NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. február 26. [1]

C-657/13. sz. ügy

Verder LabTec GmbH & Co. KG
kontra
Finanzamt Hilden

(a Finanzgericht Düsseldorf [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága — Rejtett tartalékoknak az egyik tagállamban található vállalkozás állandó telephelyéről a másik tagállamban található másik állandó telephelyre történő eszközátruházásból adódó feltárása és adóztatása — Korlátozás fennállása — Az adóztatandó nyereséghez hozzájáruló rejtett tőkenyereség összegének az átruházás időpontjában történő megállapítása — Igazolás — Az adóztatási joghatóság tagállamok között megosztásának a fenntartása — 10 éves részletekben történő fizetés és beszedés — Arányosság”

I – Bevezetés

1. Az előzetes döntéshozatal iránti ezen kérelem a Németországi Szövetségi Köztársaság azon adószabályozására vonatkozik, amely megállapítja a rejtett (fel nem tárt) tartalékok után fizetendő adó éves részletekben való fizetését. E szabályok akkor alkalmazandók, ha a társaság tulajdonába tartozó eszközöket egy német vállalkozáshoz tartozó állandó telephelyről e vállalkozás külföldi állandó telephelyére ruházzák át.

2. Egy német jog szerinti betéti társaság a Németországban található állandó telephelye eszközállományából a Hollandiában található állandó telephelyének az eszközállományára különböző szellemi tulajdonjogokból álló társasági vagyont ruházott át. A hatáskörrel rendelkező adóhatóság szerint a német jog alapján ez adókötelezettséget keletkeztetett azon rejtett tartalékok feltárása tekintetében, amelyek az átruházott eszközökhöz kapcsolódtak. Azonban az adót nem kellett azonnal befizetni. Az adóhatóságok ehelyett lehetővé tették, hogy azt egy 10 éves időszak során éves részletekben lehessen fizetni.

3. A betéti társaság a német bíróságok előtt megtámadta az adóhatóságok határozatát, ami a Finanzgericht Düsseldorf által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelemhez vezetett. A jogvitában felmerülő jogi problémák arra vonatkoznak, hogy a vitatott német jogszabály korlátozza-e a letelepedés szabadságát; hogy az indokolható-e Németország adóztatási joghatósága azon rejtett tőkenyereségre (rejtett tartalékok) tekintettel való megőrzésének a szükségességével, amely e tagállamban az érintett eszközök átruházását megelőzően keletkezett; és hogy arányos–e, különösen annak fényében, hogy egyrészt az adót már az eszközök tényleges realizálását megelőzően be kell fizetni, másrészt pedig hogy a beszedés időszaka 10 évre terjed ki.

1 — Eredeti nyelv: angol.

4. Ilyen jellegű problémával már foglalkozott a Bíróság, különösen a National Grid Indus ítéletben,[2] a Bizottság által Portugália, Spanyolország és Dánia ellen külön-külön indított, kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban[3] és legutóbb a DMC-ítéletben.[4] A jelen ügyben azonban új tényállás merül fel.

II – Jogi háttér

5. A különösen bonyolult nemzeti jogi hátteret a következőképpen lehet összefoglalni.

6. Kezdetben a német jogban nem létezett jogszabályi alap az úgynevezett „eszközkivonás-adóztatásra". Ehelyett az a szövetségi adóügyi bíróság (Bundesfinanzhof) 1969. évi ítélkezési gyakorlatán alapult, amely alapján valamely eszköznek egy német vállalkozásról annak külföldi állandó telephelyére történő átruházása az Einkommensteuergesetz (jövedelemadóról szóló törvény; a továbbiakban: EStG) 4. §-a (1) bekezdésének második mondata értelmében vett, a társaság tevékenységéből való kivonásnak tekintendő. E megközelítés adóalanyokra gyakorolt hatásainak az enyhítése céljából az adóhatóságok közigazgatási gyakorlatként lehetővé tették az adóalanyoknak, hogy válasszanak, hogy vagy az adóköteles jövedelemben azonnal figyelembe veszik a rejtett tőkenyereséget, vagy elhalasztják az adózást azáltal, hogy e nyereséget, mint a ki nem fizetett adót kiegyenlítő összeget egy 10 éves időszak során az adott számviteli nyilvántartásban figyelembe veszik.

7. Az „eszközkivonás adóztatását" először a 2006. december 7-i, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[5] (az európai részvénytársaság bevezetését kísérő adójogi intézkedésekről és további adójogi rendelkezések módosításáról szóló törvény; a továbbiakban: SEStEG) szabályozta.

8. Az EStG 4. §-a (1) bekezdésének az EStG-be illesztett harmadik mondata a következőképpen szól: „A magáncélokra történő eszközkivonás a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joga kizárásának vagy korlátozásának felel meg a valamely eszköz értékesítéséből vagy használatából származó nyereség tekintetében."

9. A SEStEG illesztette be az EStG 4g. §-át is, amely arról rendelkezett, hogy olyan esetekben, amelyekben valamely eszköz az EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata értelmében kivontnak tekintendő azért, mert azt ugyanazon adóalany valamely másik uniós tagállambeli állandó telephelyéhez helyezték át, az adóalany kérelmére kiegyenlítő tételt kell képezni az eszköz könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti különbözetnek megfelelő mértékben. E kiegyenlítő tételt annak megállapításának gazdasági évében és az azt követő négy gazdasági évben a nyereséget növelve egyötöd részenként kell kivezetni.

2 — National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-269/09, EU:C:2012:43); Bizottság kontra Portugália ítélet (C-38/10, EU:C:2012:521); Bizottság kontra Dánia ítélet (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — DMC-ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20). Amint az olasz kormány írásbeli észrevételeiben szerepel, a Finanzgericht számára nem állt rendelkezésre a Bíróság DMC-ítélete az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtásának időpontjában.

5 — Bundesgesetzblatt, Szövetségi Közlöny (BGBl) I 2006., 2782. o.

10. 2010-ben az EStG 4. §-ának (1) bekezdését a Budesfinanzhof ítéletére adott válaszként módosították.[6] Először a harmadik mondat után az EStG 4. §-ának (1) bekezdését a következő új negyedik mondattal egészítették ki:

„Különösen akkor áll fenn az adóztatási jog valamely eszköz értékesítéséből származó nyereség tekintetében történő kizárása vagy korlátozása, ha egy addig az adóalany belföldi telephelyéhez tartozó eszközt egy külföldi telephelyhez tartozónak kell tekinteni."

11. Másodszor az EStG 52 §-ának (8b) bekezdése, amely addig csak azt szabályozta, hogy az SEStEG-vel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata 2006-tól alkalmazandó, úgy módosult, hogy az EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata korábbi adóévekre is alkalmazandó, ha valamely eszközt olyan külföldi állandó telephelyre ruháztak át, amelynek jövedelmét valamely kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmény Németországban mentesíti az adó alól, és hogy az EStG 4. §-a (1) bekezdésének negyedik mondatát minden olyan esetben alkalmazni kell, amelyben alkalmazandó az EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata.

