JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. július 13.[1]

C-292/16. sz. ügy

A Oy
beavatkozó:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(a Helsingin hallinto-oikeus [helsinki közigazgatási bíróság, Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójog – Társaságok adóztatása – Az egyesülésekről szóló irányelv (90/434/EGK irányelv) – Belföldi illetőségű társaság külföldi állandó telephelyének átruházása egy külföldi társaságra – Azonnali megadóztatás határokon átnyúló ügyekben, szemben a belföldi esetek adómentességével – Másodlagos jog felülvizsgálata az alapvető szabadságok alapján – A tőkekivonási adóval való összehasonlíthatóság – Az azonnali megadóztatás arányossága az adóteher csökkentése esetén”

I. Bevezetés

1. A Bíróság a jelen ügyben a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: az egyesülésekről szóló irányelv)[2] finn jogrendszerbe való átültetésével foglalkozik. Ebben az esetben arról van szó, hogy valamely belföldi illetőségű társaság egy külföldi állandó telephelyet egy külföldi székhelyű társaságnak ad át, és ezért nem pénzt, hanem társasági részesedést kap. Az ilyen átruházás esetén Finnországban – szemben a belföldi állandó telephely belföldi illetőségű vállalkozásra történő átruházásával – azonnal adót kell fizetni. Mindenesetre azon ország vonatkozásában, amelyben az állandó telephely található, fiktív külföldi adó kerül beszámításra. Tisztázni kell, hogy ez összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával.

1 Eredeti nyelv: német.

2 HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.

2. Az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikkének (2) bekezdésében lehetővé teszi az adóztatást, mivel a határokon átnyúló átruházás következtében az állandó telephely adóztatásának joga külföldön elvész. Ez a telephely már nem a belföldi székhelyű társasághoz tartozik, és egy másik ország területén található. Alapvetően egyfajta tőkekivonási adóról van szó, amely uniós jogi szempontból főszabály szerint megengedhető.[3] Általánosságban az *azonnali* tőkekivonási adó aránytalannak minősül. A jelen ügyben eldöntendő kérdés az, hogy fiktív külföldi adó beszámítása az irányelvben foglaltak szerint változtat-e ezen, lehetővé téve ezáltal az azonnali megadóztatást.

3. A Bíróságtól tehát azt kérik, hogy fejlessze tovább az alapvető szabadságok tagállamok általi, adóztatási joghatásuk elvesztése alapján történő korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az ügy uniós jogi hátteréül az EK-Szerződés 48. cikkével összefüggésben értelmezett 43. cikke (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk) mellett az egyesülésekről szóló irányelv szolgál.

5. Az egyesülésekről szóló irányelvnek „Az állandó telephely átadásának különleges esete” című IV. címének a jelen ügyben releváns 10. cikke következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az egyesülésben, szétválásban vagy eszközátruházásban az átadott eszköz magában foglalja az átadó társaság azon állandó telephelyét, amely nem azon tagállamban helyezkedik el, mint ahol az átadó társaság, akkor ez utóbbi tagállam lemond arról a jogáról, hogy megadóztassa ezt az állandó telephelyet. Mindazonáltal, az átadó társaság szerint illetékes tagállam visszaillesztheti e társaság adóztatható nyereségébe az állandó telephely ilyen veszteségeit, amit korábban érvényesíteni lehetett az azon államban lévő társaság adóztatható nyereségével szemben, és amit még nem érvényesítettek. Azon állam, amelyben az állandó telephely elhelyezkedik, valamint az átvevő társaság szerint illetékes tagállam ezen irányelv rendelkezéseit úgy alkalmazza az ilyen átadásokra, mintha az előbbi tagállam lenne az átadó társaság szerint illetékes tagállam.

(2) Eltérve az (1) bekezdéstől, amennyiben az átadó társaság szerint illetékes tagállam a teljes körű adókötelezettség adóztatási rendszerét alkalmazza, akkor e tagállamnak joga van megadóztatni az állandó telephely egyesülésből, szétválásból vagy eszközátruházásból származó nyereségét vagy tőkenyereségét, feltéve, hogy mentességet ad azon adóra, amelyet ezen irányelv rendelkezéseinek alkalmazása nélkül ezen nyereségekre vagy tőkenyereségekre az állandó telephely elhelyezkedése szerinti tagállamban felszámítottak volna.”

B. A finn jog

6. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint Finnországban az egyesülésekről szóló irányelvet a gazdasági tevékenységből származó jövedelem adóztatásáról szóló törvénnyel (a továbbiakban: 1733/1995. sz. törvény) ültették át.

