



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. március 8.¹

„Előzetes döntéshozatal — Közvetlen adózás — Különböző tagállamok társaságai — Közös adórendszer — Beolvadással történő egyesülés — Az adóhatóság előzetes jóváhagyása — 90/434/EGK irányelv — A 11. cikk (1) bekezdésének a) pontja — Az adó kijátszása vagy az adó elkerülése — A letelepedés szabadsága”

A C-14/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2016. január 11-én érkezett, 2015. december 30-i határozatával terjesztett elő

az **Euro Park Service**, az SCI Cairnbulg Nanteuil jogutódja

és

a **Ministre des Finances et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. szeptember 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Euro Park Service mint az SCI Cairnbulg Nanteuil jogutódja képviseletében kezdetben N. Boullez avocat, később N. Boullez és M. Castro avocats,
- a francia kormány képviseletében kezdetben D. Colas és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben, később: D. Colas, E. de Moustier és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és L. Pamukcu, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. október 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

¹ — Az eljárás nyelve: francia.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk és a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 11. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Euro Park Service (a továbbiakban: Euro Park) mint az SCI Cairnbulg Nanteuil (a továbbiakban: Cairnbulg) jogutódja és a pénzügyekért és államháztartásért felelős minisztérium (Franciaország, a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a Cairnbulgtól az e társaság vagyonának értéknövekedése után fizetendő adó beszedésének elhalasztására vonatkozó kedvezményt az utóbbi által valamely más tagállamban letelepedett társaságba való beolvadással történő egyesülés alkalmával, mivel az egyesülésben részt vevő társaságok nem kérték az adóhatóság előzetes jóváhagyását.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 90/434 irányelv célja – első preambulumbekkezdése szerint – annak biztosítása, hogy a különböző tagállamok társaságait érintő olyan szerkezetátalakításokat, mint az egyesülések, szétválások, eszközátruházások és részesedéscserék ne akadályozzák a tagállamok adójogi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások.
- 4 Az irányelv ennek érdekében olyan rendszert vezet be, amelynek keretében az említett műveletek önmagukban nem váltanak ki adókötelezettséget. Az e műveletekhez esetlegesen kapcsolódó tőkenyeresség főszabály szerint megadóztatható, ám kizárólag a műveletek tényleges megvalósulásának időpontjában.
- 5 A 90/434 irányelv első négy preambulumbekkezdésének, valamint kilencedik preambulumbekkezdésének szövege a következő:

„mivel a különböző tagállamok társaságait érintő egyesülésekre, szétválásokra, eszközátruházásokra és részesedéscserékre szükség lehet a Közösségen belül azon célból, hogy biztosítsák a belső piacnak megfelelő feltételek megteremtését és ennek megvalósítása érdekében a közös piac létrehozását és hatékony működését; mivel nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák; mivel e célból szükséges az ilyen műveleteket érintő, a verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetése, annak érdekében, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szintű versenyképességük javítása;

mivel az adóügyi rendelkezések hátrányosan érintik az ilyen műveleteket az ugyanazon tagállamok társaságainak műveleteihez képest; mivel szükség van az ilyen hátrányok megszüntetésére;

mivel nem lehet ezt a célkitűzést a tagállamokban jelenleg érvényben lévő rendszerek közösségi szintű kiterjesztésével megvalósítani, ugyanis az ilyen rendszerek közötti különbségek a torzítások irányában hatnak; mivel csak egy közös adórendszer képes kielégítő megoldást biztosítani e vonatkozásban;

mivel a közös adórendszernek kerülnie kell az egyesülésekkel, szétválásokkal, eszközátruházásokkal vagy részesedéscserékkel kapcsolatos adókiivetést, miközben gondoskodnia kell ugyanakkor az átadó vagy a megszerzett gazdasági társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelméről;

[...]

mivel a tagállamoknak lehetőséget kell biztosítaniuk arra, hogy megtagadják ezen irányelv alkalmazását, ha a társaságban az egyesülés, a szétválás, az eszközátruházás vagy a részesedéscsere műveletének célja az adó kijátszása vagy elkerülése [...].

- 6 Az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az egyesülés vagy szétválás nem adhat okot a tőkenyeresség olyan címen történő megadóztatására, amelynek mértékét az átadott eszköz és forrás valódi értéke és azok adózási célra szolgáló értékei között különbségre való hivatkozással számították ki. [...]”

