



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. május 21.\*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — A letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — Korlátozások — A rejtett tőkenyereségre vonatkozó adó részletekben történő beszedése — Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása — Arányosság”

A C-657/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Düsseldorf (Németország) a Bírósághoz 2013. december 12-én érkezett, 2013. december 5-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Verder LabTecGmbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Hilden**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Verder LabTecGmbH & Co. KG képviselőjében O. Kress Steuerberater,
- a Finanzamt Hilden képviselőjében U. Franz, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviselőjében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviselőjében C. Thorning és M. S. Wolff, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében L. Banciella Rodríguez-Miñón, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: német.

- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
  - a holland kormány képviselőjében J. Langer és M. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
  - a svéd kormány képviselőjében U. Persson és A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
  - az Európai Bizottság képviselőjében A. Cordewener és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2015. február 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 49. cikk értelmezése.
- 2 A kérelmet a németországi székhelyű Verder LabTec GmbH & Co. KG (a továbbiakban: Verder LabTec) és a Finanzamt Hilden (a továbbiakban: Finanzamt) között az e társaság eszközeire vonatkozó rejtett tőkenyereségnek, ezen eszközöknek a társaság holland területen található állandó telephelyére való átruházása alkalmával történő megadóztatása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### Jogi háttér

- 3 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a németországi székhellyel rendelkező társaság eszközeinek e társaság nemzeti területen kívüli telephelyére történő átruházásához kapcsolódó rejtett tőkenyereség adóztatására vonatkozó német szabályozás kezdetben a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) ítélkezési gyakorlatán alapult.
- 4 Az utóbbi bíróság az 1969. július 16-i ítéletben megalkotta a „végső kivonás elméletét”. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból lényegében kitűnik, hogy ez az elmélet abból az elvből indul ki, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság, mint valamely társaság letelepedése szerinti állam elveszíti az e társaság eszközére vonatkozó, német területen keletkezett rejtett tőkenyereség megadóztatására vonatkozó jogot, ha ezt az eszközt átruházzák egy másik tagállam területén található állandó telephelyre, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság – az azon állammal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében, amelynek területén az említett állandó telephely található – köteles ezen állandó telephely nyereségét adómentességben részesíteni. Valamely németországi székhellyel rendelkező társaság eszközének egy másik állam területén található állandó telephelyre történő átruházását tehát a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz; a továbbiakban: EStG) 4. §-a (1) bekezdése második mondatának értelmében vett „résztérteken” értékelendő kivonásnak tekintették.
- 5 A Bundesfinanzhof ezen ítélkezési gyakorlata azzal a következménnyel járt, hogy a németországi székhellyel rendelkező társaság vállalati vagyonából kivontnak tekintett eszköz értékét a kivonás időpontjában külön értékelni kellett. Ezen érték és az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbség az átruházás időpontjában jelent meg a mérlegben. Az említett eszközre vonatkozó feltárt rejtett tőkenyereség összegét ekkor hozzáadták e társaság folyó évi nyereségéhez.