3 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.). jelen ügyben még nem alkalmazandó 5. cikke szerint. Az irányelv 5. cikke a következőképpen rendelkezik: „Az adózó köteles adót fizetni az áthelyezett eszközök kivonáskor fennálló piaci értékének az eszközök adómegállapításhoz használt értékével csökkentett összege után az alábbi körülmények bármelyikének fennállása esetén: […] c) ha az adózó másik tagállamba […] helyezi át az adóügyi illetőségét […]”.

7. Az 1733/1995. sz. törvény 52d. §-ának (2) bekezdése értelmében az átadó társaság adóztatása során az átadott vagyontárgyak értékesítéséből befolyó adóköteles összeghez kell számítani azok adózási szempontból figyelembe veendő maradványértékét azzal a feltétellel, hogy az átadásra a könyv szerinti érték maradványa alapján került sor.

8. Az 1733/1995. sz. törvény 52d. §-ának (3) bekezdése értelmében az átvevő társaság adóztatása során a levonható költségek keretében figyelembe kell venni az átadott vagyontárgyak beszerzésére fordított, a (2) bekezdés alapján az átadó társaságnál az értékesítésből befolyó adóköteles összegként figyelembe vettnek megfelelő összeget. Ennek eredményeképpen a vagyontárgyak adósemleges átruházására kerül sor.

9. Ha az átruházott eszközök és kötelezettségek valamely belföldi társaságnak az Európai Unió másik tagállamában lévő állandó telephelyéhez kapcsolódnak, akkor az 1733/1995. sz. törvény 52e. §-ának (3) bekezdése alapján az átadandó vagyontárgyak valós értékét, akárcsak az állandó telephely jövedelméből korábban az adóztatás során levont céltartalékot, illetve tartalékot az állandó telephely azon adóévi finnországi adóköteles jövedelméhez kell számítani, amelyben az egyesülésre, szétválásra vagy tevékenységátruházásra sor kerül. Ennek következtében láthatóan az állandó telephely rejtett tartalékának megadóztatására kerül sor. A Finnországban e jövedelem után fizetendő adóból le kell vonni azt az adót, amelyet az egyesülésekről szóló irányelv rendelkezéseinek alkalmazása nélkül megfizettek volna e jövedelem után az állandó telephely elhelyezkedése szerinti tagállamban.

10. Az 1733/1995. sz. törvény 52e. §-ának (3) bekezdésére vonatkozó indokolás alapján e rendelkezés azokat a helyzeteket szabályozza, amelyekben valamely finn társaságnak az Európai Unió másik tagállamában lévő állandó telephelyéhez kapcsolódó vagyontárgyak valamely külföldi társasághoz kerülnek. Ha a külföldi vagyontárgyak valamely külföldi társaság vagyonába kerülnek, azokra már nem terjed ki Finnország adóztatási joghatósága. Az állandó telephely szerinti állam adólevonása esetében az adó beszámításáról van szó, amely rendelkezés egyes adóegyezményekben is szerepel. A rendelkezés alkalmazásához ki kell számítani azon adó összegét, amelyet a másik államban az egyesülésekről szóló irányelv rendelkezéseinek alkalmazása nélkül meg kellett volna fizetni.

III. Az alapjogvita

11. 2006-ban az A Oy (a továbbiakban: Társaság) a cégcsoportba tartozó osztrák B társaságra történő tevékenységátruházás útján átruházott egy osztrák állandó telephelyet, és az említett társaságtól cserében új értékpapírokat kapott. Az átruházás során a termelő létesítményhez kapcsolódó eszközök, források, valamint céltartalék, illetve tartalék átadására került sor.

12. A társaság adóköteles jövedelméhez számították a tevékenység átruházása során átadott eszközök értékesítéséből valószínűleg befolyó összeget, amelyet a szóban forgó esetben az átadott eszközök 249 663 661,59 eurós könyv szerinti értékének és az osztrák állam által nyújtott 11 256 146 eurós befektetési támogatásnak az összegére, összesen tehát 260 919 807,59 euróra becsültek. Ebből levonták a még le nem vont beszerzési költségeket. Az adóztatás során nem számították a levonható beszerzési költségekhez az osztrák államtól kapott támogatásokat.

13. Az 1733/1995. sz. törvény 52d. §-ának (1) bekezdése és 52e. §-ának (3) bekezdése alapján az adót a 2006-os adóévben állapították meg. Ilyenfajta adókötelezettség nem áll fenn hasonló belső helyzetben, amelyben az adókötelezettség csak a nyereség átvevő társaság általi realizálásakor keletkezik.