III – Az alapügy, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás

12. A Verder LabTec GmbH & Co KG (a továbbiakban: betéti társaság) olyan betéti társaság, amelynek a székhelye a németországi Haanban van. A Verder LabTec Beteiligungs GmbH (a továbbiakban: beltag), amely szintén Haanban rendelkezik székhellyel, annak beltagja.[7] A Tarco BV és a Labo-Tech BV Hollandiában székhellyel rendelkező kültagok. 2005 májusától a betéti társaság kizárólag saját szabadalmi, védjegy- és formatervezési mintákhoz fűződő jogainak kezelésével foglalkozott. A 2005. május 25-i szerződéssel e jogokat a vleuteni holland állandó telephelyére ruházta át.[8]

13. Egy adóellenőrzés során az adóhatóság (Finanzamt Hilden) arra az álláspontra jutott, hogy a szellemi tulajdonjogok átruházásának a rejtett tartalékoknak az átruházás időpontjában, a szokásos piaci feltételek szerinti értéken történő feltárása mellett kell történnie. A felek valamennyien egyetértettek a rejtett tartalékok értékében, az adóhatóság pedig megállapította, hogy ezen összeget mindazonáltal nem kell azonnal teljes összegben adóztatni. Ehelyett az méltányosságból egy azonos összegű mérleg alatti tétel útján semlegesítendő; e mérleg alatti tételt azután egy 10 éves időszak alatt a nyereséget növelve lineáris elszámolással kell kivezetni. Más szóval a Finanzamt Hilden méltányossági alapon elhalasztotta az adóbeszedést a rejtett tartalékok 10 évre történő elosztásával. Az adóalapok elkülönített és egységes megállapításáról szóló, 2005-re vonatkozó 2009. augusztus 17-i határozatban a Finanzamt Hilden a betéti társaság tevékenységből származó jövedelmét a rejtett tartalékok figyelembevételével állapította meg. Az ez ellen benyújtott kifogást mint megalapozatlant a 2011. szeptember 19-i határozatával a Finanzamt Hilden elutasította.

6 — A 2008. július 17-i ítélettel, vagyis abban az időben, amikor az EStG 4. §-a (1) bekezdésének a SEStEG által beillesztett harmadik mondata már hatályban volt, a Bundesfinanzhof elvetette a végső kivonás elméletét egy, az 1985. adóévet érintő ügyben. A Bundesfinanzhof megállapította, hogy valamely eszköz ugyanazon vállalkozás külföldi állandó telephelyére történő átruházása nem eszközkivonás. Nincs szükség arra, hogy egy német vállalkozás valamely eszközének a vállalkozás külföldi állandó telephelyére történő átruházását a nyereség realizálásának tekintsék, mert a Németországban keletkezett rejtett tartalékok későbbi adóztatását nem akadályozza, hogy a külföldi állandó telephely nyeresége mentességet élvez a német adóztatás alól. Az ítélkezési gyakorlat e megváltozására tekintettel a jogalkotó úgy határozott, hogy módosítja az EStG 4. §-ának (1) bekezdését. Erre a 2010. december 8-i 2010. évi Jahressteuergesetzben (BGBl I 2010., 1768. o.) került sor annak biztosítása érdekében, hogy a 2008. július 17-i ítélet elvei ezen eldöntött egyedi esetre korlátozódjanak, és hogy a végső kivonás elmélete, amint azt az EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata jogilag rögzítette, minden még eldöntendő esetre alkalmazandó legyen.

7 — Németországban adózási szempontból népszerűek a korlátolt felelősségű társasággal mint beltaggal rendelkező betéti társaságok (úgynevezett GmbH & Co. társaságok). Lásd Hensler, M. és Strohn, L., *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, Munich, 403., 404. és 511. o. Németországban a betéti társaságok átlátható adóztatás alá tartoznak, ami azt jelenti, hogy a betéti társaság mint olyan, nem társasági adó vagy jövedelemadó alá tartozó adóköteles személy, hanem csak adóalany olyan értelemben, hogy a tevékenységéből adódó adóköteles jövedelmét külön-külön állapítják meg, majd tulajdonítják a tagjainak. Az adót a tagok szintjén vetik ki.

8 — E szerződés feleit nem pontosítja az előzetes döntéshozatalra utaló határozat. A kontextusból arra következtetek, hogy a betéti társaság tagjai voltak. E kérdés nem tűnik relevánsnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolása céljából.

14. A betéti társaság azt állítja a nemzeti bíróság előtt, hogy a német jogszabály sérti a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkben megállapított elvét. Ezenkívül az adónak az eszközök átruházásának az időpontjában történő azonnali beszedése aránytalan volt, mivel az adónak a tőkenyereség realizálása időpontjában történő beszedése kevésbé drasztikus alternatívát jelentett volna.

15. A fentiekre tekintettel a Finanzgericht Düsseldorf a következő kérdést terjesztette előzetes döntéshozatalra:

„Összeegyeztethető-e az Európai Unió működéséről szóló szerződés 49. cikke szerinti letelepedési szabadsággal, ha a nemzeti szabályozás úgy rendelkezik valamely eszköz belföldi állandó telephelyről ugyanazon vállalkozás külföldi állandó telephelyére történő átruházásának esetére, hogy vállalkozásidegen célokra történő eszközkivonás esete áll fenn azzal a következménnyel, hogy a rejtett tartalékok feltárása révén kivonási nyereség keletkezik, egy további nemzeti szabályozás pedig lehetőséget teremt a kivonási nyereség 5 vagy 10 gazdasági évre történő egyenlő arányú elosztására?”

16. A Verder Labtec GmbH & Co. KG, a Finanzamt Hilden, a belga, a dán, a német, a spanyol, az olasz, a holland és a svéd kormány, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Tárgyalásra nem került sor.

IV – Értékelés

A – *Előzetes észrevételek*

1. Elfogadhatóság

17. A betéti társaság szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatatlan, mivel hipotetikus. Mégpedig azért, mert az adóbeszedés esetén fennálló, a Finanzgericht által említett 5 vagy 10 éves időszak egyike sem alkalmazandó a 2005. gazdasági évre. A Bizottság szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az öt évet illetően hipotetikus, vagy az lehet, mivel az nem alkalmazandó a 2005. gazdasági évre. A Finanzamt és a német kormány szintén kiemelik, hogy az ötéves időszak nem releváns a jogvita megoldása érdekében.

18. Véleményem szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az adófizetés ötéves időszakának az arányosságát illetően hipotetikus. Mégpedig azért, mert nincs a német adóhatóságoknak a betéti társaságot érintő olyan határozatuk, amely alapján ezen időszak lenne alkalmazandó. Ezzel szemben a Finanzamt lehetővé teszi a 10 éves időszak alkalmazását ezen adó fizetésére, így e tekintetben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nem hipotetikus. Ezért a beszedés időszakára tekintettel a Bíróságnak a megfontolásait a szóban forgó 10 éves időszaknak az uniós joggal való összeegyeztethetőségére kell korlátoznia.

