



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. április 16.*

„Tagállami kötelezettségszegés — Adójogszabályok — Egyes tárgyi eszközök visszterhes átruházása során elért nyereség adóztatásának elhalasztása — Adóbeszedés — Letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — Az EGT-Megállapodás 31. cikke — Valamely tagállam területén található állandó telephelyek és az Európai Unió valamely másik tagállama vagy az Európai Gazdasági Térség területén található állandó telephelyek között fennálló eltérő bánásmód — Arányosság”

A C-591/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2013. november 20-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: W. Mölls és W. Roels, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli eljárásra és a 2014. november 26-i tárgyalásra,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Keresetlevelében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel olyan rendelkezéseket hozott és tartott hatályban, amelyek előírják, hogy az egyes tárgyi eszközök (a továbbiakban: pótoltt eszközök) visszterhes értékesítése során keletkező nyereség adóztatását az e nyereségnek az újonnan beszerzett vagy előállított tárgyi eszközökre (a továbbiakban: pótló eszközök) vonatkoztatott „elhatárolása” útján az utóbbiak átruházásáig elhalasztják, feltéve azonban, hogy azok az adóalany belföldi állandó telephelye vagyoniának részét képezik, miközben az ilyen adóhalasztás nem lehetséges, ha ugyanezen eszközök az adóalany olyan állandó telephelye vagyoniának részét képezik, amely az Európai Unió valamely más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) más részes államában található – megsértette az EUMSZ 49. cikkéből és az e Megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

- 2 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) 6b. §-ának (1)–(4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az alábbiak értékesítése esetén:

földterület,

a földterületen lábon álló termény az azzal összeköttetésben álló földterülettel együtt, amennyiben az említett termény valamely mezőgazdasági üzem vagy erdőgazdaság részét képezi,

épület vagy belvízi hajózásra szánt hajó,

az adóalanyok abban az adóévben, amelynek során az értékesítés megvalósult, legfeljebb az értékesítés során elért nyereségnek megfelelő összeget levonhatnak a második mondat szerinti azon gazdasági eszközök beszerzésére vagy előállítására fordított költségekből, amelyeket az értékesítés szerinti vagy az azt megelőző adóévben szereztek meg vagy állítottak elő. A levonásra a beszerzésre vagy előállításra fordított költségek erejéig jogosultak

1. földterület esetében,

ha a nyereség földterület értékesítése során keletkezett,

2. a földterületen lábon álló termény esetében, az azzal összeköttetésben álló földterülettel együtt, amennyiben az említett termény valamely mezőgazdasági üzem vagy erdőgazdaság részét képezi,

ha a nyereség földterület vagy földterületen lábon álló terménynek az azzal összeköttetésben álló földterülettel együttesen történő értékesítése során keletkezett,

3. épület esetében,

ha a nyereség földterület, földterületen lábon álló terménynek az azzal összeköttetésben álló földterülettel együttesen történő értékesítése vagy épület értékesítése során keletkezett, vagy

4. belvízi hajózásra szánt hajó esetében,

ha a nyereség a belvízi hajózásra szánt hajó értékesítése során keletkezett.

Az épületvásárlással vagy -építéssel egy tekintet alá esik annak bővítése, megnagyobbítása vagy felújítása is. Ebben az esetben a nyereség csak a bővítés, megnagyobbítás vagy felújítás során felmerült költségekből vonható le.

(2) Az (1) bekezdés első mondata értelmében nyereségnek minősül az értékesítési ár és az értékesített gazdasági eszköz átruházás időpontjában fennálló könyv szerinti értéke közötti, az átruházás költségeinek levonását követő különbsége. A könyv szerinti érték a gazdasági eszköz tekintetében a 6. cikk szerint megállapítandó érték.

(3) Ha az adóalany nem élt az (1) bekezdés szerinti levonással, adózás előtti eredményt csökkentő tartalékot képezhet abban az adóévben, amelynek során az átruházás megvalósult. Az adóalany legfeljebb e tartalék összege erejéig az (1) bekezdés második, harmadik és negyedik mondata szerinti korlátozásokra figyelemmel meghatározott összeget levonhatja a beszerzésük vagy előállításuk szerinti adóévben az (1) bekezdés második mondatában meghatározott azon gazdasági eszközök beszerzésére vagy előállítására fordított költségekből, amelyeket a következő négy adóév során szerzett be vagy állított elő. A négyéves határidő az új épületek esetében hat évre növekszik, amennyiben építésük a tartalék képzését követő negyedik adóév végét megelőzően kezdődött. A levont összeg mértékéig a tartalékot fel kell oldani és az eredménykimutatásban nyereségként kell szerepeltetni. A tartalék képzését követő negyedik adóév leteltének időpontjában továbbra is rendelkezésre álló tartalékot ezen időpontban kell feloldani és az eredménykimutatásba nyereségként átvezetni, feltéve hogy nem tervezik olyan épület építéséhez kapcsolódó költségek levonását, amelynek megvalósítása már megkezdődött; a tartalék képzését követő hatodik év leteltének időpontjában továbbra is rendelkezésre álló tartalékot ezen időpontban kell feloldani és az eredménykimutatásba nyereségként átvezetni.

(4) Az (1) és (3) bekezdés alkalmazása az alábbi feltételeknek van alárendelve:

1. a jogalanynak a 4. cikk (1) bekezdése vagy (5) cikke alapján kell megállapítani a nyereséget,
2. az átruházott gazdasági eszközöknek olyan állandó telephely vagyonának szerves részét kell képezniük, amely az átruházás időpontjában legalább hat éve megszakítás nélkül belföldön található,
3. a beszerzett vagy előállított gazdasági eszközöknek belföldi állandó telephely vagyonának szerves részét kell képezniük,
4. az eladásból származó nyereség nem hagyható figyelmen kívül a belföldön adóköteles nyereség kiszámítása során, és
5. az (1) bekezdés szerinti levonásnak, valamint a (3) bekezdés szerinti tartalékképzésnek és e tartalék eredménykimutatásba történő átvezetésének a könyvelésben beazonosíthatónak kell lennie.