- 7 Ugyanezen irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Egy tagállam a II., III. és IV. cím rendelkezéseinek, vagy ezek bármely részének az alkalmazását visszautasíthatja, vagy megvonhatja a kedvezményt, ha úgy tűnik, hogy az egyesülés, a szétválás, az eszközátruházás vagy a részesedéscsere:

- a) alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egy része az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul [helyesen: elsődleges célja vagy elsődleges céljainak egyike az adó kijátszása vagy elkerülése]; azon tény, hogy az 1. cikkben említett műveletek egyikét nem olyan valós üzleti okból hajtják végre, mint amilyen a műveletben részt vevő társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy észszerűsítése, arra a feltételezésre adhat okot, hogy a művelet alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése”.

A francia jog

- 8 A code général des impôts-nak (általános adókodeks, a továbbiakban: CGI) Franciaországban az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos rendelkezései a következők.
- 9 A CGI 210 A. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A beolvadás során apportált aktív eszközök összességének hozama, valamint a nettó tőkenyeresség mentes a társasági adó alól.

[...]

(3) E rendelkezések alkalmazása attól függ, hogy az átvevő társaság a beolvadásról szóló dokumentumban kötelezettséget vállal az alábbi feltételek teljesítésére:

[...]

- b) a beolvadó társaság helyébe lép azon eredmény vonatkozásában, amelynek figyelembevételét ez utóbbi adózása során elhalasztották;
- c) az általa apportált nem amortizálható eszközök megszerzése után keletkezett tőkenyerességet a beolvadó társaság könyveiben szereplő, adózási szempontból vett érték alapján kell kiszámítania;

d) az amortizálható eszközök apportjakor keletkező tőkenyereséget adóköteles nyeresége részének kell tekintenie [...]”.

10 E törvény 210 B. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„[...] A jóváhagyást meg kell adni, amennyiben a vagyoni hozzájárulás tárgyát képező elemek figyelembevételével:

a) A műveletet olyan gazdasági ok indokolja, amely különösen a vagyoni hozzájárulás kedvezményezettje számára önálló működést vagy szerkezetjavulást biztosít, valamint a felek között társulást eredményez;

b) A műveletnek nem alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése:

c) A művelet jellemzői biztosítják, hogy az a tőkenyereség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz.”

11 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a CGI 210 C. cikke a 90/434 irányelvnek a belső jogba történő átültetését szolgálja. E cikk kimondja:

„(1) A 210 A. és 210 B. cikket csak olyan műveletekre lehet alkalmazni, amelyekben csak jogi személyek vagy pedig a társasági adó alanyai vesznek részt.

(2) Ezek a rendelkezések csak akkor alkalmazandók a francia jogi személyek által külföldi jogi személyek részére teljesített vagyoni hozzájárulásra, amennyiben e vagyoni hozzájárulást a 210 B. cikk (3) bekezdése alapján előzetesen jóváhagyták.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 2004. november 26-án a francia jog szerinti Cairnbulg társaságot felszámolás nélkül megszüntette és magába olvasztotta az egyedüli tagja, a luxemburgi jog alapján működő Euro Park. Ezen alkalommal a Cairnbulg a 2005. január 25-én, a 2004. november 26-án lezárt pénzügyi év kapcsán benyújtott eredménykimutatásában a CGI 210 A. és azt követő cikkeiben meghatározott, különös, a beolvadásra vonatkozó szabályozás alkalmazását kérte. Következésképpen a társaságiadó-bevallásában nem szerepeltette az azon eszközeivel kapcsolatos nettó tőkenyereséget és nyereséget, amelyeket az Euro Parkba apportált.

13 2005. április 19-i közjegyzői okiratban a Cairnbulg vagyoni hozzájárulását nettó könyv szerinti értékükön, azaz 9 387 700 euró értéken szerepeltették. Ugyanezen időpontban e vagyoni hozzájárulást az Euro Park az SCI IBC Ferrierre ruházta 15 776 000 euró ellenértéken, amely e vagyoni hozzájárulás 2004. november 26-i forgalmi értékének felel meg.

