjának az Egyesült Királyságba történő áthelyezése megszüntette az árfolyamkockázatot, mivel az említett székhely áthelyezését követően az angol fontban kifejezett követelés szintén e pénznemben jelenik meg e társaság mérlegében, nem bír e tekintetben befolyással. Ugyanis az időbeli körülménnyel – úgymint az adóköteles nyereség megjelenésekor fennálló belföldi adóilletéssel – kiegészített területi adóztatás elvének felel meg az, hogy származási tagállamban keletkezett értéknövekedést az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor adóztatják meg.

61 Továbbá, amint az a jelen ítélet 59. pontjából kitűnik, a fogadó tagállam adószabályozása főszabály szerint az érintett vállalkozás eszközeinek értékesítésekor veszi figyelembe ezen eszközöknek a társaság székhelyáthelyezését követő értéknövekedését és értékcsökkenését. Az értékcsökkenésnek a fogadó tagállam általi figyelmen kívül hagyása nem kötelezi azonban a származási tagállamot arra, hogy az érintett eszközök értékesítéskor újraértékelje az adótartozást, amelyet akkor állapítottak meg véglegesen, amikor az érintett társaságnak a tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése okán megszűnt az adóilletéssége az utóbbi tagállamban.

62 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Szerződés az EUMSZ 54. cikk alá tartozó társaság számára nem biztosítja, hogy tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése semleges legyen az adóztatás vonatkozásában. A tagállamok adójogi szabályozásának eltérése miatt lehetséges, hogy az ilyen áthelyezés az esetlegesen a társaság számára többé vagy kevésbé előnyös vagy előnytelen lesz (lásd ebben az értelemben a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7183. o.] 34. pontját és a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6421. o.] 45. pontját, valamint a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 37. pontját). A letelepedés szabadsága nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történő biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti (lásd a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 43. pontját).

63 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló, angol fontban kifejezett követeléssel rendelkező és tényleges ügyvezetési központját Hollandiából az Egyesült Királyságba áthelyező társaság adójogi helyzete nem szükségképpen hátrányosabb, mint a hasonló követeléssel rendelkező, székhelyét azonban az előbbi tagállamon belül áthelyező társaságé.

64 A fentiekből kitűnik, hogy az EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után esedékes adó

összegét – a később esetlegesen bekövetkező értékcsökkenés vagy értéknövekedés figyelmen kívül hagyásával – véglegesen akkor állapítják meg, amikor a társaság a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése révén már nem tesz szert adóköteles nyereségre az előbbi tagállamban. E tekintetben nem bír jelentéssel az, hogy az adóköteles rejtett értéknövekedés a fogadó tagállamban, annak hatályos adószabályozása miatt nem kifejezhető árfolyamnyereséghez kapcsolódik.

– Az adónak a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezésének pillanatában történő, azonnali beszédése

65 A National Grid Indus és a Bizottság szerint aránytalan az adónak a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezésének pillanatában történő, azonnali beszédése. Az adónak az értéknövekedés tényleges realizálásakor történő beszédése az alapügyben szereplő szabályozásban előírtnál enyhébb intézkedés, amely nem veszélyezteti az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását.

66 A Bizottság hozzáteszi, hogy az adó halasztott beszédésével járó igazgatási teher nem túlzott mértékű. Az érintett társaság által aláírt, arra vonatkozó egyszeri éves nyilatkozat, hogy a társaság továbbra is az átruházott eszközök birtokában van, a vagyon tényleges átruházásának pillanatában tett nyilatkozat kíséretében elegendő lehetne annak lehetővé tételéhez, hogy a származási tagállam a vagyon értékesítésekor szedje be a rejtett értéknövekedés után esedékes adót.

67 Ezzel szemben a Bírósághoz észrevételeket benyújtó tíz kormány úgy érvel, hogy az adótartozásnak az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor történő azonnali beszédése tiszteletben tartja az arányosság elvét. A beszédésnek az értéknövekedés bekövetkezéséig történő elhalasztása nem egyenértékű és hatékony alternatív megoldás, és veszélyeztetheti az alapügyben szereplő szabályozás által kitűzött közérdekű cél elérését. A kormányok e tekintetben hangsúlyozzák azt a tényt, hogy az adó időben halasztott beszédése szükségképpen azzal járna, hogy a különböző vagyontárgyak, amelyek vonatkozásában a társaság székhelyének áthelyezésekor értéknövekedést állapítottak meg, jól követhetők a fogadó tagállamban a realizálódásukig. Márpedig az ilyen figyelemmel kísérés megszervezése túlzott terhet jelentene mind az említett társaság, mind pedig az adóhatóság számára.