Amennyiben a nyereség valamely ipari vagy kereskedelmi vállalkozás gazdasági eszközeinek átruházásából származik, az (1) és (3) bekezdés szerinti levonás nem engedélyezett azon gazdasági eszközökre, amelyek mezőgazdasági üzemek vagy erdőgazdaságok részét képezik, vagy amelyeket valamely önálló tevékenység keretében használtak fel.”

A pert megelőző eljárás

- 3 2009. május 15-én a Bizottság felszólító levelet küldött a Németországi Szövetségi Köztársaságnak. E levelében felhívta e tagállam figyelmét annak veszélyére, hogy az EStG 6b. §-a összeegyeztethetetlen a tőke szabad mozgásával.

- 4 2009. július 13-i levelében a Németországi Szövetségi Köztársaság kifejtette, hogy nem ért egyet a Bizottság álláspontjával, arra hivatkozva, hogy a vitatott szabályozás nem a tőke szabad mozgásának, hanem kizárólag a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik, amely utóbbival az összeegyeztethető.
- 5 2010. május 7-én a Bizottság kiegészítő felszólító levelet küldött a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, amelyben elismerte, hogy e szabályozás a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik, de e tagállam érveinek vizsgálatát követően úgy vélte, hogy az említett szabályozás sérti az EUMSZ 49. cikket és az EGT-Megállapodás 31. cikkét.
- 6 2010. július 7-i levelével a Németországi Szövetségi Köztársaság vitatta a Bizottság álláspontját, fenntartva, hogy a szóban forgó szabályozás összeegyeztethető a letelepedés szabadságával.
- 7 2011. szeptember 30-án a Bizottság indokolással ellátott véleményt küldött a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, amelyben megerősítette a kiegészítő felszólító levélben kifejtett álláspontját, és felhívta a Németországi Szövetségi Köztársaságot, hogy az indokolással ellátott véleménynek történő megfeleléshez szükséges intézkedéseket az annak közlésétől számított két hónapos határidőn belül tegye meg.
- 8 Mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság a 2011. november 28-i levelében megismételte, hogy a Bizottság álláspontja téves, ez utóbbi úgy határozott, hogy benyújtja a jelen keresetet.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

- 9 A Németországi Szövetségi Köztársaság két okból vitatja a jelen kereset elfogadhatóságát, amelyek lényegében egyrészt a kereset benyújtása kapcsán felmerült késedelmek, másrészt pedig a kereset tárgyának módosításán alapulnak.

A kereset benyújtása kapcsán felmerült késedelemről

– A felek érvei

- 10 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottságnak már nem volt joga kereset benyújtására, mivel az írásbeli szakaszt követően ezen intézmény túlságosan sokat késlekedett a kereset benyújtásával. Ezzel joggal való visszaélést követett el, mivel semmiféle objektív indok nem igazolta a megállapított késedelmet. E várakozási idő alatt a Bizottság semmiféle erőfeszítést nem tett az e tagállammal szemben megindult eljárás egyezség útján történő rendezésére.
- 11 Ezenkívül figyelemmel kell lenni a jogbiztonság és a jóhiszemű együttműködés elvére. Ahogyan a tagállamok kötelesek együttműködni a Bizottsággal, hogy megszüntessék a Szerződés tekintetében fennálló, a Bíróság által megállapított kötelezettségszegést, a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtását megelőzően a Bizottságnak is együtt kell működnie az érintett tagállammal, keresnie kell a kereset alternatíváit, és értesítenie kell a tagállamot cselekményei előrehaladásáról. Nem csupán a tagállamok a jóhiszemű együttműködés elvének címzettjei, hanem a Bizottság is.
- 12 A Bizottság arra hivatkozik, hogy az EUMSZ 258. cikkben meghatározott szabályok anélkül alkalmazandók, hogy a Bizottság köteles lenne valamely meghatározott határidő betartására. Ezenkívül ezen intézmény álláspontja szerint azon megfontolások, amelyek meghatározzák a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtásának időpontját, nem befolyásolhatják e kereset elfogadhatóságát.

- 13 Csak az a helyzet kifogásolható, amelyben a pert megelőző eljárás túl hosszú időtartama megnehezíti az érintett tagállam számára a Bizottság érveinek cáfolatát oly módon, hogy azzal nem tartják tiszteletben a védelemhez való jogot. A Németországi Szövetségi Köztársaság azonban soha nem hivatkozott ilyen helyzet fennállására, és erre vonatkozóan semmiféle bizonyíték nem hozható fel.

– A Bíróság álláspontja

- 14 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottság feladata a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtása időpontjának megválasztása. Az e döntést meghatározó megfontolások a kereset elfogadhatóságára nem lehetnek kihatással. Az EUMSZ 258. cikkben meghatározott szabályok anélkül alkalmazandók, hogy a Bizottság köteles lenne valamely meghatározott határidő betartására, azon feltételezés sérelme nélkül, hogy az e rendelkezésben előírt pert megelőző eljárás túlzott hosszúsága az érintett tagállam számára megnehezítheti a Bizottság érveinek cáfolatát, és ezzel sértheti a tagállamnak a védelemhez való jogát. Az ilyen túlzott időtartam hatásának bizonyítása az érintett tagállam feladata (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Litvánia ítélet, C-350/08, EU:C:2010:642, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 15 Amint arra a Bizottság hivatkozik, a Németországi Szövetségi Köztársaság nem hivatkozott ilyen helyzet fennállására. Ennélfogva az e tagállam által hivatkozott elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