- 6 Az említett ítélkezési gyakorlat alapján a német adóhatóság úgy határozott, hogy az ilyen átruházott eszközt az átruházás időpontjában, a szokásos piaci feltételek szerinti áron kell értékelni, azaz azon az áron, amelyben azonos vagy hasonló körülmények között független harmadik személyek állapodnának meg.
- 7 Ez a hatóság arról is határozott, hogy a fent említett ítélkezési gyakorlat hatásait méltányossági intézkedéssel enyhíti, és nem adóztatja az ezen kivonáshoz kapcsolódó nyereség egészét, hanem lehetővé teszi az érintett társaság számára, hogy a nyereség semlegesítése céljából kiegyenlítő tételt képezzen. Ezt a tételt a leírható befektetett eszközök esetében az érintett eszköz fennmaradó hasznos élettartamának megfelelően időarányosan, legkésőbb azonban tíz év elteltével, a nyereséget növelve kellett kivezetni.
- 8 A németországi székhellyel rendelkező társaság által egy másik állam területén található állandó telephelyre történő eszközáttruházásra vonatkozó rejtett tőkenyereség kivonásával kapcsolatos tényállásokat először az európai részvénytársaság bevezetését kísérő adójogi intézkedésekről és további adójogi rendelkezések módosításáról szóló 2006. december 7-i német törvényben szabályozták (BGBl 2006. I., 2782. o., a továbbiakban: SEStEG).
- 9 Az említett törvény célja az volt, hogy egyrészt bizonyos adójogi rendelkezéseket az adójog és a társasági jog területén hatályos uniós jogi rendelkezésekhez igazítson, másrészt hogy következetesen biztosítsa a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási jogait, és lehetővé tegye a rejtett tőkenyereség adóztatását abban az esetben, ha a szóban forgó eszközöket kivonják e tagállam adóztatási joghatósága alól.
- 10 Ennek érdekében a SEStEG-vel egy új, harmadik mondatot illesztettek az EStG 4. §-ának (1) bekezdésébe, amely szerint: „[a] magáncélokra történő eszköz kivonás a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joga kizárásának vagy korlátozásának felel meg a valamely eszköz értékesítéséből vagy használatából származó nyereség tekintetében”. A SEStEG indokolásából kitűnik, hogy e rendelkezésnek az a célja, hogy egyértelművé tegye a hatályos jogot.
- 11 A SEStEG egy 4g. §-t is beillesztett az EStG-be. E § szerint azon esetekben, amelyekben valamely eszköz a SEStEG-vel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata értelmében kivontnak tekintendő azért, mert azt ugyanazon adóalany a Németországi Szövetségi Köztársaságtól különböző valamely másik uniós tagállambeli telephelyéhez helyezték át, az adóalany kérelmére kiegyenlítő tételt kell képezni az eszköz könyv szerinti értéke és szabadpiaci forgalmi értéke közötti különbözetnek megfelelő mértékben. E kiegyenlítő tételt a 4g § (2) bekezdésének első mondatával összhangban a tételképzés gazdasági évében és az azt követő négy gazdasági évben a nyereséget növelve egyötöd részenként kell kivezetni.
- 12 Ezenkívül a SEStEG az EStG 52. §-ába egy (8b) bekezdést illesztett, amely szerint a SEStEG-vel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondatát a 2006-os adóévtől kell alkalmazni.
- 13 A 2008. július 17-i ítéletében, amelyet egy 1995-ös adóévre vonatkozó ügyben hozott, a Bundesfinanzhof feladta a végső kivonás elméletére vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlatát. Ezen ítélkezési gyakorlat elhagyásának indokolásaként ez a bíróság megállapította egyrészt, hogy az EStG – a SEStEG hatálybalépése előtti változatában – nem szolgáltatott megfelelő alapot a korábbi ítélkezési gyakorlathoz. Ebből következően a Bundesfinanzhof azt állapította meg, hogy valamely eszköznek egy németországi székhellyel rendelkező társaság által egy másik állam területén található állandó telephelyre történő átruházása nem minősül eszköz kivonásnak.

- 14 Ez a bíróság másrészt arra alapozta álláspontjának megváltoztatását, hogy nincs szükség arra, hogy egy németországi székhellyel rendelkező társaság valamely eszközének e társaság valamely másik állam területén található állandó telephelyére történő átruházását a nyereség realizálásának tekintsék, mert a német területen keletkezett rejtett tartalékok későbbi adóztatását nem akadályozza, hogy az említett állandó telephely nyeresége mentességet élvez a német adóztatás alól.
- 15 Az ítélezési gyakorlat e megváltozására tekintettel a német jogalkotó az alkalmazás mellőzéséről szóló törvény elfogadása és a SEStEG-vel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondatában foglaltak pontosabb meghatározása mellett döntött.
- 16 A 2010. december 8-i 2010. évi költségvetési törvényben (BGBl. 2010., I., 1768. o.) ez a jogalkotó egyrészt új negyedik mondatot illesztett be a SEStEG-vel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata után, amellyel egyértelművé teszi az említett 4. § (1) bekezdése harmadik mondata alkalmazásának legfontosabb esetét. Ez a negyedik mondat kimondja, hogy „[különösen akkor áll fenn az adóztatási jog valamely eszköz értékesítéséből származó nyereség tekintetében történő kizárása vagy korlátozása, ha egy, addig az adóalany állandó belföldi telephelyéhez tartozó eszközt egy állandó külföldi telephelyhez tartozónak kell tekinteni”.
- 17 Másrészt a SEStEG-vel módosított EStG 52. §-ának (8b) bekezdése egy harmadik és egy negyedik mondatral egészült ki, amelyek értelmében a 2010. évi költségvetési törvénnyel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik és negyedik mondata a 2005-ös adóévre is alkalmazandó.

#### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 18 A Verder LabTec németországi székhellyel rendelkező betéti társaság. 2005 májusától ez a társaság kizárólag a saját szabadalmi, védjegy- és formatervezési mintákhoz fűződő jogainak kezelésével foglalkozott. A 2005. május 25-i szerződéssel e jogokat a Hollandiában található állandó telephelyére ruházta át.
- 19 Egy adóellenőrzés során a Finanzamt megállapította, hogy az említett jogok átruházásának a rejtett tőkenyereségnek az átruházás időpontjában, a szokásos piaci feltételek szerinti értéken történő feltárása mellett kell történnie.
- 20 A Finanzamt mindazonáltal úgy vélte, hogy ezt a rejtett tőkenyereséget – amelynek összegét nem vitatták – nem kell azonnal, a teljes összeg tekintetében megadóztatni. A Finanzamt szerint e nyereség összegét méltányossági okokból egy azonos értékű mérleg alatti tétel útján semlegesíteni kell, e mérleg alatti tételt azután egy tíz éves időszak alatt a nyereséget növelve lineáris elszámolással kell kivezetni.
- 21 Az említett ellenőrzés eredménye alapján a Finanzamt 2009. augusztus 17-én elfogadta a 2005-ös évre vonatkozóan az adóalapok elkülönített és egységes megállapításáról szóló határozatot. A Finanzamt kiszámította a Verder LabTec nyereségét, a realizált nyereséghez hozzáadva a mérleg alatti tétel ezen adóévre eső időarányos kivezetésének értékét – a szóban forgó rejtett tőkenyereség egytizedének megfelelő összegben – és levonva abból az erre vonatkozó iparűzésiadó-céltartalék növelésének megfelelő összeget.
- 22 Az e határozat ellen 2009. augusztus 17-én benyújtott kifogást a Finanzamt a 2011. szeptember 19-i határozatával mint megalapozatlant elutasította.
- 23 A Verder LabTec keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Finanzgericht Düsseldorfhoz, lényegében arra hivatkozva, hogy a szóban forgó adójogi szabályozás sérti a letelepedésnek az EUMSZ 49. cikkben biztosított szabadságát. Ez a társaság úgy véli, hogy az eszközök átruházásához

kapcsolódó, az átruházás időpontjában fennálló rejtett tőkenyereségre vonatkozó adó részletekben történő beszédese aránytalan intézkedésnek minősül. E társaság szerint kevésbé kényszerítő jellegű volna annak a lehetősége, hogy ezt az adót a tőkenyereség realizálásának időpontjában szedjék be.