14. Az A Oy panaszában az adómegállapításról szóló határozat 2010. november 30-i, adóalany terhére elvégzett módosításának helyesbítését kérte. Az 1733/1995. sz. törvény 52. §-ának (3) bekezdése az álláspontja szerint nincs összhangban az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságával.

15. A panaszt az adóügyi panaszbizottság elutasította. E határozattal szemben az A Oy keresetet indított a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előtt. A helsinki közigazgatási bíróság úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást és előzetes döntéshozatal iránti eljárást kezdeményez.

IV. A Bíróság előtti eljárás

16. Az eljáró Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

1. Ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkel az olyan finn szabályozás, amely szerint olyan helyzetben, amelyben valamely belföldi társaság valamely más európai uniós tagállamban található állandó telephely eszközeit tevékenység-átruházás útján értékesíti az említett államban illetőséggel rendelkező társaság részére, és ezért cserében új értékpapírokat kap, az eszközök átruházását azonnal megadóztatják az átruházás évében, miközben az adóztatásra hasonló belső helyzetben csak a realizálódás időpontjában kerül sor?

2. Megvalósul-e közvetett vagy közvetlen hátrányos megkülönböztetés akkor, ha Finnország a tevékenység-átruházás évében a nyereség realizálódása előtt azonnal elvégzi az adóztatást, belső helyzetekben pedig csak a realizálódás időpontjában?

3. Az első és második kérdésre adandó igenlő válasz esetén igazolható-e a letelepedési jogra vonatkozó korlátozás például a közérdeken alapuló nyomós okkal vagy a belföldi adóztatási joghatóság megőrzésének igazoló okával? Összhangban áll-e a tiltott korlátozás az arányosság elvével?

17. E kérdésekkel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban az A Oy, Finnország, Svédország és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2017. június 8-i tárgyaláson továbbá a Németországi Szövetségi Köztársaság is részt vett.

V. A jogkérdésről

A. Vizsgálati alap

18. A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel – amelyeket együtt célszerű vizsgálni – végső soron arra vár választ, hogy az elsődleges jog részeként a letelepedés szabadságát korlátozza-e az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikke (2) bekezdésének átültetéseként adóztatásról rendelkező nemzeti szabályozás, és ez az adóztatás adott esetben igazolható-e. A kérdést előterjesztő bíróság előadása szerint ezen adóztatás kizárólag határokon átnyúló ügyben vezet azonnali adóztatáshoz, miközben tisztán belső helyzetben az átadó megadóztatására nem kerül sor.

19. A Bíróság azonban – ahogy az eljárásban részt vevő tagállamok szinte egybehangzóan előadták – már több alkalommal is akként határozott, hogy „az Európai Unió szintjén kimerítő harmonizálás tárgyát képező területen tett bármely nemzeti intézkedést a harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni”[4].

4 Ahogy utoljára ismét: 2017. március 8-i Euro Park Service ítélet (C-14/16, EU:C:2017:177, 19. pont); 2015. november 12-i Visnapuu ítélet (C-198/14, EU:C:2015:751, 40. pont); 2003. december 11-i Deutscher Apothekerverband ítélet (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. pont); 2008. december 16-i Gysbrechts és Santurel Inter ítélet (C-205/07, EU:C:2008:730, 33. pont) – bár az adott ügyben az elsődleges joghoz kapcsolódás hiányát mindig elutasítva.

20. Ha az egyesülésekről szóló irányelv ilyen kimerítő harmonizációt jelentene, az nem akadályozhatná meg az irányelv elsődleges jognak megfelelő értelmezését és az alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetőségének adott esetben közbenső jelleggel történő vizsgálatát. A Bíróság ugyanis már a kezdetekben úgy döntött, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos korlátozásokra vonatkozó tilalom nem csak a nemzeti intézkedésekre, hanem az uniós intézmények intézkedésére is kiterjed.[5] A Szerződések, ahogy a Bíróság már kifejtette, elsődleges jogként valamennyi uniós jogalkotási aktus „alapját, határát és keretét”[6] képezik. Ezeket tehát a jogalkotási aktusok tagállamok általi átültetése során is mindig figyelembe kell venni.[7]

21. A fentiektől függetlenül az egyesülésekről szóló irányelv nem jelent kimerítő harmonizációt. Ahogy az irányelv szerkezete és szövege mutatja, a (2) bekezdés az (1) bekezdés alóli kivételt jelent. Az (1) bekezdés szerint az átadó társaság szerinti tagállam alapvetően véglegesen lemond arról a jogáról, hogy megadóztassa az állandó telephelyet. Az állam kizárólag egy korábban érvényesített veszteséget korrigálhat. Ettől eltérve a teljes körű adókötelezettség rendszerét alkalmazó tagállam a (2) bekezdés alapján az átruházás során elért nyereség megadóztatására *jogosult*.