A kereset tárgyának módosításáról

– A felek érvei

- 16 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság sem a pert megelőző eljárás során, sem pedig a keresetlevelében nem hivatkozott a válaszában felhozott azon érvre, amely a pótló eszközökből származó nyereségnek a pótló eszközök amortizálhatósága esetén való adóztatására vonatkozik. E tagállam szerint ezt a körülményt a jogvita tárgya megváltoztatásának kell tekinteni, ami a kereset teljes egészében való elfogadhatatlanságát vonja maga után.
- 17 A Bizottság a tárgyaláson erre adott válaszában előadta, hogy a kereset elfogadható. A keresetből világosan kitűnik, hogy az EStG 6b. §-át a határokon átnyúló helyzetekre szintén alkalmazni kell. Kétségtelen, hogy a nem amortizálható pótló eszközök tekintetében megengedettektől eltérően az amortizálható pótló eszközök esetében a pótló eszközök értékesítése során keletkező nyereség adóztatását csak a pótló eszközök értékcsökkenési leírásánál alacsonyabb összegnek megfelelő mértékben halasztják el teljes egészében ez utóbbi eszközök visszerthes értékesítéséig. Ez nem változtat azon, hogy a pótló eszköz értékesítése során keletkező nyereség adóztatását mindkét helyzetben elhalasztják. Ez utóbbi helyzetek csak a halasztás mértékében térnek el egymástól. A nem amortizálható pótló eszközöket illetően, ez a halasztás ezen eszköz értékesítéséig meghosszabbodik, míg az amortizálható pótló eszközök tekintetében annak időtartama rövidebb lehet. Ami ez utóbbi eszköztípust illeti, a Németországi Szövetségi Köztársaság a német szabályozás által előírt amortizációs szabályok alapján követelheti az adó részletekben történő megfizetését.

– A Bíróság álláspontja

- 18 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy sem az indokolással ellátott vélemény, sem az e vélemény közlését megelőző eljárás szabályossága nem vitatott.
- 19 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtott, kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset tárgyát a Bizottság indokolással ellátott véleményének tartalma határozza meg, így a keresetet ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint e

véleményt. Ez a követelmény mindazonáltal nem terjedhet odáig, hogy minden esetben teljesen azonosan kelljen kifejteni az indokolással ellátott vélemény rendelkező részében megjelölt kifogásokat és a keresetlevélben foglalt kérelmeket, amennyiben a Bizottság az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát nem terjeszti ki, vagy nem változtatja meg. A Bizottság többek között a keresetlevelében részletesen is kifejtheti eredeti kifogásait, feltéve hogy a jogvita tárgyát nem módosítja (lásd: Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-281/11, EU:C:2013:855, 87. és 88. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 20 A jelen ügyben a Bizottság mind a pert megelőző eljárás, mint pedig a Bíróság előtti eljárás során világosan jelezte, hogy azt rótta fel a Németországi Szövetségi Köztársasággal szemben, hogy az EStg 6b. §-ában előírt rendszer elfogadásával és hatályban tartásával megsértette az EUMSZ 49. cikkből és az EGT-Megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.
- 21 E rendszer alkalmazása lényegében azzal a következménnyel jár, hogy az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező pótló eszközök átruházásából származó nyereség után fizetendő adó beszedését elhalasztják, feltéve hogy e nyereséget pótló eszközök beszerzésére vagy létrehozására forgatják vissza. Azonban ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen ezen adókedvezményre, a pótló eszközöknek olyan állandó telephely vagyonának részét kell képezniük, amely szintén Németország területén található, míg az említett kedvezményt ezzel szemben megtagadják, amennyiben ezen eszközök olyan telephely vagyonának részét képezik, amely az Unió vagy az Európai Gazdasági Közösség valamely másik tagállamában található. A Bizottság álláspontja szerint ez az eltérő bánásmód képezi a letelepedés szabadságának felrótt megsértését.
- 22 A válaszában a Bizottság az elért nyereség adóztatásának a német szabályozás által előírt amortizációs szabályok alapján való elhalasztása kapcsán lefolytatott vizsgálata keretében – válaszul a Németországi Szövetségi Köztársaság azon kifogására, amely szerint ezen intézmény tévedett annak megállapításakor, hogy a pótló eszközök értékesítéséből származó nyereség adóztatását minden esetben elhalasztják a pótló eszköz átruházásáig – az amortizálható pótló eszközöket illetően csupán a részletek kifejtésével pontosította a felrótt kötelezettségszegésre vonatkozó megállapítások alátámasztása tekintetében hivatkozott azon érveket, amelyeket általánosabb jelleggel már a pert megelőző eljárásban, illetve a keresetlevélben is előadott.
- 23 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az a körülmény, miszerint a pótló eszköz átruházásából származó nyereség adóztatásának időpontja az említett szabályozás szerint a pótló eszköz amortizálható vagy nem amortizálható jellegétől függ, nem módosítja a jogvita tárgyát. Ugyanis a pótló eszköz átruházásából származó nyereség után fizetendő adó beszedését mindkét hivatkozott esetben elhalasztják, függetlenül a pótló eszköz amortizálható vagy nem amortizálható jellegétől, mivel a szóban forgó két helyzet csak e halasztás mértékében különbözik egymástól. Ami a nem amortizálható pótló eszközöket illeti, ez a halasztás ezen eszközök értékesítéséig meghosszabbodhat, míg az amortizálható pótló eszközöket illetően az említett halasztás rövidebb időtartamú lehet. Ez a kedvezmény azonban mindkét esetben csak azon pótló eszközök beszerzése céljából megvalósított tőke-visszaforgatás tekintetében biztosított, amelyek az adóalany Németország területén található állandó telephelyének vagyonába tartoznak.
- 24 Ennélfogva önmagában az a körülmény, hogy a Bizottság a pert megelőző eljárásban és a keresetlevélben a pótló eszközök átruházásából származó nyereség adóztatásának időpontja tekintetében kizárólag a pótló eszközök átruházására hivatkozott, nem tekinthető úgy, mint amely új jogalap fennállására utal, amelyből az következne, hogy a kereset terjedelme kizárólag a nem amortizálható pótló eszközökre korlátozódik.
- 25 Ebből következően meg kell állapítani, hogy a Bizottság által hivatkozott kifogás a pert megelőző és a peres eljárás során nem változott.
- 26 A fenti megfontolásokból következően meg kell állapítani, hogy a Bizottság keresete elfogadható.