2. Rejtett tartalékok és tőkekivonási adók

19. A rejtett (fel nem tárt) tartalékok kifejezés olyan nyereségre, tipikusan tőkenyereségre vonatkozik, amelyet az adóalany nem von be a jövedelemadó-alapjába. Rejtett tartalékok származhatnak valamely eszköz értéknövekedéséből és/vagy olyan adószabályozásból, amely az elhasználódás miatt az eszköz valódi értékcsökkenésénél nagyobb értékcsökkenés-leírást és/vagy a még fel nem merült kiadások alapján egyéb csökkentéseket tesz lehetővé. [9]

9 — Lásd Von Brocke, K. és Müller, S., „Exit Taxes” *EC Tax Review* 6 (2013.) 299–304. o. Ezenkívül a rejtett tartalékok keletkezhetnek olyan immateriális javak eredményeként is, mint a társaság eszmei értéke, amelyet az adóalany teremtett, amely azonban nem jelenik meg eszközként a mérlegben.

20. A rejtett tőkenyereséget nem adóztatják jövedelemként abban az évben, amelyben keletkezik. Annak adóztatását általában inkább arra az évre halasztják, amelyben a jövedelem ténylegesen keletkezik. Ennek logikája az, hogy a realizálást megelőzően a rejtett tartalékok nem járulnak hozzá az adóalany adófizetési képességéhez. Azonban különösen a nem pénzügyi eszközök vagy az értékcsökkenésnek kitett vagyon esetében az eszközöket nem szükségszerűen elidegenítésen keresztül realizálják, hanem a rejtett tartalékok képletesen szólva „elolvadnak", ha az eszköz gazdasági értéke nullához közelít, például valamely gép elhasználódása vagy valamely szellemi tulajdonjog lejárta esetén.

21. A rejtett tartalékok továbbá hozzájárulnak az adóköteles jövedelemhez olyan helyzetekben, amelyekben vállalkozásidegen célokra történő kivonásra (elidegenítés) kerül sor. Ez azt jelenti, hogy valamely eszközt kivesznek az adóalany adóalapjából. Ez a helyzet például akkor, ha a gazdasági szereplő társasági vagyonából valamely eszközt annak magánfogyasztására vonnak ki, vagy betéti társaságról annak tagjaira ruházzák át ingyenesen vagy ezen eszköz piaci értékénél kevesebbért. Azonban az elidegenítés legfontosabb példái az állami adóztatási joghatóság személyi vagy területi hatálya alóli kivonással kapcsolatosak.

22. Az úgynevezett tőkekivonási adók kivetéséhez vezető adókivonás az adóköteles adóalanyhoz, az adózás tárgyához vagy mindkettőhöz kapcsolódhat. Magánjogi vagy társasági jogi adóalanynak más tagállamba való költözésével az adóztatási joghatóság rendszerint átszáll ez utóbbi államra. Ugyanez érvényes az „adóköteles dolog", mint a társaság eszközeinek egyik államból a másikba történő áthelyezésére. Az állandó telephelyek [10] esetében felmerülhet vagy az adóalany vagy az adóköteles dolog vagy adott esetben mindkettő kivonásának a kérdése. [11]

23. Az OECD-modellegyezmény 7. cikke és 13. cikkének (2) bekezdése a jövedelemadót és valamely vállalat nyereségadóját illetően a külföldi társaságok állandó telephelyeire tekintettel elismeri az adóztatási joghatóságot mind a származási, mind a fogadó állam esetében. Ugyanazon nyereség kettős adóztatásának az elkerülése érdekében a származási állam tartózkodhat a társaságai külföldi állandó telephelyei nyereségének az adóztatásától. Ugyanez a helyzet Németország esetében is, amely a Németországban letelepedett társaságok hollandiai állandó telephelyeinek jövedelmét mentesíti az adó alól. [12]

24. Az adóalanyok esetében a tőkekivonási adók olyan helyzetet teremthetnek, amelyekben kettős adóztatás történik vagy elmarad a rejtett tartalékok adóztatása. Az első olyan eset lehet, amikor az az állam, amelyet az adóalany elhagy, tőkekivonási adót vet ki az eszközök (számviteli nyilvántartásban szereplő) könyv szerinti értéke és valódi értéke közötti különbség alapján, miközben a fogadó állam ugyanezen könyv szerinti értéket használja az eszköz értékesítésekor fizetendő adó alapjaként anélkül, hogy lehetővé tenné a származási államban fizetett tőkekivonási adóért történő levonást. Ezzel

10 — Az OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló 2010. évi OECD-modellegyezmény; OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) 5. cikke (1) és (2) bekezdésének megfelelően ezen egyezmény alkalmazásában az „állandó telephely" fogalma az üzleti tevékenység olyan meghatározott helyét jelenti, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét teljes mértékben vagy részben gyakorolja, és különösen fióküzleteket foglal magában.

11 — Emlékeztetek arra, hogy **a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről** szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK irányelvben (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) az eszközátruházásnak különös és korlátozott jelentése van. A 90/434 irányelv 2. cikkének c) pontjában szereplő fogalommeghatározás szerint: „**Ezen irányelv alkalmazásában: […] c**) »**eszközátruházás«: azon művelet, amellyel egy társaság megszűnés nélkül az összes, illetve egy vagy több tevékenységi ágát átadja egy másik társaságnak, az átvevő társaság tőkéjét megtestesítő értékpapírok átadásáért cserében**".

12 — A Németország és Hollandia közötti 1959. évi adóegyezmény releváns rendelkezéseit Belgium és Németország írásbeli észrevételei tartalmazzák. Az egyezmény 20. cikkének (2) bekezdése szerint, amennyiben Németország az adóalany székhelye szerinti állam, ki kell zárnia az adóalapból minden olyan jövedelmet vagy tőkét, amely az egyezmény alapján Hollandiában adóztatható. Ez a helyzet a német társaságok Hollandiában található állandó telephelyeivel (lásd 5. cikk).

szemben a második esetben a rejtett tartalékok adóztatásának elmaradása annak kombinációjából eredhet, hogy a származási állam nem vet ki tőkekivonási adót és a fogadó állam az eszköz valódi értékét elfogadja mérleg szerinti értéken („stepping-up”), és az eszközt ezen az értéken értékesítik. [13]

25. Ezenkívül valamely tőkekivonási adó, ha az eszköz realizálását megelőzően vetik ki, az adóalany számára szükségszerűen likviditási hátrányt okoz.

26. A jelen ügyben benyújtott észrevételek a Bizottság és a tagállamok közötti állandó véleménykülönbséget tükrözik a tőkekivonási adóknak a belső piacon való elfogadhatóságát és működési módjait illetően. [14] Míg úgy tűnik, hogy a Bizottság és a Tanács osztja azt az álláspontot, miszerint a tőkekivonási adók a belső piaci szabadságok korlátozásának minősülnek, azonban elkerülhetetlen következményei az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása esetében irányadó területi adóztatás elvének, e két intézmény véleménye eltér azok igazolhatóságát és arányosságát illetően. Ezért nem csoda, hogy a tőkekivonási adók a Bíróság viszonylag nagy kiterjedésű ítélkezési gyakorlatához vezettek.

3. A kulcsfontosságú előzmények összefoglalása

27. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában nincs olyan ítélet, amely közvetlenül alkalmazható lenne a jelen ügyben. Mindazonáltal az ezen ügyek tárgyát képező ténybeli problémáknak és a Bíróság megállapításainak az áttekintése hasznos iránymutatásként szolgál annak meghatározásához, hogy a betéti társaság által felvetett kifogást alátámasztja-e az uniós jog.

28. A National Grid Indus ügyben (EU:C:2011:785) egy holland társaság a tényleges ügyvezetésének központját az Egyesült Királyságba helyezte át. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmény szerint az áthelyezést követően az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkezőnek kellett tekinteni, még ha holland társaságként maradva főszabály szerint Hollandiában volt is adóköteles. Mivel a társaság nem rendelkezett állandó telephellyel Hollandiában, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján csak az Egyesült Királyság volt jogosult az áthelyezést követően e társaság nyereségének és tőkenyereségének a megadóztatására. A holland jog szerint az áthelyezés időpontjában a bekövetkezett értéknövekedés tekintetében záróelszámolást kellett készíteni.

29. A Bíróság annyiban, amennyiben a jelen ügyben releváns, azt válaszolta a Gerechtshof Amsterdam által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, 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. Azonban az EUMSZ 49. cikkel 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.

13 — Lásd a Bizottságnak a Tanács, az Európai Parlament és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság számára benyújtott, a tőkekivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról szóló, 2006. december 19-i közleményét, A tőkekivonási adó és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációja, COM(2006) 825 végleges, 4–8. o. Lásd továbbá Kokott főtanácsnoknak a National Gris Indus ügyre vonatkozó indítványát (EU:C:2011:563, 47-49. o.).

14 — Lásd ugyanott, COM(2006) 825 végleges és a tőkekivonási adók összehangolásáról szóló, 2008. december 2-i tanácsi állásfoglalást (HL 2008. C 323., 1. o.).

30. Amellett, hogy különbséget tett az adóköteles tőkenyereség összegének a megállapítása és az adó beszedése között, a Bíróság megállapította, hogy Hollandia *szabályozása alkalmas* az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására, mivel *a gazdasági javak rejtett értéknövekedése így abban a tagállamban adóköteles, ahol az keletkezett*.[15] (kiemelés tőlem) Megjegyzem, hogy nem volt döntő jelentősége annak, hogy a társaság Hollandiában maradt adóköteles, még ha e tagállamban többé nem maradt adóztatható nyereség.

31. A Bizottság kontra Portugália ügyben (EU:C:2012:521) a Bíróság a Bizottság kifogásának első részét arra vonatkozó érvelésnek minősítette, miszerint a portugál jog releváns rendelkezései korlátozzák a letelepedés szabadságát, mivel valamely portugál társaság létesítő okirat szerinti székhelyének és tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése, valamint valamely *nem portugál illetőségű társaság állandó telephelye vagyoni eszközeinek más tagállamba történő részleges vagy teljes áthelyezése* esetében az ilyen társaság pénzügyileg hátrányosabb helyzetbe kerül, mint a tevékenységét a portugál területen fenntartó hasonló társaság.[16] Mivel hasonló tisztán belföldi műveletek nem vezettek a rejtett vagyonnövekedés azonnali adóztatásához, a Bíróság megállapította, hogy a portugál jog sérti az EUMSZ 49. cikket.

32. A Bizottság kontra Dánia ügyben[17] a Bizottság azon dán jogszabálynak az EUMSZ 49. cikkel és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 31. cikkével való összeegyeztethetőségét vitatta, amely a korlátolt felelősségű társaságok tőkenyereségének azonnali adóztatását írta elő ilyen társaság valamely más tagállamban található telephelyéhez történő eszközátruházás esetén, miközben a dán területen (Grönlandot és a Feröer szigeteket kivéve) történő hasonló átruházásokat nem adóztatott meg. A szóban forgó dán jogszabály e határon átnyúló átruházásokat az érintett eszközök értékesítésének tekintette, míg a Dániában található társaság telephelyei közötti hasonló műveleteket nem tekintett eszközértékesítésnek.[18] A Bíróság megállapította, hogy e rendelkezéseket megsértették, mivel aránytalan volt az a dán jogszabály,[19] amely a rejtett tőkenyereség azonnali adóztatását írta elő valamely korlátolt felelősségű társaság dán területen kívülre történő eszközátruházása esetén.[20]

33. A jelen ügyre tekintettel különösen fontos a Bíróság azon megállapítása, hogy a tagállamoknak a területükön keletkezett tőkenyereség megadóztatása céljából hatáskörük van arra, hogy e tőkenövekedés tényleges realizálásától eltérő adóztatandó tényállásról rendelkezzenek annak biztosítása érdekében, hogy ezen eszközök után adófizetésre kerüljön sor abban az esetben, ha az érintett vállalkozás nem kívánja értékesíteni az eszközöket, feltéve hogy az adót nem vetik ki az átruházás időpontjában.[21] E megállapítás a dán kormány azon érvelésére vonatkozott, miszerint a nem pénzügyi eszközöket, mint az elhasználódó eszközöket vagy az immateriális javakat nem szánják értékesítésre, és ezenkívül azok hajlamosak az értékvesztésre. Ez azt jelentené, hogy a könyv szerinti értékük nulla, vagy mindenesetre a fizetendő adó összegénél kevesebb lenne.[22]

34. A DMC-ügy (EU:C:2014:20) egy német betéti társaság rejtett tőkenyereségének az adóztatására vonatkozott, amely társaságot megszüntették, mivel a kültagjai, két osztrák korlátolt felelősségű társaság a német betéti társaságban fennálló részesedésüket a beltagra, egy német korlátolt felelősségű társaságra ruházták át az e beltagban szerzett részesedésért cserébe. A betéti társaság megszűnt, mivel az abban fennálló valamennyi részesedést a német beltagra ruházták át.

15 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 48. pont).
16 — Bizottság kontra Portugália (EU:C:2012:521, 27. pont).
17 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480) (Az ítélet csak dán és francia nyelven érhető el.).
18 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 24. pont).
19 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 32. pont).
20 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 29. pont).
21 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 37. pont).
22 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 12–14. pont).

35. Ez a németországi kültagoknak a német betéti társaság rejtett tőkenyeresége alapján történő adóztatásához vezetett, mivel tagokként nyereségadó-kötelesek voltak, bár a német betéti társaság megszűnését követően nem is rendelkeztek németországi telephellyel. Következésképpen Németország adóztatási joghatósága már nem terjedt ki a kültagok nyereségére, amely e táraságok német betéti társaságban fennálló részesedéseinek a hozzájárulásáért cserébe a német beltagban való részesedésszerzéséből származott. A kültagok által a német beltagnak becsült és nem könyv szerinti értéken vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott részesedések így a német betéti társaság részesedéseihez kapcsolódó rejtett tőkenyereség megadóztatását vonták maga után.