22. Az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikkének (2) bekezdése azonban – ahogy a Bizottság is hangsúlyozta – nem szabályozza azt, hogy gyakorolható-e, és ha igen, mikor és milyen mértékben gyakorolható ez az adóztatási jog. Közelebbről, e rendelkezés megfogalmazása szerint nem kötelezettség, hanem kizárólag jogosultság áll fenn Finnország tekintetében az állandó telephely átruházásának ily módon és mértékben történő megadóztatására. Ilyen esetben mindenképpen fennáll a nemzeti jogalkotó alapvető szabadságok tiszteltben tartására vonatkozó kötelezettsége a másodlagos jog átültetése során.

B. A letelepedés szabadságának korlátozása

23. Az EK-Szerződés 48. cikkével összhangban értelmezett 43. cikke (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk) szerint a letelepedés szabadsága magában foglalja valamely tagállam állampolgárainak jogát a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására egy másik tagállam területén.[8] Még akkor is, ha az EK-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára – különösen egy állandó telephely alapítása révén[9] –, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen.[10] Az adójogban ez a korlátozás hátrányosan megkülönböztető jellegétől függ.

5 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet (C-386/14, EU:C:2015:524, 39. pont); 2003. szeptember 18-i Bosal ítélet (C-168/01, EU:C:2003:479, 25. és 26. pont); 2006. február 23-i Keller Holding ítélet (C-471/04, EU:C:2006:143, 45. pont); 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. pont); 1984. február 29-i REWE-Zentrale ítélet (37/83, EU:C:1984:89, 18. pont); 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 50. pont).

6 1978. október 5-i Viola ítélet (26/78, EU:C:1978:172, 9/14. pont).

7 Az 1998. április 28-i Decker ítéletében (C-120/95, EU:C:1998:167, 27. pont) és a 1998. április 28-i Kohll ítéletében (C-158/96, EU:C:1998:171, 25.pont) a Bíróság kifejezetten kimondta: „Az a körülmény, hogy valamely nemzeti intézkedés lehetőség szerint megfelel a másodlagos jog valamely rendelkezésének, a jelen ügyben az 1408/71 rendelet 22. cikkének, nem jelenti azt, hogy azokat nem kell az EK-Szerződés rendelkezései alapján vizsgálni”.

8 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. pont); 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet (C-411/03, EU:C:2005:762, 18. pont).

9 Kifejezetten ilyen értelemben lásd: 2014. július 17-i Nordea Bank ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. pont); 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278,. 19. és 20. pont).

10 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 39. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 31. pont); 2012. szeptember 6-i Bizottság kontra Portugál Köztársaság ítélet (C-38/10, EU:C:2012:521, 25. pont).

24. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti minden olyan intézkedés, amelyek e szabadság gyakorlását aláássák, akadályozzák vagy kevésbé vonzóvá teszik. [11]

25. A jelen ügyben elszigetelten vizsgálva a nemzeti adójogszabályok nem akadályozták az állandó telephely külföldön történő létrehozását. Mindazonáltal valamely vállalkozás határokon átnyúló tevékenységét egyrészről befolyásolja az a tény, hogy sor kerül-e a külföldi állandó telephely külföldi társaságra történő későbbi átruházásának megfelelő adóztatására. Erre nem kerülne sor, ha az állandó telephely belföld illetőségű lenne. Következtetésképpen a későbbi szerkezetátalakítási intézkedésekre és azok megadóztatására tekintettel állandó telephely belföldön és nem külföldön történő alapítása jelenti a vonzóbb lehetőséget.

26. Másrészről figyelembe kell venni, hogy nemcsak az állandó telephely létesítése, hanem annak megszüntetése is részét képezi az alapvető szabadságok által védett határokon átnyúló tevékenységnek. Az állandó telephely másik vállalkozásra történő átruházása ahhoz vezet, hogy a gazdasági tevékenység külföldön történő gyakorlására többé nem kerül sor. E gazdasági tevékenység befejezésének megadóztatására kizárólag azért kerül sor, mivel a külföldön található állandó telephelyet egy külföldi társaságra, nem pedig egy belföldi illetőségű társaságra ruházzák át. Ezáltal sem tagadható a határokon átnyúló vonatkozás. A határokon átnyúló tevékenység külföldi társaságra történő átruházás révén való megszűnése ugyanis kevésbé vonzóan szabályozott, mint a belföldi illetőségű társaságra történő átruházás útján való megszűnés.