Az ügy érdeméről

A felek érvei

- 27 A Bizottság előadja, hogy az EStG 6b. §-a ellentétes az EUM-Szerződés és az EGT-Megállapodás letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel.
- 28 E cikk szerint a jogalany, a Bizottság álláspontja szerint, jogosult a Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező egyes tárgyi eszközök átruházásából származó nyereséget egyes pótló eszközökre vonatkoztatottan átvinni, anélkül hogy azt megadóztatná, feltéve hogy e nyereséget pótló eszközök beszerzésére vagy létrehozására forgatják vissza. E nyereség adóztatásának ilyen elhalasztása azonban az EStG 6b. cikke (4) bekezdésének 3. pontja szerint csak akkor lehetséges, ha az említett pótló eszközök az adóalany e területen található állandó telephelye vagyonának részét képezik. Ha ugyanezek a pótló eszközök az említett területen kívül található állandó telephely vagyonának részét képezik, a pótló eszköz átruházásából származó nyereséget a Bizottság álláspontja szerint azonnal adóztatják.
- 29 Következésképpen a gazdasági szereplők figyelembe vehetik azt a körülményt, hogy a Németország területén kívüli tőke-visszaforgatás adózás szempontjából kevésbé előnyös, mint az e területen belül megvalósított tőke-visszaforgatás. Ez az eltérő bánásmód visszatárhathatja a Németország területén letelepedett társaságokat attól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő, az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamában található állandó telephely útján gyakorolják tevékenységüket.
- 30 Ilyen eltérő bánásmód nem igazolható a helyzetek közötti objektív különbséggel. A Bizottság előadja, hogy amennyiben azon állandó telephely, ahol a tőke-visszaforgatás megvalósul, a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő, az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamában található, ebből a körülményből kizárólag arra lehet következtetni, hogy az érintett gazdasági szereplő élt a letelepedés szabadságával.
- 31 Az adóztatás területiségére alapított igazolás nem lehet megalapozott. A jelen ügy tárgya a pótló eszközök átruházása során Németország területén keletkezett nyereség. Márpedig a Németországi Szövetségi Köztársaság vitathatatlanul jogosult arra, hogy e nyereséget megadóztassa. Másrészt e jogot ténylegesen gyakorolják e nyereség azonnali adóztatásával abban az esetben, ha a tőke-visszaforgatás Németország területén kívül valósul meg. Ebben az összefüggésben nem releváns azon adójogi bánásmód, amelyet a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján az állandó telephelyekre kell alkalmazni.
- 32 Az, hogy ennek következményeként a Németországi Szövetségi Köztársaságnak az ilyen nyereség után fizetendő adó esedékességét abban az esetben is későbbi időpontra kell tolnia, ha a tőke-visszaforgatás Németország területén kívül valósul meg, ahogyan az a belföldön megvalósult tőke-visszaforgatás tekintetében is történik, semmilyen formában nem módosítja az e nyereségre vonatkozó adóztatási joghatóság megosztását.
- 33 A nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével való igazolást illetően, annak csak akkor lehet helyt adni, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a szóban forgó adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között. Márpedig a pótló eszközök átruházásából származó nyereség adóztatása önmagában nem a pótló eszköz átruházásából származó nyereség adóztatása elhalasztásának az ellentételezése. Ezen adókedvezmény, vagyis ez utóbbi nyereség adóztatása elhalasztásának ellentételezését az ugyanezen eszköz átruházásából származó nyereség későbbi időpontban történő adóztatása, nem pedig a pótló eszközök átruházásából származó elkülönülő nyereség adóztatása testesíti meg.

- 34 A szerkezetátalakítás és a tőke-visszaforgatás elősegítésére irányuló szándék szintén nem minősül jogos célnak. Ezenkívül nincs jelentősége annak, hogy az ilyen általános és gazdasági jellegű cél egyedi esetben minősülhet-e közérdeken alapuló nyomós oknak. Mindenesetre a Németországi Szövetségi Köztársaság nem állította vagy bizonyította, hogy ez a cél ne lenne elérhető anélkül, hogy a szóban forgó határon átnyúló tőke-visszaforgatást hátrányosan megkülönböztetné.
- 35 Az elfogadott jogi konstrukció sem minősül önmagában igazolásnak. Ugyanez érvényes a nemzeti gazdasági fejlődés céljaira is. Önmagában az a körülmény, hogy valamely adókedvezményt nem ugyanolyan módszerek szerint biztosítják a határon átnyúló és a tisztán belső helyzetekben, semmilyen módon nem igazolja e helyzetek eltérő kezelését.
- 36 Ami a szóban forgó intézkedés arányosságának kérdését illeti, a Bizottság úgy véli, hogy releváns igazolás hiányában ez a kérdés nem merül fel.
- 37 Mindazonáltal, ami az adóalany által viselt adminisztratív terheket illeti, a Bíróság a National Grid Indus ítéletben (C-371/10, EU:C:2011:785) arra a megállapításra jutott, hogy e jogalany számára fennáll az adó azonnali vagy halasztott megfizetése közötti választás joga. Így a szóban forgó nyereség azonnali megadóztatása nem lehet arányos.
- 38 A Németországi Szövetségi Köztársaság elsődlegesen úgy ítéli meg, hogy a kereset nem megalapozott. Úgy véli, hogy a valamely másik tagállamban található állandó telephely helyzete nem hasonlítható össze objektív módon valamely Németország területén található állandó telephely helyzetével. Másodlagosan, e tagállam arra hivatkozik, hogy még ha meg is kell állapítani valamely korlátozás fennállását, az mindenesetre igazolható az adóztatás területiségének elvére vagy a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított közérdeken alapuló nyomós okkal.
- 39 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy a szóban forgó jogszabályban előírt adószabályozás nem jár olyan jellegű elrettentő hatással, amely visszatartaná az adóalanyokat attól, hogy más tagállamban létesítsenek állandó telephelyet, vagy ilyen telephelyen keresztül gyakorolják tevékenységüket. Az a körülmény, hogy a Németország területén kívül található állandó telephelyek vagyonának részét képező tárgyi eszközöket nem lehet anélkül átruházni, hogy az e beruházás során keletkező nyereséget meg ne adóztatnák, önmagában nincs közvetlen hatással a más tagállamokban található állandó telephelyek tevékenységére.
- 40 Az EStG 6b. §-ában kitűzött cél a vállalkozások likviditási helyzetének javítására és a magában a vállalkozásban megvalósított tőke-visszaforgatás támogatása révén történő szerkezetátalakítás elősegítésére irányul. Az ilyen beruházások szükségesek ahhoz, hogy termelése visszaállhasson a korábbi szintre, mindeközben pedig szembenézzen a termelési eszközök elhasználódásával és a technikai fejlődéssel. A pótolts eszközök átruházása során keletkező nyereség azonnali adóztatásáról való lemondás lehetővé teszi az érintett vállalkozások számára, hogy gazdasági szempontból alkalmazkodjanak a termelési és értékesítési technológiákhoz kapcsolódó szerkezeti változásokhoz vagy a regionális jellegű változásokhoz. E nyereség visszaforgatása elősegíti a nagyobb társasági szerkezetátalakításokat, továbbá elkerüli az érintett eszköz átruházása során keletkező nyereség adóztatását, amely nyereség összege különösen magas lehet.
- 41 Az EStG 6b. §-ában előírt adószabályozás eredményeképpen a pótolts és a pótló eszközre úgy kell tekinteni, mint amelyek egyetlen eszközt alkotnak, mivel e két termelési eszköz gazdasági értelemben Németország területén keletkezett bevételt. Ezen eredményt adózási szempontból annak köszönhetően érik el, hogy a pótolts eszköz egyenértékűnek minősül a pótló eszközzel. A pótolts eszköz átruházása során keletkező nyereséget az érintett vállalkozás mérlegében a pótló eszközre vonatkoztatva elhatárolják. A pótolts eszközt az említett mérlegben úgy tekintik, mint amely folyamatosan a vállalkozás működő tőkéjének részét képezte. Ez a fikció, amely szerint a pótolts eszköz megszakítás