36. A DMC-ügyben (EU:C:2014:20) a Finanzgericht Hamburg két kérdést terjesztett előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé. Az első azon nemzeti rendelkezés letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségére vonatkozott, amely „a személyegyesítő társaság egyik tagját illető társasági részesedések tőkeegyesítő társaságnak való átruházása esetében előírja, hogy a szolgáltatott vagyoni hozzájárulást kötelezően becsült értéken kell értékelni (és ezáltal a rejtett tartalékok feltárása révén az átruházás során a vagyoni hozzájárulást szolgáltatónál nyereség keletkezik), amennyiben a nem pénzbeli hozzájárulás időpontjában a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal a vagyoni hozzájárulást szolgáltatónak a hozzájárulásért biztosított új társasági részesedések átruházásából származó nyereség tekintetében”.

37. Másodszor az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén a tagállami bíróság azt kérdezte, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával a nemzeti rendelkezés, ha a vagyoni hozzájárulást szolgáltató számára biztosítja azt a jogot, hogy a rejtett tartalékok feltárása révén keletkezett adó tekintetében kamatmentes fizetési halasztást kérjen abban az értelemben, hogy az átruházásból származó nyereségre kivetett adót öt éven keresztül éves részletekben fizetheti meg, amennyiben biztosítékot nyújt a részletek megfizetésére.

38. A Bíróság megállapította, hogy az ügy tényállására a tőke szabad mozgása, nem pedig a letelepedés szabadsága vonatkozik. Megállapította továbbá, hogy az érintett nemzeti rendelkezés az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának a fenntartására vonatkozó igazolás fényében összeegyeztethető lehet az EUMSZ 63. cikkel. Mindez azzal a feltétellel, hogy a tagállam számára ténylegesen nem lehetetlen az adóztatási joghatóságának a gyakorlása a rejtett tőkenyereség tekintetében annak tényleges realizálása időpontjában.[23]

39. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel kapcsolatban a szóban forgó tagállam területén keletkezett rejtett tőkenyereség azonnali adóztatását nem tekintette a Bíróság aránytalannak, feltéve hogy az adózó választhatja a fizetési halasztást, és ha emellett dönt, abban az esetben csak akkor köteles bankgaranciát nyújtani, ha az adóbeszedés sikertelenségével kapcsolatban tényleges kockázat merül fel.[24] A Bíróság különösen megállapította, hogy tekintettel arra, hogy az idő előrehaladtával egyre nő a kockázata annak, hogy sikertelen lesz az adó beszedése, *a rejtett tőkenyereség realizálása előtt fizetendő adó megfizetésének ötéves részletre való elosztása* az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél megvalósítása szempontjából *megfelelő és arányos intézkedésnek minősül.*[25] (kiemelés tőlem)

23 — E feltétel azon az esetleges lehetőségen alapult, hogy a tőkenyereséget figyelembe veszik az átvevő társaság, vagyis azon korlátolt felelősségű társaság által Németországban fizetendő társasági adó megállapítása során, amely a megszűnt betéti társaság beltagja volt abban az ügyben (DMC-ítélet, EU:C:2014:20, 57. pont).

24 — DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 67. pont).

25 — DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 62. pont).

40. Véleményem szerint a Bíróság általános javaslatként fogadta el azt, hogy különös uniós szabályok hiányában a tagállamok közvetlen adóztatásra vonatkozó hatásköréből következik, hogy a területükön keletkezett rejtett tőkenyereséget megadóztathatják, még ha az adott esetben a letelepedés szabadságába vagy a tőke szabad mozgásába is ütközik.[26] Az adóalany területelhagyásának kontextusában ez a tagállamok azon joghatóságának sokkal általánosabb elismerésén alapul, hogy az adóztatási joghatóságukat a területi adóztatás elvével összhangban a területükön végzett tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolják.[27]

41. Azonban a Bizottság kontra Portugália ügyben (EU:C:2012:521) és a Bizottság kontra Dánia ügyben (EU:C:2013:480) kialakított ítélkezési gyakorlat fényében a területi adóztatás elve hatásainak ezen elismerése nem korlátozódik olyan helyzetekre, amikor az adóalany elhagyja a tagállam területét, hanem az akkor is alkalmazandó, ha egy másik tagállamba történő részleges vagy teljes eszközátruházás történik. A területi adóztatás alapján ugyanis irreleváns, hogy az adóalany elhagyta-e a területi joghatóságot, vagy sem, ha a tagállam elveszti területi joghatóságát bizonyos olyan adóalapok tekintetében, mint a meghatározott üzleti eszközöknek köszönhető nyereség. Ilyen esetben valamely tagállamnak meg kell állapítania az adóalap másik tagállam adóztatási joghatósága alá helyezését megelőzően keletkezett adókötelezettséget, feltéve hogy az első tagállam nemzetközi jogi aktussal és/vagy hazai jogi szabályozással az átruházást követően ezen adóalap tekintetében átruházta az adóztatási joghatóságát a második tagállamra.

42. A Bíróság kifejezetten elutasította a származási állam bármely arra vonatkozó kötelezettségét, hogy vegye figyelembe a rejtett tartalékokhoz kapcsolódó eszközök értékváltozásait, miután az eszközök elhagyták e tagállam területét.[28] Azonban a tagállamban keletkezett rejtett tőkenyereség adóztatásának ezen előjogát az adóbeszedés és annak módjait illetően nem lehet aránytalanul alkalmazni.

B – *A letelepedés szabadsága korlátozásának a fennállása*

43. A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállását a kérdést előterjesztő bíróság azzal a tényre való hivatkozással magyarázza, hogy Németországban hasonló eszközök egyik állandó telephelyről a másikra történő átruházása nem vezetett volna a rejtett tartalékok adóztatásához.[29] Úgy tűnik, ezen álláspontot a Finanzamt és a belga kormány kivételével osztják az észrevételeket benyújtó felek.

44. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely adószabály a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül, ha a határon átnyúló helyzet egy belföldi helyzethez képest kedvezőtlen elbánásban részesül, feltéve hogy hasonló helyzetekről van szó.[30]

45. A német adószabályok a két belföldi állandó telephely közötti eszközátruházástól kétségkívül eltérően kezelik a belföldi állandó telephely és a külföldi állandó telephely közötti hasonló műveletet. Az utóbbi helyzet kiváltja a rejtett tartalékok adóztatását, az előbbi nem. E különbség a határon átnyúló műveletnek a belső művelethez képest kevésbé kedvező elbánásának minősül annyiban, amennyiben likviditási hátrány áll fenn.[31]

26 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 46. pont).

27 — DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 56. pont).

29 — Megjegyzem, hogy a Szerződés *ratione temporis* alkalmazandó rendelkezése az EK 43. cikk, és nem az EUMSZ 49. cikk, mivel az ügy olyan eszközátruházás adóztatását érinti, amely a 2005. évben történt. Mindazonáltal, mivel nincs érdemi különbség e két rendelkezés között, véleményem szerint a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést ez utóbbi rendelkezésre való hivatkozással válaszolja meg.