27. A rejtett tartalék székhelyáthelyezés esetén történő megadóztatása a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti, ha a nem realizált nyereség e megadóztatására az ország területén (azaz belföldre történő átköltözés esetén) nem kerül sor. [12]

28. A jelen ügyben felvázolt tényállás ehhez hasonló. Az 1733/1995. sz. törvény 52d. §-ának (3) bekezdése szerinti adóztatás révén az állandó telephely rejtett tartalékainak (eszközök értékének növekedése, illetve könyv szerinti értékcsökkenés adóhaladék útján történő leírása) megadóztatására kerül sor anélkül, hogy az adóalany az ehhez szükséges számlapénzt megkapta volna. Mindeközben a könyv szerinti érték továbbvezetése alapján valamely állandó telephely belföldön történő átruházásának megadóztatására nem kerül sor. A jelen ügyben a „vevő” (azaz az átvevő társaság) mindenesetre köteles a realizált értéknövekedés után valamikor adót fizetni.

29. Bár az átköltözés a jelen ügyben nem maga az adóalany részéről történik, hanem a külföldön található állandó telephelye külföldi társaságra történő átruházása révén. Ez azonban ugyanazon jogkövetkezményekkel jár, mintha az adóalany a belföldi illetőségű állandó telephelye eszközeivel korábban külföldre költözött volna el. Az adó kiszabása a „klasszikus” tőkekivonási adóhoz hasonlóan egyedül azon a tényen alapul, hogy az állandó telephely eszközeinek vonatkozásában immár egy másik tagállam rendelkezik kizárólagos adóztatási joghatósággal.

30. Az 1733/1995. sz. törvény 52e. §-ának (3) bekezdése szerinti nemzeti szabályozás lényegében azzal a következménnyel jár, hogy a későbbi átruházási ügyletekre tekintettel az állandó telephely külföldön történő létrehozása kevésbé vonzó, mint az állandó telephely belföldön történő létrehozása. Ez – amint a Bizottság és az A Oy is megállapította – ellentmond mind az egyesülésekről szóló irányelv céljainak (lásd a preambulumot, amely arról szól, hogy eszközátruházásokat nem kellene, hogy korlátozások akadályozzák), mind pedig a letelepedés szabadságának.

11 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 46. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 33. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 35. pont); 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 35. pont).

31. A letelepedés szabadságának korlátozása már önmagában a 2006-ban történt adómegállapításban [13] és nem csak az adó esedékességekor látható. A külföldön található állandó telephelyét másik (külföldi) vállalkozásra átruházó A Oy ugyanis a hasonló helyzetben lévő adóalanyokhoz képest, akik belföldön található állandó telephelyüket ruházzák át külföldi társaságokra (vagy külföldön található állandó telephelyüket belföldi illetőségű társaságra), az adómegállapítás ezen időpontjáig és az adóteher ehhez kapcsolódó esedékességéig likviditási hátrányba kerül.

C. Igazolás

1. A tőkekivonási adó igazolása

32. A Bíróság korábban már több alkalommal is akként határozott, hogy valamely tagállam a területi adóztatás elve alapján jogosult a területen illetőséggel rendelkező adóalany esetében keletkezett, de az adóalany átköltözésének időpontjában még nem realizált értéktöbblet megadóztatására. [14]

33. Az ilyen intézkedés 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. [15] Ennek azonban feltétele, hogy a kivonás ténylegesen veszélyeztesse a kilépési állam adóztatási joghatóságát. Ez mindenesetre megtörténik, amikor az adóztatási joghatóság megszűnik. [16]

34. Az adóztatási joghatóság nemcsak az adott területről történő elköltözéssel, hanem akkor is megszűnik, ha valamely külföldön található állandó telephely átruházás keretében egy nem belföldi illetőségű társasághoz kerül. Nyilvánvalóan ez a megfontolás szolgál – amint Finnország és Svédország joggal állapította meg – az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikke (2) bekezdésének alapjául, amikor a világjövedelmek megadóztatásának esetén a tagállam részére a rejtett tartalékok (átruházásból származó nyereség) megadóztatásának (utolsó) lehetőségét biztosítja.