- 24 A Finanzamt az említett kereset elutasítását kéri. Álláspontja szerint a szóban forgó adórendszer nem ellentétes az uniós jog elveivel, és a letelepedés szabadságának esetleges megsértését közérdeken alapuló kényszerítő okok igazolják. Ezenkívül, álláspontja szerint, a szóban forgó adójogi szabályozás arányos, mivel nem azonnal adóztatják meg a feltárt rejtett tőkenyereség egészét.
- 25 A Finanzgericht Düsseldorf hangsúlyozza, hogy a 2010. évi költségvetési törvénnyel módosított EStG 4. §-a (1) bekezdésének harmadik és negyedik mondata a vitatott adóévre, azaz a 2005-ös adóévre is alkalmazandó.
- 26 E bíróság álláspontja szerint a szóban forgó beszédésekre vonatkozó nemzeti szabályozás ellentétes a letelepedési szabadsággal. Ezenkívül a National Grid Indus ítéletre (C-371/10, EU:C:2011:785) tekintettel úgy véli, hogy ezt a szabályozást nem lehet igazolni, mivel a területi adóztatás elve értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság jogosult megadóztatni a szóban forgó eszköz más tagállamban található állandó telephelyére történő átruházását megelőző időszak során keletkezett rejtett tőkenyereséget. Még ha arányos intézkedésnek lehetne is minősíteni a rejtett tőkenyereség összegének a szóban forgó eszközök átruházásának időpontjában történő meghatározását, az e tőkenyereségre vonatkozó adónak a nyereség realizálása előtti beszédese – az ilyen beszédés öt vagy tíz évre való elosztásától függetlenül – e bíróság szerint nem minősülhet arányos intézkedésnek.
- 27 E körülmények között a Finanzgericht Düsseldorf felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az EUMSZ 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 eszköz kivonás esete áll fenn azzal a következménnyel, hogy a rejtett [tőkenyereség] feltárása révén kivonási nyereség keletkezik, egy további nemzeti szabályozás pedig lehetőséget teremt a kivonási nyereség öt vagy tíz gazdasági évre történő egyenlő arányú elosztására?”

#### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 28 A Verder LabTec úgy érvel, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a hipotetikus jellege miatt elfogadhatatlan, mivel e társaság szerint a szóban forgó adóévre, azaz a 2005-ös évre, nem alkalmazandó a kérdést előterjesztő bíróság által említett, az adó beszédésére vonatkozó öt- illetve tízéves időszak. A Finanzamt és a német kormány álláspontja szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az öt évre elosztott beszédést illetően hipotetikus, mivel a beszédés ötéves időszakra való elosztása a 2005-ös adóévre nem volt alkalmazandó. Az Európai Bizottság szintén úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés hipotetikus, vagy az lehet az öt évre elosztott beszédést illetően. Erre vonatkozóan a Bizottság megjegyzi, hogy – tekintettel arra, hogy a Finanzamt 2011. szeptember 19-i határozata tíz évre elosztott beszédésre vonatkozik – lehetséges, hogy ezt az időszakot a Finanzamt utólag nem változtathatja meg öt évre.
- 29 E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és

jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (Stanley International Betting és Stanleybet Malta ítélet, C-463/13, EU:C:2015:25, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 30 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a 2009. augusztus 17-i adómegállapító határozat – amelynek megtámadása vezetett a Finanzamt 2011. szeptember 19-i határozatához – az adó tíz évre, és nem öt évre elosztott beszédésére vonatkozott. Nyilvánvaló tehát, hogy ezen adó öt évre elosztott beszédésének problémája hipotetikus jellegű. Ennélfogva – amint arra a főtanácsnok az indítvány 18. pontjában rámutatott – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést az e beszédésre vonatkozó részében elfogadhatatlannak kell tekinteni.
- 31 Ebből következően az előterjesztett kérdést úgy kell értelmezni, hogy az arra irányul, hogy a EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adójogi szabályozása, amely az e tagállam területén található társaság eszközeinek az e társaság másik tagállam területén található állandó telephelyére történő átruházása esetén előírja az ezen első tagállam területén keletkezett, ezen eszközökre vonatkozó rejtett tőkenyereség feltárását, adóztatását és az arra vonatkozó adó tíz évre elosztott beszédését.
- 32 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedési szabadság 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 Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 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 (Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 Egyébiránt, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében, a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Ebben a tekintetben a letelepedés szabadságát alkalmazni kell valamely társaság tevékenységének az egyik tagállam területéről egy másik tagállamba helyezése, függetlenül attól, hogy a szóban forgó társaság a létesítő okirat szerinti székhelyét és a tényleges ügyvezetési központját helyezi át ezen állam területén kívülre, vagy az említett területen lévő állandó telephelye vagyoni eszközeit helyezi át egy másik tagállamba (Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Ami az egyik tagállam adóztatási joghatósága keretében egy másik tagállamban található állandó telephelyre átruházott eszközre vonatkozóan keletkezett rejtett tőkenyereség adóztatását illeti, abban az esetben, ha az első tagállam elveszíti a jogot az ezen átruházás során az eszközök révén keletkezett nyereség adóztatására, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából lényegében az tűnik ki, hogy valamely tagállam adójogi szabályozása, amelynek következtében az ilyen átruházás esetén e tőkenyereséget azonnal megadóztatják, jóllehet az ilyen nyereséget a belföldi területen belüli hasonló átruházás esetén nem adóztatják, az első tagállamban letelepedett társaságot visszatarthatja attól, hogy e tagállam