nélkül e tőke részét képezi, technikai szempontból csak abban az esetben elfogadható, ha a pótló eszköz ugyanezen adóalany vagyónának részét képezi, és ezen adóalany maga is a német hatóságok adóztatási joghatósága alá tartozik.

- 42 Márpedig a Németországi Szövetségi Köztársaság által aláírt, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények kikötései értelmében az állandó telephely önálló adóalanynak minősül. Így a pótló eszköz nem ugyanazon adóalany kezében, hanem olyan egymástól eltérő adóalanyok birtokában van, amelyek adóztatására eltérő tagállamokban kerül sor. Ebből következően a szóban forgó szabályozásban előírt adókedvezmény, amelynek lényege annak lehetővé tétele, hogy valamely ugyanazon adóalanyhoz tartozó befektetési eszközt adózás szempontjából semleges módon lecseréljenek, jellegénél fogva ilyen körülmények között nem nyújtható. A Németországi Szövetségi Köztársaságnak nem áll rendelkezésére más olyan eljárás, amely jogi vagy gyakorlati szempontból lehetővé tenné számára e sajátos típusú adókedvezmény határokön átnyúló helyzetekben való nyújtását, mivel a Németország területén kívül található állandó telephelyek gazdasági eszközei nem tartoznak az adóztatási joghatósága alá.
- 43 Az elfogadott sajátos eljárást nem önkényes módon választották ki annak érdekében, hogy eleve kizárják a határokön átnyúló helyzeteket. Az inkább az egyetlen olyan eljárásnak minősül, amely lehetővé teszi, hogy szakmai és politikai értelemben védhető módon nyújthassanak adókedvezményt a vállalkozások által végrehajtott tőke-visszaforgatásra.
- 44 A Németországi Szövetségi Köztársaság álláspontja szerint a Bizottság a beruházásokat és a szerkezetátalakítást ösztönző, határokön átnyúló helyzetekre alkalmazandó olyan speciális rendszert kíván létrehozni, amely nem alkalmazandó a tisztán belföldi társaságokra. Mivel a német jog nem ír elő általános jelleggel ilyen rendszert a tisztán belső helyzetekre, az uniós jog jelenlegi formájában nem követelheti meg a nyereség adóztatásának elhalasztására vonatkozó sajátos eljárási szabály bevezetését. Az uniós szintű adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok az adózás területén bizonyos autonómiával rendelkeznek. Egyáltalán nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszeréhez igazítani annak biztosítása érdekében, hogy valamely adott tagállamban letelepedett társaság e tagállamban ugyanúgy kerüljön adóztatásra, mint valamely másik tagállamban letelepedett társaság. Az adóztatás területén fennálló ezen autonómiából továbbá az következik, hogy a tagállamok szabadon meghatározhatják a nemzeti társaságok területükön kívül működő telephelyeinek különböző formáira alkalmazandó feltételeket és adószintet, feltéve hogy e telephelyek a hasonló belföldi telephelyek számára fenntartotthoz képest nem részesülnek kedvezőtlenebb elbánásban.
- 45 Az EStG 6b. §-ában előírt adószabályozást mindenesetre igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségességére alapított közérdeken alapuló nyomós ok. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján a Németországi Szövetségi Köztársaság az adózás területén nem rendelkezik semmiféle jogkörrel a pótló eszközök tekintetében, ennél fogva pedig nem határozhatja meg ezen eszközök tekintetében az értékcsökkenés összegét, és nem szedheti be az ezen eszközök átruházásából származó adót sem. Ennél fogva technikai értelemben az EStG 6b. §-ában előírt rendszer olyan pótló eszközökre való alkalmazása, amelyek Németország területén kívül található állandó telephelyhez tartoznak, nem lehetséges. Olyan eljárás sem létezik, amely jogilag vagy a gyakorlatban lehetővé tenné e sajátos típusú adókedvezmény határokön átnyúló helyzetekben való nyújtását.
- 46 A nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított közérdeken alapuló nyomós ok szintén igazolja ezen adószabályozást. Közvetlen kapcsolat áll fenn a szóban forgó adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között. A pótló eszköz átruházásából származó nyereség pótló eszközre vonatkoztatott elhatárolása a gyakorlatban olyan fikciónak minősül, amely szerint a pótló eszköz folyamatosan a vállalkozás működő tőkéjének részét képezte. Gazdasági szempontból a pótló eszköz átruházásából származó nyereség, illetve a pótló eszköz átruházásából származó nyereség egyazon nyereségnek minősül, oly módon, hogy az ez utóbbi eszközre eső nyereség megadóztatása elválaszthatatlan a pótló eszközre eső

nyereség megadóztatásától. A pótló eszközök adóztatására vonatkozó szabályok tehát szerves részét képezik a szóban forgó adókedvezménynek. A kedvező adójogi bánásmód, amelynek tárgya tehát a pótoltt eszközök átruházásából származó nyereség, szintén szorosan kapcsolódik a pótló eszközök révén Németország területén elért bevétel adóztatásához.