35. A klasszikus tőkekivonási adóval ellentétben a részvények átadása ellenében létrejött átruházás esetében mindenesetre csak az átvevő társaság részvényei tartoznak a kilépés szerinti állam adóztatási joghatósága alá. A tárgyi (számviteli szempontból eszközoldali) javak egyfajta cseréje történik. Az egyesülésekről szóló irányelv 8. cikke (2) bekezdésének második albekezdése kifejezetten lehetővé teszi a megszerzett részvények későbbi átruházásából származó haszon megadóztatását. Az állandó telephely esetében a későbbiekben képződő rejtett tartalékok ezáltal *közvetve* Finnország adóztatási joghatósága alatt maradnak.

13 Az adó esedékessége ezzel szemben – amint a Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements ügyre vonatkozó indítványomban (C-646/15, EU:C:2016:1000, 59. pont) kifejtettem – nem releváns. Az adómegállapítás alapján ugyanis már akkor is létrejön az adóalany adókötelezettsége és az arra vonatkozó fizetési kötelezettsége, ha az adó még nem esedékes. Az adóbeszedés ennyiben csupán a korlátozás beteljesítésének minősül.

14 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 49. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 44. és 45. pont); 2006. szeptember 7-i N-ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 46. pont).

15 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. és 46. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. és azt követő pontok); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 47); 2010. január 21-i SGI ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. pont).

16 Kifejezetten így: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 48. pont); 2013. április 25-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-64/11, nem tették közzé, EU:C:2013:264, 31. pont); 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36. Valamely külföldön található társaság részvényei vonatkozásában az adóztatási joghatóság azonban mást jelent a valamely külföldön található állandó telephely eszközei feletti adóztatási joghatósággal összevetve. A megszerzett részvények mások, mint az állandó telephely eszközei. Ez abban áll, hogy az állandó telephelynél keletkezett rejtett tartalékhoz való hozzáférés végleg megszűnik. Ez megalapozza annak a tagállamnak az (utolsó) adóztatásra vonatkozó jogos érdekét, amely elveszíti közvetlen adóztatási joghatóságát.

2. A korlátozás arányossága

37. A korlátozásnak továbbá alkalmasnak kell lennie a cél elérésnek biztosítására, és azon felül nem léphet túl az annak megvalósításához – a jelen ügyben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzéséhez – szükséges mértéken.[17]

a) Fizetési haladék szükségessége

38. A Bíróság már többször megállapította, hogy az adóalany részére költözés esetén biztosítani kell a választást egyrészt az azonnali adófizetés között, másrészt pedig az említett adónak adott esetben, az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között.[18] A Bíróság arányosnak tekintette a rejtett tőkenyereségre vonatkozó adó öt évre elosztott beszedését az azonnali beszedés helyett.[19] A finn jogban azonban nincs meg ez a lehetőség. Ezáltal a finn szabályozás a letelepedés szabadságának aránytalan korlátozását valósítja meg.

39. Finnország és Svédország nézetével szemben ezt nem lehet azzal cáfolni, hogy a Bíróság tőkekivonási adóra vonatkozó ítélkezési gyakorlata nem vonatkoztatható valamely állandó telephely társasági részesedés fejében létrejött átruházásának megadóztatására.

40. Valamely állandó telephely társasági részesedés fejében létrejött átruházása – ahogy Svédország joggal hangsúlyozta – egy egyszerű költözéssel ellentétben realizációs ügyletnek minősül, amely lényegében a rejtett tartalékok feltárásához és megadóztatásához vezet. Mindenesetre a társasági részesedés fejében létrejött átruházás nem az állandó telephely értékének eladás útján történő realizálása, hanem pusztán szerkezetátalakítási intézkedés. Az állandó telephelyet nem értékesítik, hanem átruházzák egy olyan jogalanyra, amelyben a korábbiakhoz képest erősebb részvétel valósul meg. Egy ilyen határokon átnyúló szerkezetátalakítási intézkedést az egyesülésekről szóló irányelvnek éppen hogy könnyítenie kell.

41. Ezen felül az adófizetéshez szükséges pénzügyi likviditás nem jött létre, hanem az átruházó társaság kizárólag megfelelő mértékű részesedést szerzett az átvevő vállalkozásban. E körülmény az alapja annak, hogy Finnország a „realizálás” ellenére miért teszi lehetővé határokon át nem nyúló átruházások esetén is a számvitelileg semleges szerkezetátalakítást. Ilyen adómentességet az egyesülésekről szóló irányelv szerint tisztán belföldi ügyben nem ír elő.