14 Ellenőrzést követően az adóhatóság vitatta a beolvadásra vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatóságát egyrészt azon indokkal, hogy a Cairnbulg nem kérte a CGI 210 C. cikkének (2) bekezdésében előírt miniszteri jóváhagyást, másrészt azért, mert ezt a jóváhagyást egyáltalán nem is kapta volna meg, ugyanis a megszüntetését gazdasági ok nem indokolta, hanem az adó kijátszása vagy az adó elkerülése volt a célja. Ennélfogva a CGI-ben írt szándékos mulasztás esetére szóló bírság összegével növelt kiegészítő társasági adót és társaságiadó-pótlékot vetettek ki az Euro Parkra, a Cairnbulg jogutódjára.

- 15 Az Euro Park a tribunal administratif de Paris-tól (párizsi közigazgatási bíróság, Franciaország) ezen adók és e bíróságok törlését kérte. Mivel e bíróság elutasította az Euro Park kérelmét, az utóbbi a cour administrative d'appel de Paris-hoz (fellebbviteli közigazgatási bíróság, Franciaország) fordult, amely megerősítette ezen elutasítást.
- 16 Az Euro Park fellebbezést nyújtott tehát be a Conseil d'État-hoz (államtanács, Franciaország), amelyben úgy érvel, hogy mivel a belföldi személyek javára teljesített vagyoni hozzájárulás kivételével vetik előzetes jóváhagyási eljárás alá a külföldi jogi személyek javára teljesített vagyoni hozzájárulást, a CGI 210 C. cikkének (2) bekezdése az EUMSZ 49. cikk, és ennél fogva a letelepedés szabadsága igazolatlan korlátozásának minősül.
- 17 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Amennyiben egy tagállam nemzeti szabályozása a belső jogban él a [99/434] irányelv 11. cikkének (1) bekezdésében szereplő lehetőséggel, van-e helye az e lehetőség bevezetése érdekében hozott aktusoknak az Európai Unió elsődleges jogára tekintettel való felülvizsgálatának?
- 2) Amennyiben az első kérdésre a válasz igenlő, az [EUMSZ 49. cikkét] úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a nemzeti jogszabály az adó kijátszása vagy az adó elkerülése elleni harc jegyében az egyesülésre és a vele egy tekintet alá eső műveletekre vonatkozó közös adójogi szabályozás alkalmazhatóságát csak abban az esetben teszi előzetes jóváhagyási eljárástól függővé, amennyiben a vagyoni hozzájárulás külföldi jogi személyek javára történik, a nemzeti jog alapján működő jogi személyek javára teljesített vagyoni hozzájárulás kapcsán pedig nem?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 18 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az uniós jog lehetővé teszi-e az olyan nemzeti jogszabályok elsődleges jogra tekintettel fennálló összeegyeztethetőségének vizsgálatát, mint amilyenek az alapügyben szerepel, jóllehet e jogszabályok a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérésre való lehetőség nemzeti jogba történő átültetése érdekében kerültek elfogadásra.
- 19 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az Európai Unió szintjén kimerítő harmonizálás tárgyát képező területen tett bármely nemzeti intézkedést a harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni (2015. november 12-i Visnapuu ítélet, C-198/14, EU:C:2015:751, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 Következésképpen meg kell határozni, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja megvalósít-e ilyen harmonizációt.
- 21 A jelen esetben elegendő megállapítani, hogy e rendelkezés szövegéből következik, hogy nem ez az eset áll fenn.
- 22 Először is ugyanis, amint az e szövegből kitűnik, az említett rendelkezés csak a tagállamok azon lehetőségét ismeri el, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek vagy azok egy részének alkalmazását megtagadják, vagy megvonják a biztosított kedvezményeket, amennyiben a hatálya alá olyan tartozó művelet, mint a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére vonatkozó művelet (határon átnyúló egyesülésre irányuló művelet) fő célja vagy egyik fő célja az adókijátszás vagy az adóelkerülés (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 38. pont).