68 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az adótartozásnak a származási tagállam hatóságai által a vagyonnövekedés fogadó tagállamban történő tényleges realizálásának a pillanatában történő beszédése valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának az előbbi tagállamba való áthelyezése esetén azon behajtási problémák elkerülésére irányul, amelyeket a rejtett értéknövekedés után esedékes adó azonnali beszédése okozhat.

69 Az adó halasztott beszédése által adott esetben okozott igazgatási terhet illetően meg kell állapítani, hogy a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezését a vagyon nagy részének áthelyezése kísérheti. A holland kormány hangsúlyozza e tekintetben, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet atipikus, mivel csak a National Grid Indus követelésével összefüggő értéknövekedést érinti.

70 Ebből következik, amint azt a főtanácsnok az indítványa 69. pontjában megállapította, hogy valamely vállalkozás vagyoni helyzete annyira összetett lehet, hogy szinte lehetetlenné válik, és az érintett vállalkozás számára is komoly, sőt túlzott terhet jelentő ráfordítást igényel a vállalkozás valamennyi befektetett és forgóeszköze alakulásának az azokban bekövetkezett rejtett értéknövekedés realizálódásáig történő, határokon átnyúló pontos nyomon követése.

71 Nem zárható tehát ki, hogy a Bizottság által javasolt, szükségképpen a vagyon minden

olyan részére kiterjed? éves nyilatkozattal járó igazgatási teher, amely vonatkozásában rejtett értéknövekedést állapítottak meg az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor, maga is korlátozza a letelepedés szabadságát a társaság tekintetében, ami nem sértené szükségképpen kevésbé e szabadságot, mint az ezen értéknövekedésnek megfelelő adó tartozás azonnali beszedése.

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

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

74 Mindazonáltal figyelembe kell venni az adó beszedése elmulasztásának veszélyét is, amely egyre nő az idő múlásával. E veszélyt figyelembe veheti a szóban forgó tagállam az adó tartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó nemzeti szabályozásában olyan intézkedések révén, mint például bankgarancia nyújtása.

75 A Bírósághoz észrevételeket benyújtó kormányok álláspontja szerint az adó halasztott megfizetése a tagállamok adóhatóságai számára a társaság vagyona minden olyan részének nyomon követéséhez kapcsolódó túlzott terhet jelentene, amely vonatkozásában e társaság székhelyének áthelyezésekor értéknövekedést állapítottak meg.

76 Ezen érvelést el kell utasítani.

77 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a vagyon részeinek nyomon követése csak az adó tartozás beszedéséhez kapcsolódik, nem pedig annak megállapításához. Ugyanis, amint az a jelen ítélet 65. pontjából kitűnik, az EUMSZ 49. cikkkel nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a tagállamban adóköteles nyereségben már nem részesülő társaság vagyonának értéknövekedése után, a társaság a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése okán esedékes adó összegét véglegesen az említett székhely áthelyezésekor állapítják meg. Márpedig ha valamely társaság ezen adó halasztott megfizetése mellett dönt, szükségképpen úgy véli, hogy a vagyona minden olyan részének nyomon követése, amely vonatkozásában az említett székhely áthelyezésekor értéknövekedést állapítottak meg, nem jelent számára túlzott igazgatási terhet, a származási tagállam adóhatóságait sújtó és az ilyen nyomon követéshez kapcsolódó nyilatkozatok ellenőrzésével kapcsolatos teher szintén nem tekinthető túlzottnak.

78 Továbbá a holland, a német és a spanyol kormány állításával ellentétben a tagállamok hatóságai közötti kölcsönös segítségnyújtás mechanizmusa elegendő annak lehetővé tételére, hogy a származási tagállam ellenőrizni tudja az említett adó halasztott megfizetése mellett döntő társaságok nyilatkozatainak hitelességét. Hangsúlyozni kell e tekintetben, hogy mivel az adó akkor

kerül megállapításra, amikor a társaság a tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése okán a származási tagállamban már nem részesül adóköteles nyereségben, a fogadó tagállam segítségnyújtása nem az adó helyes megállapítására irányulna, hanem kizárólag annak beszedésére. Márpedig az egyes lefölözések¹, vámokból, adókból és egyéb intézkedések² eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26–i 2008/55/EK tanácsi irányelv (HL L 150., 28. o.) 4. cikkének (1) bekezdése el³írja, hogy „[a] megkeres⁴ hatóság kérésére a megkeresett hatóság minden olyan információt beszerez, amely a megkeres⁴ hatóság számára hasznos lehet követelésének behajtásában”. Az említett irányelv lehet⁵vé teszi tehát, hogy a származási tagállam a fogadó tagállam illetékes hatóságaitól beszeresse a tényleges ügyvezetési központját az utóbbi tagállamba áthelyez⁶ társaság vagyonnövekedésének realizálódására vonatkozó adatokat, amennyiben azok szükségesek annak lehet⁷vé tételére, hogy a származási tagállam beszedjen olyan adótartozást, amely az említett székhely áthelyezésekor keletkezett. Továbbá a 2008/55 irányelv, különösen pedig annak 5–9. cikke a származási tagállam hatóságai számára együttm⁸ködési és segítségnyújtási keretet biztosít, amely lehet⁹vé teszi számukra az adótartozásnak a fogadó tagállamban való tényleges beszedését.