42. Az irányelv célja – azaz a határokon átnyúló szerkezetátalakítások megkönnyítése – sokkal hatékonyabban valósítható meg, ha a határokon átnyúló szerkezetátalakítások megadóztatására – ha egyáltalán – nem azonnal, hanem hosszabb időn keresztül, részletfizetés formájában kerül sor.

17 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont); 2014. július 17-i Nordea Bank ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont); 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. pont); 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. pont).

18 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 49. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és azt követő pontok, 58. és 62. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 2014. január 23-i DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 64. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 52. pont).

43. Ha a tagállam a „realizálás” ellenére valamely állandó telephely belföldön történő átruházása esetén az adó átruházó részéről történő megfizetését nem rendelte el, akkor az adó megfizetésének azonnali elrendelése anélkül, hogy az adóalany részére a hiányzó likviditására tekintettel fizetési haladékot biztosítanának, nem a legenyhébb eszköz annak tekintetbevételére, hogy a tagállam külföldi tényállás esetén elveszti adóztatási jogát.

44. Az adó több éven keresztül részletekben történő kivetése lehetővé teszi az adóztatási jog elvesztésének figyelembevételét is, és jelentősen enyhíti az egyenlőtlen bánásmódot (belső tényállás adómentessége). Ez utóbbit a Bíróság – amint arra a Bizottság a tárgyaláson hivatkozott is – a fizetési haladékra vonatkozó különböző szabályozások kapcsán a pótlás képzése céljából realizált nyereség vonatkozásában hasonlóképpen rögzítette.[20]

45. Ehhez jön az a tény, hogy az adófizetésre kötelezett – ellentétben a költözés eseteivel – az adóbeszedésre jogosult területi fennhatósága alatt marad, amint a Bizottság joggal hangsúlyozta. Az elnyújtott adókivetés a jelen ügyben nem vet fel semmilyen adminisztratív nehézséget, amely azonnali adóztatást indokolna. A jelen ügyben ezért – összhangban a Bizottság álláspontjával – elegendő, ha egyrészről az állam adóztatási lehetőségének megszűnése egy utolsó adóztatás révén, másrészről az adóalany hiányzó likviditása az időben elnyújtott adókivetés alapján kerül figyelembevételre.

46. Az A Oy álláspontjával szemben az alapvető szabadságokból azonban nem következik az, hogy az adóztatást kötelező a rejtett tartalékok „tényleges” realizálásig elhalasztani. Tekintettel arra, hogy a későbbi, ráadásul egy harmadik személy (az átvevő társaság) általi, realizálás nem kötelező – például későbbi értékveszteség vagy az eszközök megsemmisülése esetén – és Finnország által alig ellenőrizhető, ez a felvetés ellentmond az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartása elvének. Ez ugyanis ahhoz vezetne, hogy későbbi értékveszteségeket is a saját adóztatási joghatóságon kívül kelljen figyelembe venni.[21] A rejtett tartalékok adóztatási jog elvesztésének időpontjában történő megadóztatása anélkül, hogy a rejtett tartalékok – ráadásul harmadik személy részéről történő – realizálására sor került volna, az adójogban irányadó mérlegfordulónap elvével összhangban értelmezett területiség elvéből következően megengedett. Az arányosság elvével kizárólag az azonnali adóztatás ellentétes.

b) Fiktív adó beszámítása miatti arányosság?

47. Ezt a következtetést nem cáfolja a külföldi fiktív adó beszámításának a finn jogban és az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikkének (2) bekezdésében foglalt előírása sem. A beszámítás ugyanis határokon átnyúló ügyben „csak” az adóteher mértékét befolyásolja. A beszámítás mértéke megegyezik a teljes adómértékkel, ha az átvevő államban nem kerül sor megadóztatásra. A beszámítás mértéke egy csökkentett adómértéknek felel meg, ha a beszámítandó (fiktív) adó alacsonyabb összegű lenne, illetve egyáltalán nem számítanának fel adót, ha a beszámítandó (fiktív) adó magasabb vagy azonos összegű lenne.

20 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 71. és azt következő pontok).

21 A Bíróság ezt a megközelítést – miszerint nem áll fenn a veszteség figyelembevételére vonatkozó kötelezettség – a közelmúltbeli ítéleteiben a tőkekivonási adóval összefüggésben többször is megerősítette – lásd: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. és azt követő pontok); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. és azt követő pontok). Lásd ehhez még: a Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements ügyre vonatkozó indítványom (C-646/15, EU:C:2016:1000, 61. és azt követő pontok).

48. Ennek következtében az idegen adó beszámítása – amint maga Finnország és Svédország is kifejti – „csak” az esetleges kettős adóztatást küszöböli ki. A jogsértést azonban nem a kettős adóztatás valósítja meg. Az uniós jog nem ismeri a kettős adóztatás tilalmát. [22] Ha azonban a kettős adóztatás nem tárgya az uniós jognak és ezáltal az alapvető szabadságoknak, akkor ebből *a contrario* arra lehet következtetni, hogy a kettős adóztatás elkerülése sem igazolhatja valamely alapvető szabadság korlátozását.

49. Ez különösen igaz, ha a beszámítás révén a határokon átnyúló tényállás belső tényálláshoz képest meglévő hátrányos megkülönböztetése nem csökken. Az igazolást igénylő egyenlőtlen bánásmód nem kizárólag az adó összegében (vagy az adómértékben), hanem az átruházó társaság tekintetében az *azonnali adóztatásban* mutatkozik meg határokon átnyúló esetekben, szemben az *adózás elmaradásával* úgynevezett belső tényállás esetén. [23]

50. Az egyesülésekről szóló irányelv 10. cikkének (2) bekezdése végeredményben nem állapít meg a „rendes” adómértéknél alacsonyabb mértékű adót, hanem a tagállamok által határokon átnyúló ügyekben kiszabható rendes adómértéket határozza meg. E rendes adómérték más adómértékhez képest változó és további tényezőktől (fiktív külföldi adó kiszámítása) függ. Az egyesülésekről szóló irányelv azonban – a fenti 21. és azt követő pontban hivatkozottak szerint – nem szabályozza azt, hogy mikor alkalmazható ez az adómérték. Ez azonban levezethető a Bíróság tőkekivonási adóra vonatkozó fentiekben hivatkozott ítélkezési gyakorlatából.

51. Ha valamely hasonló belső tényállás esetében a szerkezetátalakítási intézkedések megadóztatására egyáltalán nem kerül sor, az adóztatási joghatóság fenntartására tekintettel hasonlóan alkalmas, enyhébb eszköznek minősül határokon átnyúló szerkezetátalakítási intézkedések alkalmazásakor az (esetleg csökkentett mértékű) adóra vonatkozó fizetési haladék vagy annak időben elnyújtott megfizetése.

52. Ez a jelen ügyben annál is inkább érvényes, mivel az egyesülésekről szóló irányelv 8. cikkének (2) bekezdése révén – a klasszikus tőkekivonási adózás eseteivel ellentétben – az állandó telephely jövőbeli értéknövekedése tekintetében fennmarad a közvetett adóztatási joghatóság. Ha azonban a további értékváltozásban való közvetett részvétel fennmarad, akkor az azonnali (meghatározott adómértékkel történő) megadóztatás még kevésbé minősíthető arányosnak, mint elköltözés esetén, amikor az adóköteles jövedelmekhez fűződő összes kapcsolat megszűnik.

53. Így fennáll a letelepedés szabadságának nem igazolható korlátozása. A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban annak vizsgálata, hogy a nemzeti szabályozás uniós joggal való összeegyeztethetetlensége elkerülhető-e a finn adóeljárásjog alapján az időben elnyújtott adófizetésre vonatkozó igény uniós jognak megfelelő értelmezése révén.

VI. Végkövetkeztetések

54. Következésképpen azt javaslom, hogy a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a Bíróság a következő közös választ adja:

Az EK-Szerződés 48. cikkével összefüggésben értelmezett 43. cikkével (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel) ellentétes a 90/434/EGK irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültető azon nemzeti szabályozás, amely kizárólag a külföldi állandó telephely külföldi társaságra történő átruházásának határokon átnyúló esetében rendel el azonnali adófizetési

22 2010. április 15-i CIBA-ítélet (C-96/08, EU:C:2010:185, 27. és azt követő pontok); 2009. július 16-i Damseaux ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 26. és azt követő pontok); 2009. február 12-i Block ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92, 30. és 31. pont); Bot főtanácsnok Glaxo Wellcome ügyre vonatkozó indítványa (C-182/08, EU:C:2009:438, 58. és azt követő pontok).

23 Azt jelenti, hogy az állandó telephely belföldön található vagy az átvevő társaság belföldi illetőségű társaság.

kötelezettséget, miközben ugyanerre a belföldi vonatkozású esetben nem kerül sor. Ezen nem változtat a fiktív külföldi adó beszámítása, mivel ez csak a kettős adóztatást, nem pedig az azonnali megadóztatást akadályozza meg.