- 23 Ezt követően e hatáskörfenntartás keretében ugyanezen rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy vélelmezzék az adó kijátszását vagy az adó elkerülését, amennyiben az egyesülésre vonatkozó műveletet nem valós üzleti okból hajtják végre (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 39. pont).
- 24 Végül, ami az ilyen lehetőség igénybevételét és a vélelem alkalmazását illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az e tekintetben pontosabb uniós jogi rendelkezések hiányában a tagállamok feladata – az arányosság elvének tiszteletben tartásával – a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának alkalmazásához szükséges részletes szabályok megállapítása (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 43. pont).
- 25 E feltételek mellett meg kell állapítani, hogy e rendelkezésnek – az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó intézkedéseket illetően – nem célja, hogy uniós szintű kimerítő harmonizálást valósítson meg.
- 26 Következésképpen az előterjesztett első kérdésre azt kell válaszolni, hogy amennyiben a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem valósít meg kimerítő harmonizációt, az uniós jog lehetővé teszi az olyan nemzeti jogszabályok elsődleges jogra tekintettel fennálló összeegyeztethetőségének vizsgálatát, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, jóllehet e jogszabályok az e rendelkezésben foglalt eltérésre való lehetőség belső jogba történő átültetése érdekében kerültek elfogadásra.

A második kérdésről

- 27 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek határokon átnyúló egyesülésre irányuló művelet esetében a 90/434 irányelv szerint az ilyen műveletre alkalmazandó adóelőnyök megadását – a jelen esetben valamely más tagállamban letelepedett társaság számára valamely francia társaság által átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatását – előzetes jóváhagyási eljárástól teszik függővé, amelynek keretében e jóváhagyás megszerzéséhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az érintett műveletet gazdasági ok indokolja, és hogy elsődleges célja vagy elsődleges céljainak egyike nem az adókijátszás vagy az adóelkerülés, és hogy e szabályok biztosítják, hogy az a tőkenyeresség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz, jóllehet belső egyesülésre irányuló művelet esetében anélkül biztosítják az ilyen halasztást, hogy az adóalanyt ilyen eljárásnak vetnék alá.
- 28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már pontosította, hogy a határokon átnyúló egyesülésre irányuló művelet a letelepedés szabadsága gyakorlásának különleges, a belső piac megfelelő működése szempontjából fontos szabályát képezi, és ezáltal azon gazdasági tevékenységek közé tartoznak, amelyek tekintetében a tagállamok kötelesek figyelembe e szabadságot (lásd ebben az értelemben: 2005. december 13-i SEVIC Systems ítélet, C-411/03, EU:C:2005:762, 19. pont).
- 29 Annak érdekében, hogy a letelepedés szabadsága gyakorlásának e különös szabályát ne akadályozzák a tagállamok adójogi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások, a 90/434 irányelv, amint az az ötödik preambulumbekkezdéséből következik, adóelőnyöket – mint például az ilyen művelet során átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatása – előíró közös adórendszert vezet be.
- 30 Ezen összefüggésben a Bíróságnak már volt alkalma pontosítani, hogy a tagállamoknak ezen adóelőnyöket biztosítaniuk kell az ezen irányelv hatálya alá tartozó műveletekre, kivéve ha e műveletek fő célja vagy egyik fő célja az említett irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében az adócsalás vagy az adókikerülés (2008. december 11-i A. T. ítélet, C-285/07, EU:C:2008:705, 30. pont).

31 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság és a francia kormány megállapította, hogy a szóban forgó jogszabályok célja a 90/434 irányelv – és különösen annak 11. cikke (1) bekezdése a) pontja – belső jogba történő átültetésének biztosítása, meg kell tehát határozni először is, hogy az olyan nemzeti jogszabályok elfogadása, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, alapulhat-e ezen rendelkezésen, és ennek alapján ellentétesek-e ezen irányelvvel az ilyen jogszabályok.

A 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjáról

32 Az alapügyben szóban forgó jogszabályok szerint a valamely más tagállamban letelepedett társaság számára valamely francia társaság által átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatásának kedvezményét egy előzetes eljárásnak vetik alá, amelynek keretében e kedvezmény megszerzése érdekében az adóalanynak bizonyítania kell három feltétel teljesülését, azaz, hogy i. a tervezett művelet gazdasági ok indokolja, ii. a művelet elsődleges célja vagy elsődleges céljainak egyike nem az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére irányul és iii. a művelet jellemzői biztosítják, hogy az a tőkenyereség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz.

33 Felmerül tehát annak kérdése, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjával ellentétes-e ilyen jogszabályok elfogadása.

– Az előzetes eljárás fennállásáról

34 Az előzetes eljárás fennállását illetően emlékeztetni kell arra, hogy a 90/434 irányelv nem tartalmaz olyan eljárási követelményeket, amelyeket az ezen irányelv által szabályozott adóelőnyök odaitélése során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk.