79 Emellett a német és az olasz kormány úgy érvel, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást igazolja a nemzeti adórendszer koherenciájának meg¹⁰rzésére irányuló követelmény. A rejtett értéknövekedésnek az érintett társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezésekor történ¹¹ megadóztatása az említett értéknövekedésre vonatkozó korábban nyújtott adómentesség logikus kiegészítésének min¹²sül.

80 Amint azt a f¹³tanácsnok az indítvány 99. pontjában megállapította, fedi egymást az adórendszer koherenciájára és az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására irányuló követelmény.

81 Mindazonáltal, még ha feltételezzük is, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás olyan természet¹⁴, hogy lehet¹⁵vé teszi az adórendszer koherenciájának meg¹⁶rzésére irányuló cél elérését, meg kell állapítani, hogy kizárólag az adó összegének a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezésekor történ¹⁷ megállapítása, és nem pedig az azonnali beszedése tekinthet¹⁸ az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket nem meghaladónak.

82 Ugyanis az említett adó halasztott beszedése nem kérd¹⁹jelezné meg holland szabályozásban meglév²⁰ azon kapcsolatot, amely egyrészt a rejtett vagyonnövekedésre vonatkozó addig nyújtott adómentesség jelentette adókedvemény, amíg a társaság az érintett tagállamban adóköteles nyereségre tesz szert, másrészt pedig az említett kedvezmény olyan adóteherrel való ellentételezése között áll fenn, amely akkor kerül megállapításra, amikor az érintett társaság már nem tesz szert ilyen nyereségre.

83 Végül a német, a spanyol, a portugál, a finn, a svéd kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya az adókijátszás veszélyére hivatkozik a szóban forgó nemzeti szabályozás igazolása érdekében.

84 Mindazonáltal nem alapozhatja meg az adókijátszás általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerz²¹désben biztosított alapvet²² szabadságot sért²³ intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely társaság másik tagállamba helyezi át a székhelyét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ICI²⁴ügyben hozott ítélet 26. pontját; a C²⁵478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26²⁶án hozott ítélet [EBHT 2000., I²⁷7587. o.] 45. pontját; a C²⁸436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21²⁹én hozott ítélet [EBHT 2002., I³⁰10829. o.] 62. pontját; a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontját, a C³¹334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4³²én hozott ítélet [EBHT 2004., I³³2229. o.] 27. pontját,

valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 50. pontját).

85 A fentiekből következik, hogy aránytalan az alapügyben szereplő hasonló tagállami szabályozás, amely elírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését.

86 Következésképpen a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy:

– azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után esedékes adó összegét – a később esetlegesen bekövetkező értékcsökkenés vagy értéknövekedés figyelmen kívül hagyásával – véglegesen akkor állapítják meg, amikor a társaság a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése révén már nem tesz szert adóköteles nyereségre az elbbitagállamban; e tekintetben nem bír jelentőséggel az, hogy az adóköteles rejtett értéknövekedés a fogadó tagállamban, annak hatályos adószabályozása miatt nem kifejezhető árfolyamnyereséghez kapcsolódik;

– azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését.

A költségekről

87 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

1) **A valamely tagállam joga szerint alapított társaság, amely más tagállamba helyezi át tényleges ügyvezetési központját, anélkül hogy e székhelyáthelyezés érintené az elbbitagállam társaságaként való minősítését, hivatkozhat az EUMSZ 49. cikkre az említett székhelyáthelyezés okán az elbbitagállam által a terhére kivetett adó jogszerűségének vitatása érdekében.**

2) **Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy:**

– **azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után esedékes adó összegét – a később esetlegesen bekövetkező értékcsökkenés vagy értéknövekedés figyelmen kívül hagyásával – véglegesen akkor állapítják meg, amikor a társaság a tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése révén már nem tesz szert adóköteles nyereségre az elbbitagállamban; e tekintetben nem bír jelentőséggel az, hogy az adóköteles rejtett értéknövekedés a fogadó tagállamban, annak hatályos adószabályozása miatt nem kifejezhető árfolyamnyereséghez kapcsolódik;**

– **azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elírja a tényleges ügyvezetési központját más tagállamba áthelyező társaság vagyonának rejtett értéknövekedése után kivetett adó említett áthelyezés pillanatában történő, azonnali beszedését.**

Alíráók

*Az eljárás nyelve: holland.