területéről egy másik tagállam területére helyezze át az eszközeit, következésképpen a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 29–31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 37 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás következtében a Németországi Szövetségi Köztársaságtól különböző tagállam területén található állandó telephelyre átruházott eszközökre vonatkozó rejtett tőkenyereséget ezen átruházás alkalmával fel kell tární, és meg kell adóztatni. Márpedig ilyen feltárássra és adóztatásra a nemzeti területen belüli hasonló átruházás során nem kerülne sor, mivel ezt a rejtett tőkenyereséget csak akkor adóztatják, amikor az ténylegesen realizálódik. Ez az eltérő bánásmód likviditási hátrányt okozhat annak a társaságnak, amely az eszközöket egy másik tagállam területén található állandó telephelyre kívánja átruházni. Ily módon az említett – a szóban forgó tőkenyeresség feltárássára és adóztatására vonatkozó – eltérő bánásmód a német jog szerinti társaságokat visszatárhathatja attól, hogy az eszközeiket más tagállamba helyezték át.
- 38 Ez az eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis valamely tagállamnak a területén keletkezett rejtett tőkenyeresség adóztatására irányuló szabályozása szempontjából az eszközöket egy másik tagállamban található állandó telephelyre átruházó társaság helyzete – az első tagállamban az átruházás előtt az átruházott eszközökre vonatkozóan keletkezett tőkenyeresség megadóztatását illetően – hasonló azon társaság helyzetéhez, amely az e tagállam területén található állandó telephelye javára végez hasonló átruházást (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 60. pont).
- 39 Ebből következően az az eltérő bánásmód, amely az alapügyben szóban forgó szabályozás alapján a Németországi Szövetségi Köztársaság területén található társaságot éri abban az esetben, ha az az eszközöket e társaság más tagállam területén található állandó telephelyére ruhazza át, a letelepedési szabadság EUMSZ 49. cikk értelmében vett korlátozásának minősül.
- 40 Meg kell azonban határozni, hogy az uniós jog által elismert közérdeken alapuló nyomós okok objektív módon igazolhatják-e ezt a korlátozást. Ebben az esetben az is szükséges, hogy az ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 41 A német kormány szerint a letelepedés szabadságának korlátozása igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával összefüggő közérdeken alapuló kényszerítő okokkal. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal hangot ad az erre vonatkozó kétségeinek.
- 42 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása a Bíróság által elfogadott jogos célnak minősül, és az Unió által elfogadott egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedés hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 Másrészt a területi adóztatás elvének megfelelően a tagállam a más tagállamban található állandó telephelyre történő eszközátruházás esetén jogosult ezen átruházás időpontjában megadóztatni a területén az említett átruházást megelőzően keletkezett tőkenyereséget. Az ilyen intézkedés ugyanis az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 44 Ennélfogva az alapügyben szóban forgó eszközöknek a Németországi Szövetségi Köztársaságból egy másik tagállamba történő áthelyezése nem jelentheti azt, hogy ezen első tagállamnak le kell mondania azon tőkenyeresség megadóztatásának jogáról, amely ezen eszközöknek a területén kívülre történő áthelyezését megelőzően, az adóztatási joghatósága keretében keletkezett.

- 45 Ezenkívül, mivel a tagállamoknak jogában áll megadóztatni azt a tőkenyereséget, amely akkor keletkezett, amikor a szóban forgó eszközök a területén voltak, a nyereség adóztatásának biztosítása céljából annak tényleges realizálásán kívül más olyan körülményt is meghatározhatnak, amely ilyen adókötelezettséget keletkeztet (DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás az eszközöknek a Németországi Szövetségi Köztársaságtól különböző tagállam területén található olyan állandó telephelyre való átruházásának esetére vonatkozik, amelynek nyeresége az előbbi tagállamban adómentes.
- 47 Ennélfogva az átruházott eszközök tekintetében az ezen átruházás előtt a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága keretében keletkezett rejtett tőkenyeresség feltárásának, valamint megadóztatásának az a célja, hogy biztosítsa az e tagállam adóztatási joghatósága keretében keletkezett, nem realizált tőkenyeresség megadóztatását. Az említett eszközök tekintetében az ezen átruházást követően keletkezett nyereség adóztatása azon másik tagállam feladata, amelynek területén ez az állandó telephely található. Következésképpen az olyan adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, alkalmas az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására.
- 48 Az alapügyben szóban forgó szabályozás arányosságát illetően először is arra kell emlékeztetni, hogy arányosnak minősül, hogy a tagállam az adóztatási joghatósága gyakorlásának védelme érdekében a területén kívülre áthelyezett eszközök esetében e tagállam területén keletkezett tőkenyereségre vonatkozó adót abban az időpontban állapítsa meg, amikor az érintett eszközök tekintetében az adóztatási joghatósága megszűnik, a jelen esetben a szóban forgó eszközök e tagállamon kívülre történő áthelyezésének időpontjában (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-64/11, EU:C:2013:264, 31. pont; DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 Az ilyen adó beszedése tekintetében a Bíróság azt állapította meg, hogy választási lehetőséget kell biztosítani az adóalany számára egyrészt ezen adó összegének azonnali megfizetése, másrészt pedig az említett adónak adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerinti kamatokkal növelt halasztott megfizetése között (Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 Ebben az összefüggésben a Bíróság ezenkívül megállapította, hogy figyelembe kell venni az adóbeszedés elmaradásának veszélyét is, amely egyre nő az idő múlásával, és amelyet figyelembe vehet a szóban forgó tagállam az adótartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó nemzeti szabályozásában (lásd ebben az értelemben: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. pont).
- 51 A jelen esetben tehát az a kérdés merül fel, hogy a szóban forgó adó összegének tíz évre elosztott beszedése arányos intézkedésnek minősülhet-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartására vonatkozó cél megvalósításához.
- 52 Ebben a tekintetben elegendő megállapítani, hogy a Bíróság e cél megvalósításával arányban álló intézkedésnek tekintette a rejtett tőkenyereségre vonatkozó adó öt évre elosztott beszedését az azonnali beszedés helyett (DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 64. pont). A rejtett tőkenyereségre vonatkozó adónak a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló tíz évre elosztott beszedését tehát – amint arra a főtanácsnok az indítványának 72. és 73. pontjában rámutatott – az említett cél elérésével arányban álló intézkedésnek kell tekinteni.
- 53 A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adójogi szabályozása, amely az e tagállam területén található társaság



eszközeinek az e társaság másik tagállam területén található állandó telephelyére történő átruházása esetén előírja az ezen első tagállam területén keletkezett, ezen eszközökre vonatkozó rejtett tőkenyereség feltárását, adóztatását és az e tőkenyereségre vonatkozó adó tíz évre elosztott beszedését.

### **A költségekről**

- <sup>54</sup> Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

**Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adójogi szabályozása, amely az e tagállam területén található társaság eszközeinek az e társaság másik tagállam területén található állandó telephelyére történő átruházása esetén előírja az ezen első tagállam területén keletkezett, ezen eszközökre vonatkozó rejtett tőkenyereség feltárását, adóztatását és az e tőkenyereségre vonatkozó adó tíz évre elosztott beszedését.**

Aláírások