- 47 Az említett adószabályozást végül az azon politikai szándéokra alapított közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, amely a termelési eszközök megőrzése vagy modernizálása céljából és a termelés folyamatosságának biztosítása, valamint a foglalkoztatás fenntartása érdekében ösztönzi a vállalatban belüli tőke-visszaforgatást. Ez a cél, amely a vállalatban belüli tőke-visszaforgatás támogatására irányul annak érdekében, hogy az átruházott eszközökhöz kapcsolódóan új befektetési eszközt szerezzenek be, csak abban az esetben valósítható meg, ha ezen új eszköz adóztatása szintén a német adóhatóságok joghatósága alá tartozik.
- 48 Ami a szóban forgó intézkedés arányosságát illeti, a Németországi Szövetségi Köztársaság elsősorban azt állítja, hogy ha az uniós jog szempontjából nem áll fenn semmiféle hátrányos megkülönböztetés, vagy ha az ilyen hátrányos megkülönböztetést közérdeken alapuló kényszerítő okok igazolják, a kevésbé korlátozó rendelkezéseket nem kell megvizsgálni.
- 49 Másodlagosan a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy véli, hogy arányos az EStG 6b. §-ában előírt intézkedés, amelynek alkalmazása a Németország területén található állandó telephelyek vagyonának részét képező pótló eszközökre korlátozódik.
- 50 E tagállam szerint nehézséget okozna számára, hogy olyan másik hasonlóképpen alkalmas intézkedést találjon, amely minden határon átnyúló helyzetekre alkalmazható. Ezen esetleges intézkedések nem lennének kevésbé korlátozók, mivel aránytalan adminisztrációs terhekkal járnának mind az adóhatóságok, mint pedig az adóalany számára.
- 51 A szóban forgó nyereség adóztatásának a határon átnyúló helyzetekre alkalmazandó elhalasztása nemkívánatos következményekkel járna. Ezen adókedvezménynek az e helyzetekre való kiterjesztése közvetlenül a tárgyi eszközök és termelőlétesítmények Németország területéről való elvándorlását eredményezhetné. Márpedig a tagállam álláspontja szerint nem követelhető meg, hogy a tőke-visszaforgatás élénkítése révén ösztönözzék a termelés áthelyezését.

A Bíróság álláspontja

- 52 A Bizottság lényegében azt rója fel a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, hogy az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező tárgyi eszközök visszaterhes átruházása során elért nyereséggel szemben, amennyiben e nyereséget egyes újonnan beszerzett vagy előállított, az Unió vagy az EGT más tagállamában található állandó telephely vagyonát képező pótló eszközökbe forgatták vissza, a Németország területén megvalósult hasonló tőke-visszaforgatásokhoz képest kedvezőtlen bánásmódot tanúsított.
- 53 A Bizottság azt állítja, hogy ez az eltérő bánásmód alkalmas a letelepedés szabadságának korlátozására, és sérti az EUMSZ 49. cikket, valamint az EGT-Megállapodás 31. cikkét.

– Az EUMSZ 49. cikkben előírt letelepedés szabadságának megsértéséről

- 54 Az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedés szabadsága korlátozásainak megszüntetését. E szabadság magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 55 Az említett szabadság továbbá a társasági tevékenységek valamely tagállam területéről valamely másik tagállamba helyezése is alkalmazandó (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 28. pont).
- 56 Még ha az EUM-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 a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen. A letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 57 A jelen ügyben az EStG 6b. §-ában előírt adószabályozás azzal a következménnyel jár, hogy az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező tárgyi eszközök visszterhes átruházása során elért nyereség után fizetendő adó beszedésének elhalasztására vonatkozó kedvezményt annak a feltételnek rendelik alá, hogy e nyereséget az ugyanezen a területen található ilyen telephely vagyonának részét képező pótló eszközök beszerzésére forgatják vissza. A másik tagállam területén található állandó telephely vagyonának részét képező pótló eszközök beszerzése érdekében történő hasonló tőke-visszaforgatás ezzel szemben e nyereség azonnali adóztatásával jár.
- 58 Meg kell állapítani, hogy a szóban forgó nyereség megadóztatásának elhalasztása tekintetében fennáll ezen eltérő bánásmód hátrányosan befolyásolhatja azon társaság likviditását, amely e nyereséget a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő másik tagállam területén található állandó telephelynek szánt pótló eszköz beszerzése érdekében vissza kívánja forgatni, azon adóalanyhoz képest, amely hasonló tőke-visszaforgatást valósít meg valamely Németország területén található állandó telephelye tekintetében.
- 59 Ez az eltérő bánásmód legalábbis kevésbé vonzóvá teheti a Németország területén kívül végrehajtott tőke-visszaforgatást a Németország területén belül megvalósított tőke-visszaforgatásokhoz képest. Ebből következően e bánásmód alkalmas arra, ahogyan azt a Bizottság állítja, hogy visszatartsa a Németország területén letelepedett adóalanyokat attól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő másik tagállam területén található állandó telephely útján gyakorolják tevékenységüket.
- 60 Ez az eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis figyelemmel valamely tagállam azon szabályozására, amely az e tagállam területén keletkező nyereség megadóztatására irányul, azon adóalany helyzete, amely e nyereséget valamely másik tagállam területén található állandó telephelynek szánt pótló eszköz beszerzése érdekében vissza kívánja forgatni, azon nyereség megadóztatását illetően, amely e tőke-visszaforgatást megelőzően az első tagállamban keletkezett, hasonló azon adóalany helyzetéhez, amely e nyereséget az e tagállam területén található állandó telephelynek szánt pótló eszköz beszerzése érdekében forgatja vissza.
- 61 Ebből következően azáltal, hogy az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező tárgyi eszközök visszterhes átruházása során elért nyereség utáni adóztatás elhalasztására vonatkozó kedvezményt arra az esetre tartják fenn, ha e nyereséget az adóalany ugyanezen a területen található állandó telephelye vagyonának részét képező pótló eszközök beszerzése érdekében forgatják vissza, az EStG 6b. §-ában előírt adószabályozás a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül.
- 62 Azonban meg kell határozni, hogy az uniós jog által elismert közérdeken alapuló nyomós indokok objektív módon igazolhatják-e ezt a korlátozást.
- 63 Az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a letelepedés szabadságát csak akkor korlátozhatja valamely nemzeti szabályozás, ha a szóban forgó korlátozást közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Ebben az esetben továbbá az is szükséges, hogy e korlátozás alkalmas legyen a szóban forgó cél

megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd: DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 64 Ami először is egyfelől az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolást illeti, egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy ez az igazolás a Bíróság által elfogadott jogos célnak minősül, illetve hogy másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedés hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 65 A National Grid Indus ítéletben (C-371/10, EU:C:2011:785) a Bíróság egy nemzeti szabályozás kapcsán, amely szerint a nemzeti jog alá tartozó társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése az áthelyezett vagyron rejtett értéknövekedésének azonnali megadóztatásához vezet, míg ezen értéknövekedés nemzeti szinten csak akkor válik adókötelessé, ha ténylegesen realizálják ezen értéknövekedést, úgy ítélte meg, hogy az ilyen áthelyezés nem jelentheti azt, hogy a származási tagállamnak le kell mondania az említett áthelyezést megelőzően az adóztatási joghatósága alá tartozó értéknövekedés megadóztatásához való jogáról. Így a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok a területi adóztatás elvének megfelelően az említett áthelyezés időpontjában jogosultak a területükön realizálódott rejtett értéknövekedés megadóztatására. Az ilyen intézkedés ugyanis az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélytessenek a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzésével kapcsolatos indokokkal (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 66 A Bíróság szintén kimondta, hogy arányos, ha a tagállam az adóztatási joghatósága gyakorlásának megőrzése érdekében megállapítja a területén abban az időpontban – a jelen esetben a társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezésekor – keletkezett rejtett értéknövekedés után esedékes adót, amikor az érintett társaságra vonatkozó adóztatási joghatósága megszűnik (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 52. pont).
- 67 Ezzel szemben a Bíróság aránytalannak minősítette az olyan tagállami szabályozást, amely a valamely társaság tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba való áthelyezése esetére az adóztatási joghatósága alatt keletkezett rejtett értéknövekedés után fizetendő adó azonnali beszedését írja elő, mivel léteznek olyan intézkedések, amelyek az ezen adó azonnali beszedéséhez képest kevésbé sértik a letelepedés szabadságát. A Bíróság e tekintetben úgy ítélte meg, hogy választási lehetőséget kell biztosítani az adóalany számára egyrészt ezen adó azonnali megfizetése, másrészt pedig az említett adó összegének adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerinti kamatokkal növelt halasztott megfizetése között (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. és 85. pont; DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 68 A jelen ügyben hangsúlyozni kell, hogy annak tárgya a pótoltt eszköz átruházásából származó azon nyereség adóztatása, amely a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága alatt keletkezett. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem vitatja e tagállam e nyereség adóztatására irányuló jogát.
- 69 Így, a jelen ítélet 65. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága alá tartozó nyereségnek a valamely adóalany másik tagállam területén található állandó telephelye részére szánt pótló eszköz beszerzése érdekében való visszaforgatása nem járhat azzal, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságnak le kell mondania az

e nyereségnek a területén kívülre történő átvitelét megelőzően az adóztatási joghatósága alatt keletkezett nyereség megadóztatásához való jogáról, mivel e nyereséget ilyen pótló eszközök beszerzése érdekében forgatták vissza.

- 70 Még ha feltételezzük is, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság a pótló eszközök átruházásából származó nyereségnek az adóalany Németország területén kívül található állandó telephelye vagyonának részét képező pótló eszközök beszerzése érdekében való visszaforgatása miatt nem jogosult e pótló eszközökből származó jövedelem megadóztatására, e tagállam ez alapján nem fosztható meg az azon pótló eszközök átruházásából származó nyereség megadóztatásának jogától, amely az e tőke-visszaforgatást megelőzően a területén az adóztatási joghatósága alatt keletkezett. Másrészt e jogot az ilyen tőke-visszaforgatás esetén az említett nyereség azonnali adóztatása útján gyakorolják.
- 71 A jelen ügyben e tekintetben nem bír jelentőséggel az a körülmény, hogy rejtett vagy realizált nyereségről van szó. E nyereség egyikét vagy másikat illetően annak van ugyanis jelentősége, hogy a tagállamok tisztán belső helyzet keretében megvalósuló hasonló ügyletei a határokon átnyúló ügyletektől eltérően nem eredményeznék e nyereség azonnali adóztatását.
- 72 Jóllehet az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségességéhez kapcsolódó indok igazolhatja e nyereség megadóztatását abban az esetben, ha e nyereséget a pótló eszközöknek az érintett tagállam területén kívül történő beszerzése érdekében forgatják vissza, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely azzal jár, hogy minden olyan esetben előírja az e nyereség után fizetendő adó azonnali beszedését, amikor e nyereséget az érintett tagállam területén kívül forgatják vissza, mindazonáltal – ahogyan a jelen ítélet 67. pontjából következik – meghaladja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségességéhez kapcsolódó cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel léteznek olyan intézkedések, amelyek az azonnali adóztatáshoz képest kevésbé sértik a letelepedés szabadságát.
- 73 Elegendő emlékeztetni arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy választási lehetőséget kell biztosítani az adóalany számára egyrészt a szóban forgó adóztatás elhalasztásával járó adminisztratív terhek viselése, másrészt pedig az adó azonnali beszedése között. Amennyiben az adóalany úgy ítéli meg, hogy e terhek nem túlzott mértékűek, és vállalja azok viselését, az adóhatóság részéről felmerülő terhek sem minősíthetők túlzott mértékűnek (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, EU:C:2011:785, 77. pont).
- 74 A nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége, amit a Bíróság közérdeken alapuló nyomós oknak minősített, szintén igazolhatja a szóban forgó korlátozást. Az ilyen igazoláson alapuló érvnek azonban kizárólag akkor lehet helyt adni, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (Bizottság kontra Portugália ítélet, C-345/05, EU:C:2006:685, 29. pont; Bizottság kontra Svédország ítélet, C-104/06, EU:C:2007:40, 26. pont).
- 75 A jelen ügyben azonban hiányzik az ilyen közvetlen összefüggés. Amint azt a Bizottság kifejtette, a szóban forgó adókedvezményt, vagyis a pótló eszköz átruházásából származó nyereség megadóztatása elhalasztását, az ezen adókedvezmény nyújtására elfogadott eljárás ellenére, az ugyanezen eszköz átruházásából származó nyereség későbbi időpontban történő adóztatása, nem pedig a pótló eszközök átruházásából származó elkülönülő nyereség adóztatása ellentételezi.
- 76 Ami végül a szóban forgó nemzeti szabályozás által elérni kívánt célt, vagyis a vállalkozáson belüli beruházások és a vállalkozás szerkezetátalakítására irányuló szándékot illeti, amelynek célja a vállalkozás folyamatosságának biztosítása, valamint a foglalkoztatás fenntartása Németország területén, továbbá feltételezve, hogy e megfontolások bizonyos körülmények között és bizonyos feltételek mellett a természetes vagy jogi személyek részére adókedvezményt biztosító nemzeti szabályozás elfogadható