30 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 — Uo., 37. pont.

46. Véleményem szerint a likviditási hátrány hiánya esetén is felmerül a kevésbé kedvező elbánás kérdése. Azon összeg meghatározása, amellyel a rejtett tőkenyereség az eszközátruházás időpontjában hozzájárul az adóköteles nyereséghez, az adóalany azon jogosultságának az elvesztését eredményezi, hogy az adókötelezettség megállapítása során az eszköz ezt követő bármely piaci értékcsökkenésére hivatkozzon. E jogosultság azonban továbbra is fennáll, ha az eszköz Németországban marad.

47. Így a jelen ügyben felmerül a letelepedés szabadságának a korlátozása, feltéve hogy a másik tagállamban található állandó telephelyre eszközöket átruházó német vállalkozás helyzete objektíve hasonló a Németországon belüli állandó telephelyre eszközt átruházó vállalkozás helyzetével. Az ítélkezési gyakorlat alapján úgy tűnik, ez a helyzet. [32]

48. Azonban a német és a belga kormány szerint a Németország és Hollandia közötti, kettős adóztatás elkerüléséről szóló és Hollandia adójogi szabályozásával együtt alkalmazott egyezmény miatt nem áll fenn a határon átnyúló ügyletek kedvezőtlen elbánása. Az egyezmény alapján Németország mentesíti a német adóalanyok holland állandó telephelyeinek nyereségeit az adó alól, azonban azokat Hollandia megadóztatja. A holland jog alapján a Németországból egy hollandiai állandó telephelyre átruházott eszközök esetében lehetséges a „stepping-up”, vagyis ez utóbbiaknak a számviteli nyilvántartásba a piaci értékük alapján történő bevitele, amely aztán a leírás alapját képezi. Így bármely német tőkekivonási adót semlegesítenének a holland adószabályok, amelyek lehetővé teszik az eszközöknek a „stepping-up” útján megnövelt értékük alapján történő leírását, csökkentve így az eszközök által Hollandiában keletkeztetett adóköteles jövedelmet. A szabadalmi jogra vonatkozó holland amortizációs szabályoknak köszönhetően ez a helyzet akár az adóalany hasznára is válhat.

49. Véleményem szerint ezen érvelés nem változtat azon a tényen, hogy a német jogi szabályozás hátrányos megkülönböztetésben részesíti az eszközök határon átnyúló átruházását. Az adóegyezmény hatásai inkább a korlátozás azáltal való igazolására vonatkoznak, hogy szükség van az adóztatási joghatóságok két állam közötti méltányos megosztására. E kérdéssel alább foglalkozom.

50. Továbbá úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata elutasítja azon érvelést, hogy az adóegyezmények szabályai semlegesíthetik az *a priori* belső adójogi szabályozásból következő korlátozást. A Bíróság megállapította, hogy „a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell az elosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az […] alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak” [33].

51. Így véleményem szerint az alapügyben vitatott jogszabály korlátozza a letelepedés szabadságát.

C – *A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásáról*

1. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartása

52. A nemzeti bíróság és az eljárásban részt vevő különböző tagállamok azon a véleményen vannak, hogy a szóban forgó német jogszabály igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának azon fenntartására való hivatkozással, amelyet a Bíróság olyan jogszerű közérdekű célként ismer el, amely igazolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását. Ezenkívül Németország az adórendszerének a koherenciájára hivatkozik.

32 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 31. pont); Bizottság kontra Portugália ítélet (EU:C:2012:521, 29. pont); Bizottság kontra Spanyolország ítélet (EU:C:2012:439, 60. pont).

33 — Amurta-ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 24. pont). Lásd továbbá: Bouanich-ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 49–50. pont).

53. Ezzel szemben a Bizottság azt állítja, hogy ezen igazolások közül az első nem alkalmazható, mivel a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlatára [34] figyelemmel Németország nem veszíti el az eszközátruházást megelőzően keletkezett tőkenyereségre vonatkozó adóztatási joghatóságát.

54. Azt javasolnám a Bíróságnak, hogy ne kövesse a Bizottság érvelését, mivel az a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlatában azon kérdéssel kapcsolatban történő változásokra vonatkozó értelmezéséből ered, hogy a külföldi állandó telephelyre történő eszközátruházás egyenértékű-e a tulajdonnak az ezen állam adóztatási joghatóságának az elvesztésével járó elidegenítésével. Ugyanis a betéti társaság esetében az adókötelezettség csak az eszközök külföldi állandó telephelyre történő átruházása miatt merült fel. A tagállamnak ezt, a nemzeti jog alkalmazásából eredő következményt kell a letelepedés szabadsága alapján igazolnia.

55. Hogy a német szabályokat igazolja-e az uniós jog, először is attól függ, hogy alkalmasak és szükségesek-e a fent leírt adóztatási joghatóságok megosztásának a fenntartásához, és másodszor pedig, hogy nem lépik-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [35] Véleményem szerint nem szükséges e képletre való hivatkozással részletesen elemezni a szóban forgó német szabályokat, mivel alkalmazhatók rájuk a Bíróság fent bemutatott ítéletekben tett releváns megállapításai.

56. Megjegyzem, hogy a Bíróság tőkekivonási adókra vonatkozó ítélkezési gyakorlata egyrészt az adókötelezettség összegének a területelhagyás időpontjában történő *megállapítása*, másrészt pedig az így megállapított adó *beszedése* közötti megkülönböztetésen alapul. A Bíróság elfogadta, hogy e műveletek közül az elsőt igazolja az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztása [36] és az adórendszer koherenciája. [37]

57. Nem vitatott, hogy Németország megőrzi az átruházást megelőzően a területén keletkezett rejtett tőkenyereség adóztatására vonatkozó jogát. Az is nyilvánvaló, hogy az alkalmazandó adóegyezmény miatt Németország feladta a német vállalkozás hollandiai állandó telephelye nyereségeire és eszközeire vonatkozó adóztatási joghatóságát, és minden, ezen állandó telephelynek tulajdonított jövedelmet mentesített az adó alól.

58. Így úgy tűnik, hogy Hollandia és Németország úgy hangolták össze a szóban forgó eszközök által keletkeztetett nyereségek adóztatására vonatkozó joghatóságaikat, hogy az átruházás időpontja az irányadó. Németországnak, hogy gyakorolhassa az adóztatási joghatóságát, egyértelműen meg kell tudnia állapítania azt az összeget, amellyel a rejtett tőkenyereség az átruházás időpontjában hozzájárult a betéti társaság adóköteles nyereségéhez. Máskülönben összetéveszthető lenne e tőkenyereség és bármely, az átruházást követően keletkezett tőkenyereség (vagy –veszteség), amely Hollandia adóztatási joghatósága alá tartozik.

2. Németország adóztatási joghatóságának gyakorlása (a rejtett tőkenyereség összegének a megállapítása)

59. Így Németország számára a valódi kérdés az, hogy hogyan tudja adóztatási joghatóságát ténylegesen gyakorolni. Az adóztatási joghatóság két tagállam közötti kiegyensúlyozott megosztásának a fenntartása érdekében a szóban forgó eszközátruházást megelőzően Németországban keletkezett rejtett tőkenyereség összegének a megállapítását szükségtelenné teszi-e az, hogy a betéti társaság Németországban marad? Úgy tűnik, ez a Bizottság álláspontja. A Bíróság DMC-ítéletében szereplő

34 — Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott 2008. július 17-i ítéletet.

35 — Lásd többek között: National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 — DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 51. és 52. pont).

37 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 81. pont).

azon szakaszokra hivatkozik, amelyekben a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél csak akkor igazolhatja az egyébként jogszerűtlen tagállami szabályozást, ha a jövedelem keletkezésének helye szerinti tagállam ténylegesen képtelen az ilyen jövedelem tekintetében adóztatási joghatóságát gyakorolni. [38]

60. Egyértelműnek tűnik, hogy Németország megőrzi a *ratione personae* adóztatási joghatóságát a betéti társaság felett, mivel a társaság nem hagyta el a területét. Ugyanez igaz a beltagra, a német korlátolt felelősségű társaságra. A kültagok mint holland társaságok adóügyi jogállását illetően az ügy iratai nem tartalmaznak semmiféle információt azok németországi adóügyi jogállására vonatkozóan.

61. A Bíróság National Grid Indus ügyben hozott ítéletére tekintettel nem látom, hogy lehetett Németországgal szemben bármiféle kifogást felhozni azért, mert az adóköteles nyereséget úgy állapította meg, hogy a betéti társaság holland állandó telephelyére átruházott eszközökhöz kapcsolódó rejtett tőkenyereségnek megfelelő adóköteles összeg megállapítására hivatkozott. Ez fontos a jogbiztonság érdekében, mivel e nyereség mindenesetben az átruházás időpontjához, következésképpen pedig egy adott pénzügyi évhez kapcsolódik. [39]

62. Véleményem szerint nincs releváns különbség azon helyzet, amelyben a belföldi adóalany belföldi állandó telephelyének valamennyi eszközét egy külföldi állandó telephelyre ruházzák át, és azon helyzet között, amelyben csak néhány eszközt ruháznak át, amennyiben az átruházó jogalany a származási államban marad adóköteles. A Bizottság kontra Portugália ügyben a Bíróság nem tett különbséget a külföldi társaság portugáliai állandó telephelyéről történő részleges és teljes eszközátruházás között. [40] Még kevésbé kellene, hogy jelentősége legyen ennek a belföldi társaságok esetében, mivel az adóalap, vagyis az átruházást megelőzően keletkezett rejtett tőkenyereség mindként helyzetben ugyanaz marad. [41]

63. Továbbá az ítélkezési gyakorlat elfogadni látszik a tőkekivonási adó eszközátruházás összefüggésében történő megállapításának elfogadását akkor is, ha az adóalany nem költözik másik tagállamba, feltéve hogy ezen adót nem azonnal szedik be. [42]

64. Következésképpen Németország adóztatási joghatóságának az eszközátruházást megelőzően keletkezett rejtett tőkenyereség tekintetében való megőrzése céljából, amely átruházás minősül az *adóztatandó tényállásnak* az adókötelezettség megállapítása érdekében, mind szükséges, mind megfelelő, hogy az adóköteles nyereség összegét ebben az időpontban állapítsák meg. A Németországban adóköteles betéti társaságnak a további fennállása ezt nem érinti, ehelyett az csak a beszedés kérdése miatt fontos.

38 — Lásd: DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 56. és 57. pont).

39 — Más lenne a helyzet, ha az uniós jog alapján kötelező lenne figyelembe venni a Németországban keletkezett adóköteles nyereség összegének a megállapítása során a rejtett tőkenyereséget (vagy -veszteséget), ha és amikor az eszközöket Hollandiában realizálták. E követelményt elutasította a Bíróság a National Grid Indus ügyben (EU:C:2011:785, 56–57. pont). Lásd továbbá: DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 48. pont). Itt emlékeztetek arra, hogy a National Grid Indus ügyben a társaság főszabály szerint adóköteles maradt Hollandiában annak ellenére, hogy székhelyét áthelyezte az Egyesült Királyságba. Ezenkívül megjegyzem, hogy ha valamely államnak, amely mentesített az adó alól olyan jövedelmet, amely a belföldi vállalkozás külföldi állandó telephelyének tulajdonítható, kötelezettsége lenne, hogy vegye figyelembe az átruházott eszközök ilyen értékcsökkenését, miközben nem veheti figyelembe az eszközök terület elhagyását követő bármely értéknövekedését, az adórendszerének koherenciáját érintő aszimetriát jelentene.

40 — Bizottság kontra Portugália ítélet (EU:C:2012:521, 27. és 28. pont). Lásd továbbá: Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 28. pont).

41 — Lásd: Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 31. és 36. pont).

42 — Lásd e tekintetben: Bizottság kontra Portugália ítélet (EU:C:2012:521). Ebben az ügyben a Bíróság megállapította, hogy a Portugália területén található állandó telephely más tagállamba átruházott eszközeihez kapcsolódó rejtett tőkenyereség utáni adó azonnali beszedése sem igazoltnak, sem pedig arányosnak nem tekinthető. Lásd továbbá: Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 36. és 37. pont); National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785; 34. pont a 31. ponttal összefüggésben), ha a társaság hollandiai társaság maradt annak ellenére, hogy a tényleges ügyvezetésének helyét egy másik tagállamba helyezték át.

65. Végül az adóbeszedés kérdésének részletes megtárgyalását megelőzően kiemelem, hogy téves a Bizottság arra való hivatkozása - amelyet a Bíróság a DMC-ítéletben felmerülő tények alapján megkérdőjelezett -, hogy gyakorlatilag lehetetlen a rejtett tőkenyereség adóztatása. Ezen ítéletben a Bíróság azzal foglalkozott, hogy vajon Németország számára lehetetlen volt-e egy megszűnt német betéti társaság rejtett tőkenyereségét figyelembe venni a korlátolt felelősségű társaság – amely annak beltagja volt – társasági adójának a megállapítása során, amikor a német betéti társaságot annak megszűnése következtében átvette az egyetlen fennmaradó tag, vagyis a korlátolt felelősségű társaság. [43]

66. Először is a jelen ügyben lehetetlen figyelembe venni a vonatkozó rejtett tőkenyereséget a betéti társaságtól eltérő bármely más személy és az átlátható adóztatás miatt legvégül annak tagjai adóztatása során. Másodszor a német és a holland adóztatási joghatóságok helyes különválasztása csak akkor biztosított, ha a rejtett tőkenyereség összegét megállapítják az eszközátruházás időpontjában. E tőkenyereség bármely későbbi realizálása nem érinti az összeget, mivel az eszközátruházást követő valamennyi tőkenyereség vagy –veszteség Hollandia adóztatási joghatósága alá tartozik. Így gyakorlatilag nem lehetséges Németországban megadóztatni e rejtett tőkenyereséget, ha annak összegét az átruházás pillanatában nem állapítják meg.

3. Adóbeszedés

67. A Bizottság kontra Dánia ítélet és a DMC-ítélet óta egyértelműnek tűnik, hogy a Bíróság a fogadó tagállamban található állandó telephelyre átruházott eszköz ebben az államban történő tényleges realizálását nem tekinti az egyetlen elfogadható vagy kötelező *adóztatandó tényállásnak* abban az értelemben, hogy ez a tényállás váltja ki az adófizetési kötelezettséget, szemben az adókötelezettséget megállapító tényállással. [44] Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy az azonnali beszedés aránytalan, azonban hozzátette, hogy arányos az adóalanynak nyújtott azon lehetőség, hogy válasszon az azonnali fizetés és az adó részletekben történő megfizetése között. [45] Ha elismerik a származási tagállamoknak a területükön keletkezett rejtett tőkenyereség adóztatásához való jogát, ezen adó beszedésének csak olyan helyzetre való korlátozása, amelyekben az eszközt ténylegesen realizálták, a származási államok adóztatási joga gyakorlását az adóalany tetszésére bízná. [46]

68. Véleményem szerint az ítélkezési gyakorlat világos e tekintetben. A Bíróság a tőkekivonási adó megfizetésének a kötelezettségét kiváltó tényállásként elfogad a tényleges realizálástól eltérő más tényállásokat. Ugyanakkor a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy tegyék lehetővé a tőkekivonásai adó megfizetésének az eszközök tényleges realizálásáig történő elhalasztását. [47]

69. Különösen fontos, hogy a tényleges realizálás ne az egyetlen megengedhető adóztatandó tényállás vagy akár egy kötelező alternatíva legyen, ha az átruházott társasági eszközök szellemi tulajdonjogokból állnak. Először is ilyen jogok átruházhatók, azonban a jogosultjuk könnyen hasznosíthatja azokat, anélkül hogy azok feletti tulajdonjogát elidegenítené. Így annak lehetővé tétele, hogy a tényleges realizálás legyen a tőkekivonási adó beszedésének a kiváltó eseménye, sok esetben gyakorlatilag önkéntessé tenné ezen adó megfizetését. Másodszor a szellemi tulajdonjogok rendszerint jövedelmet keletkeztetnek, és ezért hozzájárulnak a jogosultjuk azon képességéhez, hogy a jogdíjak formájában

43 — DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 57. pont).

44 — Bizottság kontra Dánia ítélet (EU:C:2013:480, 37. pont); DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 53. pont).

45 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 73. pont). Bizonyos körülmények között az azonnali fizetés megspórolja az adóalany és az adóhatóságok számára az abból adódó aránytalan adminisztratív terheket, hogy minden egyes átruházott eszköz értékének alakulását ki kell deríteni.

46 — Ezen érvelést Dánia adta elő a Bizottság kontra Dánia ügyben (EU:C:2013:480, 13. pont). Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság elfogadta (lásd 37. pont), hogy a tagállamok választhatnak ezen eszközök tényleges realizálásától eltérő más adóztatandó tényállást az adóbeszedésre.

47 — Bizottság kontra Dánia (EU:C:2013:480, 36–38. pont); DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 53. pont).

keletkező folyamatos jövedelem vagy a társaságnak a jog felhasználásából származó jövedelme után adót fizessenek, amely jog a szabadalmak és a formatervezési minták esetében időben korlátozott, azonban a védjegyek esetében határozatlan idejű lehet. Ezért az olyan beszedési időszak, amelyben az adó részletekben fizetendő, jobban tükrözi e jogok adófizetési képességhez való hozzájárulását.[48]

4. A fizetésre és beszedésre rendelkezésre álló 10 éves időszak arányossága

70. Végül az adó fizetésére és beszedésére rendelkezésre álló 10 éves időszak arányosságára tekintettel elengedhetetlen néhány sémának az adófizetésre történő alkalmazása, mivel a Bíróság megállapította, hogy az a tagállami jogszabály, amely a tőkekivonási adó átruházás időpontjában történő azonnali beszedéséről rendelkezik,[49] bármely, a beszedését elhalasztó opció hiányában aránytalan.[50]

71. Ezen időszak minden egyes átruházott eszköz esetében külön-külön rögzíthető lenne, figyelembe véve azok elhasználódásra tekintettel elvárt gazdasági élettartamát vagy a szellemi tulajdonjogok lejártát, ami a Bizottság álláspontját tükrözi. Azonban e megoldás jelentős gyakorlati kellemetlenséggel járhat az adóalany és a származási tagállam számára az átruházott eszközök között lévő, egyéni jogok fennmaradó védelmének az időtartama közötti különbségek miatt és azon lehetőség miatt, hogy azokat a társasági struktúrán belül, esetleg az Európai Unióban vagy harmadik országokban más adóztatási joghatóságok alá további átruházzák. Az ilyen típusú nehézségek miatt utasította el a Bíróság azt az álláspontot, hogy a tényleges realizálás legyen az egyetlen megengedhető adóztatandó tényállás a tőkekivonási adó beszedését illetően.[51]

72. Ebből következik, hogy a fizetési és beszedési időszak az arányosság elvének a megsértése nélkül sematikusan rögzíthető. Mivel a tőkekivonási adók azonnali beszedésének Bíróság általi elutasítását az adóalany likviditási hátrányával indokolták, egyértelmű, hogy az időszaknak elég hosszúnak kell lennie e probléma enyhítéséhez. Másrészt az időszaknak igazodnia kell az üzleti élet és a társasági adózás gazdasági és jogi valóságához, mint a könyvelések és a kísérő dokumentumok megőrzésére vonatkozó rendelkezések.

73. A DMC-ítéletben (EU:C:2014:20) a Bíróság ezen ügy körülményei között arányosnak tartotta a tőkekivonási adó megfizetésére rendelkezésre álló ötéves időszakot. Mivel a jelen ügyben szóban forgó tőkekivonási adó egy 10 éves időszakon keresztül fizethető, nem látom alapját annak, hogy ezen időszakot aránytalannak kellene tekinteni.

V – Végkövetkeztetések

74. Ezen okokból azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht Düsseldorf által előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A letelepedésnek az EUMSZ 49. cikke szerinti szabadságával nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely valamely vállalkozás belföldi állandó telephelyéről annak külföldi állandó telephelyére történő eszközátruházás esetén az adóztatandó nyereséghez hozzájáruló rejtett tartalékok feltárásához vezet, ha más nemzeti szabályozás előírja e jövedelem tíz gazdasági évre történő egyenlő arányú elosztásának lehetőségét.

48 — Ez az amortizációs szabályoktól függetlenül alkalmazandó, amelyek a belga kormány írásbeli észrevételei alapján a hollandiai szabadalmi jogok esetében meglehetősen nagyvonalúak.

49 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 81. pont).

50 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 73. pont); DMC-ítélet (EU:C:2014:20, 61. pont).

51 — National Grid Indus ítélet (EU:C:2011:785, 70. és 71. pont).