35 Még ha feltételezzük is, hogy az említett irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára ilyen követelmény előírását, az alapügyben szóban forgó követelmény nem összeegyeztethető ugyanezen irányelvvel.

36 Vonatkozó uniós szabályozás hiányában az adóalanyok uniós jogból származó jogainak védelmét biztosító eljárási szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján az egyes tagállamok belső jogrendjébe tartoznak, azzal a feltétellel azonban, hogy azok nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozók (az egyenértékűség elve), és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2012. október 18-i Pelati ítélet, C-603/10, EU:C:2012:639, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Az utóbbi elvet illetően emlékeztetni kell arra, hogy minden olyan esetben, amikor felmerül az a kérdés, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi-e az uniós jogrend által a magánszemélyekre ruházott jogok gyakorlását, azon elvek – amelyek között szerepel a jogbiztonság elve – figyelembevételével kell megvizsgálni, amelyek az érintett nemzeti bírósági rendszer alapját képezik (lásd ebben az értelemben: 2013. június 27-i Agrokonsulting ítélet, C-93/12, EU:C:2013:432, 48. pont; 2015. október 6-i Târşia ítélet, C-69/14, EU:C:2015:662, 36. pont).

38 E tekintetben a Bíróság már pontosította, hogy a jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 72. pont; 2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Surgicare – Unidades de Saúde ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 34. pont).

39 A jelen esetben, amint az az egyenértékűség elvét illeti, a francia kormány megállapította a tárgyalás során, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályokban előírt előzetes eljárás főszabály szerint csak a határokon átnyúló egyesülésre irányuló műveletek esetében alkalmazandó. Ennélfogva a Bíróság nem

rendelkezik a belső egyesületekre irányuló műveletekre alkalmazandó eljárási szabályokra vonatkozó, annak értékeléséhez szükséges elemekkel, hogy az előbbi műveletekre kedvezőtlenebb bánásmód áll-e fenn. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a határokon átnyúló egyesülésre irányuló és a belső egyesülésre irányuló műveletekre alkalmazandó eljárási szabályok összehasonlításával vizsgálja e jogszabályok ezen elvvel fennálló összeegyeztethetőségét.

- 40 A tényleges érvényesülés elvét illetően a jogbiztonság elvének tiszteletben tartása megköveteli, hogy a 90/434 irányelvet, és különösen annak 11. cikke (1) bekezdése a) pontját végrehajtó eljárási szabályok kielégítően pontosak, világosak és előre láthatóak legyenek ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy jogukat pontosan megismerhessék annak biztosítása érdekében, hogy részesülhessenek az említett irányelv szerinti adóelőnyökben, és hogy azokra adott esetben a nemzeti bíróság előtt hivatkozzanak (lásd ebben az értelemben: 1991. február 28-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-131/88, EU:C:1991:87, 6. pont; 2009. március 10-i Heinrich ítélet, C-345/06, EU:C:2009:140, 44. és 45. pont; 2010. július 15-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. és 50. pont; 2012. október 18-i Pelati ítélet, C-603/10, EU:C:2012:639, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Márpedig a jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályok nem pontosítják az érintett előzetes eljárás alkalmazásának szabályait. A tárgyalás során a francia kormány annak megerősítése mellett, hogy ez az eset áll fenn, az adóhatóság gyakorlatára hivatkozva pontosította e szabályokat. E tekintetben e kormány megállapította, hogy még ha e jogszabályok három feltételt írnak is elő az előzetes jóváhagyás megszerzéséhez, az adóhatóság által alkalmazott gyakorlat szerint a jóváhagyás megszerzéséhez elegendő, ha csak a gazdasági indok feltétel teljesül. Egyébiránt az említett kormány pontosítja, hogy ugyanezen gyakorlat szerint az előzetes jóváhagyási eljárás nem teszi felfüggesztőbbé sem a határokon átnyúló egyesülésre irányuló műveletet. Így e művelet, amennyiben megvalósítását megelőzően benyújtottak jóváhagyás iránti kérelmet, teljesíthető az adóhatóság egyetértésének megszerzését megelőzően.
- 42 E tekintetben, amint azt a főtanácsnok az indítványa 30–34. és 57. pontjában kimondta, meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályok rendelkezései mindazonáltal nem felelnek meg az adóhatóság által alkalmazott gyakorlatnak, ami bizonytalanságot kelthet a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjának részletes alkalmazási szabályait illetően. Ennélfogva e részletszabályok nem tűnnek kellően pontosnak, világosnak és előre láthatónak ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy pontosan megismerjék jogukat, már csak azért sem, mert közülük legalábbis egyeseket a közigazgatás saját hatáskörben továbbra is módosíthatja.
- 43 Egyébiránt a tárgyalás során a francia kormány megállapította, hogy az elutasító határozatot mindig indokolni kell, de azt is pontosította, hogy ha az ilyen kérelemre az említett hatóság nem válaszol, a négy hónapos határidő lejártá hallgatólagos elutasító határozatnak felel meg, amelyet ebben az esetben csak akkor látnak el indokolással, ha azt az adóalany kéri.
- 44 Márpedig meg kell állapítani, hogy az ilyen részletszabályok nem tesznek eleget a jogbiztonság követelményének sem.
- 45 Annak érdekében ugyanis, hogy az adóalany pontosan meg tudja ismerni a 90/434 irányelvből eredő jogainak és kötelezettségeinek terjedelmét, és ezeknek megfelelően járhatson el (lásd ebben az értelemben: 2009. március 10-i Heinrich ítélet, C-345/06, EU:C:2009:140, 44. és 45. pont; 2010. július 15-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. és 50. pont), az adóhatóságnak az ezen adóalany tekintetében az ezen irányelv szerinti valamely adókedvezményt elutasító határozatát mindig indokolnia kell annak érdekében, hogy az utóbbi ellenőrizni tudja ezen, a hatóságot arra sarkalló indokok megalapozottságát, hogy ne adja meg számára az említett irányelvben előírt kedvezményt, és hogy adott esetben érvényesíthesse jogait a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtt.

- 46 E feltételek mellett úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó eljárási szabályok sértik a jogbiztonság követelményét, és ennél fogva e jogszabályok nem tartják tiszteletben a tényleges érvényesülés elvét.
- A 90/434 irányelvben előírt adóelőnyök megszerzésének feltételeiről
- 47 Az említett jogszabályok által előírt feltételeket illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság több alkalommal is úgy ítélte meg, hogy a 90/434 irányelv által bevezetett közös adózási rendszer, amely különböző típusú adóelőnyöket foglal magában, megkülönböztetés nélkül alkalmazandó az ezen irányelv hatálya alá tartozó minden műveletre, tekintet nélkül kiváltó okaira, legyenek azok pénzügyiek, gazdaságiak vagy kifejezetten adójellegűek (2010. május 20-i *Modehuis A. Zwijenburg* ítélet, C-352/08, EU:C:2010:282, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 48 A Bíróság pontosította továbbá, hogy a tagállamok az említett irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében csak kivételesen és különleges esetekben tagadhatják meg ezen irányelv rendelkezéseinek vagy azok egy részének alkalmazását, és csak kivételesen és különleges esetekben vonhatják meg az irányelv által biztosított kedvezményeket (2010. május 20-i *Modehuis A. Zwijenburg* ítélet, C-352/08, EU:C:2010:282, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 Mivel e rendelkezés eltérést ír elő a 90/434 irányelv által előírt általános szabály alól, azaz az ugyanezen irányelv hatálya alá tartozó műveletekre vonatkozó közös adórendszer alkalmazhatósága alól, az említett rendelkezést megszorító módon kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2010. május 20-i *Modehuis A. Zwijenburg* ítélet, C-352/08, EU:C:2010:282, 46. pont).
- 50 Márpedig először is meg kell állapítani, hogy a jelen esetben bár a 90/434 irányelv elvként rögzíti az átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatását, és csak egy feltétellel teszi lehetővé e kedvezmény megtagadását, azaz, ha a tervezett művelet fő célja vagy egyik fő célja az adócsalás vagy az adókikerülés (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i *Leur-Bloem* ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 45. pont), az alapügyben szóban forgó jogszabályok általában tagadják meg e kedvezményt, hacsak az adóalany nem teljesíti először az e jogszabályokban előírt alaki és anyagi követelményeket.
- 51 Másodsor, amennyiben az említett jogszabályok az említett kedvezményt a jelen ítélet 32. pontjában felidézett három feltételnek rendelik alá, amint azt a főtanácsnok az indítványa 34–36. pontjában megállapította, a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírtakon túl kiterjesztik a tagállamoknak a jelen ítélet 22. és 23. pontjában említett fenntartott hatáskörének hatályát.
- 52 Harmadszor, amint azt a főtanácsnok az indítványa 36. pontjában megállapította, a francia kormány állításával szemben, az alapügyben szóban forgó jogszabályokban előírt harmadik feltétel, azaz hogy a művelet jellemzői biztosítják, hogy az a tőkenyeresség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz – amelyet egyébiránt nem ír elő a 90/434 irányelv –, nem igazolhatja az adó kijátszása vagy az adó elkerülése elleni harc, mivel e célt már kifejezetten lefedi az e jogszabályokban előírt második feltétel.
- 53 Negyedszer, ami az adó kijátszásának vagy az adó elkerülésének a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt vélelmét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés csak abban az esetben engedélyezi a tagállamok számára az adó kijátszásának vagy az adó elkerülésének vélelmezését, amennyiben a tervezett művelet kizárólag adóelőny elérésére irányul, azt tehát nem valós üzleti okból hajtják végre (lásd ebben az értelemben: 1997. július 17-i *Leur-Bloem* ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 45. pont; 2011. november 10-i *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais* ítélet, C-126/10, EU:C:2011:718, 36. pont).

- 54 Ötödször a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamok a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontjának átültetésével nem alkalmazhatják az adókikerülés vagy adócsalás általános vélelmét.
- 55 A Bíróság e tekintetben ugyanis már pontosította, hogy annak ellenőrzéséhez, hogy az érintett műveletnek az adó kijátszása vagy az adó elkerülése volt a célja, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak előre meghatározott, általános kritériumok alkalmazására, hanem esetről esetre, összességében kell megvizsgálniuk e műveletet, mivel valamely általános hatályú, bizonyos jellegű műveleteket az adóelőnyből automatikusan, anélkül kizáró szabály bevezetése, hogy figyelembe kellene venni, hogy ténylegesen sor került-e adókijátszásra vagy -elkerülésre, túlmenően azon, ami ezen adókijátszás vagy adóelkerülés megelőzéséhez szükséges, és veszélyeztetné ezen irányelv céljának elérését (2011. november 10-i Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais ítélet, C-126/10, EU:C:2011:718, 37. pont).
- 56 Márpedig, mivel az alapügyben szóban forgó jogszabályok annak érdekében, hogy módszeresen és feltétel nélkül biztosítsák az átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek 90/434 irányelv szerinti halasztott adóztatását, előírják, hogy az adóalany anélkül köteles bizonyítani, hogy az érintett műveletet gazdasági ok indokolja, és hogy elsődleges célja vagy elsődleges céljainak egyike nem az adó kijátszása vagy az adó elkerülésére irányul, hogy az adóhatóságnak akár csak utalnia is kellene a valós üzleti ok hiányára, illetőleg az adó kijátszására vagy az adó elkerülésére utaló valószínűsítő körülményekre.
- 57 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabályok elfogadása, mint amelyek az alapügyben szerepelnek.

Az EUMSZ 49. cikkről

- 58 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 49. cikk előírja a letelepedés szabadsága minden korlátozásának a megszüntetését. Jóllehet az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései szövegének tanúbizonyosága szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 59 A letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, EU:C:2011:785, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 Meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban kizárólag a határokon átnyúló egyesülésre irányuló műveletek esetében vetik alá a valamely más tagállamban letelepedett társaság számára valamely francia társaság által átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatásának kedvezményét a szóban forgó jogszabályok követelményeinek.
- 61 Így, amint azt a francia kormány elismeri, e jogszabályok eltérően kezelik a határokon átnyúló egyesülésre irányuló műveleteket és a belső egyesülésre irányuló műveleteket.
- 62 Az ilyen különbségtétel alkalmas arra, hogy eltántorítson a letelepedés szabadságának gyakorlásától, és ennél fogva korlátozza e szabadságot.

- 63 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha az uniós jog által elismert közérdeken alapuló nyomós okok objektív módon igazolják. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 64 A francia kormány szerint az alapügyben szereplő korlátozást igazolja az adó kijátszása vagy az adó elkerülése elleni harchoz és a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásához kapcsolódó közérdeken alapuló nyomós ok.
- 65 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bíróság már akként ítélte meg, hogy közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását, mind az adócsalás elleni küzdelem (2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 66 Az utóbbi célt illetően meg kell azonban állapítani, amint azt a főtanácsnok az indítványa 39. pontjában tette, hogy e célt már maga a 90/434 irányelv biztosítja.
- 67 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik ugyanis, hogy ezen irányelv negyedik és hatodik preambulumbekzdéséből az következik, hogy az irányelv csak az átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adózási rendszerét vezeti be, amely, miközben tiltja, hogy önmagában a tevékenység átadása adóztatást vonjon maga után, gondoskodik az átadó társaság szerint illetékes állam pénzügyi érdekeinek védelméről, biztosítva, hogy e tőkenyereségek adóztatására azok realizálása időpontjában kerüljön sor (2012. december 19-i „3D I” ítélet, C-207/11, EU:C:2012:818, 28. pont).
- 68 Ennélfogva az említett célkitűzés az alapügyben nem igazolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását.
- 69 Ami az adó kijátszása vagy az adó elkerülése elleni harchoz kapcsolódó közérdeken alapuló nyomós okot illeti, elegendő megállapítani, amint azt a főtanácsnok az indítványa 72. és 73. pontjában tette, hogy e célkitűzés ugyanazzal a hatállyal rendelkezik akár a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján, akár az elsődleges jog alóli kivétel igazolásaként hivatkoznak rá. Ennélfogva a jelen ítélet 54–56. pontjában említett, az alapügyben szóban forgó jogszabályok és e rendelkezés arányosságára vonatkozó megfontolások alkalmazandók e jogszabályoknak a letelepedés szabadságára vonatkozó arányosságának elemzésére is. Ebből következik, hogy az olyan adójogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek adókijátszásra vagy adóelkerülésre vonatkozó általános vélelmét vezetnek be, meghaladják az említett cél eléréséhez szükséges mértéket és ennélfogva nem igazolhatják e szabadság korlátozását.
- 70 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni a második előterjesztett kérdésre, hogy az EUMSZ 49. cikket és a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek határokon átnyúló egyesülésre irányuló művelet esetében az ezen irányelv szerint az ilyen műveletre alkalmazandó adóelőnyök megadását – a jelen esetben valamely más tagállamban letelepedett társaság számára valamely francia társaság által átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatását – előzetes jóváhagyási eljárástól teszik függővé, amelynek keretében e jóváhagyás megszerzéséhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az érintett művelet gazdasági ok indokolja, és hogy fő célja vagy egyik fő célja nem az adókijátszás vagy az adóelkerülés, és hogy e szabályok biztosítják, hogy az a tőkenyeresség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz, jóllehet belső egyesülésre irányuló művelet esetében anélkül biztosítják az ilyen halasztást, hogy az adóalanyt ilyen eljárásnak vetnék alá.

A költségekről

⁷¹ 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Mivel a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv 11. cikke (1) bekezdése a) pontja nem valósít meg kimerítő harmonizációt, az uniós jog lehetővé teszi az olyan nemzeti jogszabályok elsődleges jogra tekintettel fennálló összeegyeztethetőségének vizsgálatát, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, jóllehet e jogszabályok az e rendelkezésben foglalt eltérésre való lehetőség belső jogba történő átültetése érdekében kerültek elfogadásra.**
- 2) **Az EUMSZ 49. cikket és a 90/434 irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, amelyek határokon átnyúló egyesülésre irányuló művelet esetében az ezen irányelv szerint az ilyen műveletre alkalmazandó adóelőnyök megadását – a jelen esetben valamely más tagállamban letelepedett társaság számára valamely francia társaság által átadott eszközökre vonatkozó tőkenyereségek halasztott adóztatását – előzetes jóváhagyási eljárástól teszik függővé, amelynek keretében e jóváhagyás megszerzéséhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az érintett műveletet gazdasági ok indokolja, és hogy elsődleges célja vagy elsődleges céljainak egyike nem az adókijátszás vagy az adóelkerülés, és hogy e szabályok biztosítják, hogy az a tőkenyeresség, amelynek adóztatását felfüggesztették, a jövőben adóztatható lesz, jóllehet belső egyesülésre irányuló művelet esetében anélkül biztosítják az ilyen halasztást, hogy az adóalanyt ilyen eljárásnak vetnék alá.**

Aláírások