igazolását képezhetik (lásd ebben az értelemben: Geurts és Vogten ítélet, C-464/05, EU:C:2007:631, 26. pont), nem tűnik úgy, hogy ez a cél csak úgy érhető el, ha a pótló eszköz szintén a német hatóságok adóztatási joghatósága alá tartozik.

- 77 Az említett célt az érintett tagállam területén történő tőke-visszaforgatás követelményének előírása nélkül is követhető. E cél ugyanis ugyanúgy elérhető lenne abban az esetben, ha az adóalany a pótló eszköz átruházásából származó nyereség visszaforgatása mellett döntene azzal a céllal, hogy Németország helyett egy másik tagállam területén található állandó telephely vagyონának részét képező pótló eszközt szerezzen be. A tagállam területén kívül található állandó telephely adójogi értelemben vett, az egyezményes adójog alapján történő minősítése, illetve az e jog alapján a pótló eszközökre alkalmazott adóügyi elbírálás ellenére, a pótló eszköz mindazonáltal az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódik, ebből következően elősegíti a vállalkozáson belüli beruházást, valamint e vállalkozás szerkezetátalakítását, és ily módon biztosíthatja e gazdasági tevékenység folytonosságát (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Portugália ítélet, C-345/05, EU:C:2006:685, 31–33. és 35. pont).
- 78 Ebben az összefüggésben önmagában az a körülmény, hogy a tagállam területén kívül történő tőke-visszaforgatás esetén a pótló eszköz révén keletkezett jövedelem valamely másik tagállam adóztatási joghatósága alá tartozhat, nem bír jelentőséggel. E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően egy olyan tisztán gazdasági jellegű célkitűzés, mint a nemzeti adóbevételek növelése vagy a kiadások csökkentése, nem minősülhet olyan nyomós közérdeken alapuló oknak, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított valamely alapvető szabadság korlátozását (lásd: Verkooijen-ítélet, C-35/98, EU:C:2000:294, 48. és 59. pont; DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 50. pont).
- 79 Ebből következően meg kell állapítani, hogy a Bizottság által hivatkozott, az EUMSZ 49. cikk megsértésén alapuló kifogás megalapozott.

– Az EGT-Megállapodás 31. cikkének megsértéséről

- 80 Az EGT-Megállapodás 31. cikkében szereplő, a letelepedés szabadságának korlátozását tiltó szabályok azonosak az EUMSZ 49. cikkben előírt szabályokkal. A Bíróság így pontosította, hogy a vizsgált területen az EGT-Megállapodásban rögzített szabályokat és az EUM-Szerződésben előírt szabályokat azonosan kell értelmezni (Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 81 Mindazonáltal az alapvető szabadságok Unión belüli korlátozására vonatkozó uniós ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében az EGT-Megállapodásban biztosított szabadságokra, mivel ez utóbbiaknak eltérő a jogi háttere (Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 82 A jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság nem jelölte meg azokat az okokat, amelyek alapján a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkben tiltott korlátozására és az igazolhatóságának hiányára vonatkozó megfontolásokat ne lehetne értelemszerűen átültetni az EGT-Megállapodás 31. cikkére. E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság által az EGT-Megállapodás 31. cikkének megsértésére alapított kifogás szintén megalapozott.
- 83 A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta az EStG 6b. §-ában előírt adószabályozást, amely az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyónának részét képező tárgyi eszközök visszterhes átruházása során elért nyereség után fizetendő adó beszedésének elhalasztására vonatkozó kedvezményt attól teszi függővé, hogy e nyereséget az adóalany ugyanezen a területen található állandó telephelye vagyónának részét képező pótló eszközök beszerzésére forgatják vissza – megsértette az EUMSZ 49. cikkből és az EGT-megállapodás 31. cikkből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

- ⁸⁴ A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Németországi Szövetségi Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

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

- 1) **A Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 6b. §-ában előírt adószabályozást, amely az adóalany Németország területén található állandó telephelye vagyonának részét képező tárgyi eszközök visszterhes átruházása során elért nyereség után fizetendő adó beszedésének elhalasztására vonatkozó kedvezményt attól teszi függővé, hogy e nyereséget az adóalany ugyanezen a területen található állandó telephelye vagyonának részét képező pótló eszközök beszerzésére forgatják vissza – megsértette az EUMSZ 49. cikkből és az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások