A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. október 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – EUMSZ 49. cikk – Társasági adó – Határon átnyúló, csoporton belüli kölcsön az érintett csoporthoz nem kapcsolt olyan társaságban való részesedés megszerzésének vagy további részesedés megvásárlásának finanszírozása céljából, amely ezen ügylet eredményeként e csoport kapcsolt vállalkozásává válik – Az e kölcsön után fizetett kamatok levonása – A piaci verseny feltételei mellett felvett kölcsönök – »Egyértelműen mesterséges megállapodás« fogalma – Az arányosság elve”

A C-585/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2022. szeptember 7-én érkezett, 2022. szeptember 2-i határozatával terjesztett elő

az **X BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin és I. Ziemele (előadó) bírák,

főtanácsnok: N. Emiliou,

hivatalvezető: A. Lamote tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. november 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az X BV képviseletében S. C. W. Douma és R. van Scharrenburg adótanácsadók,

– a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman és M. H. S. Gijzen, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: holland.

– a belga kormány képviseletében S. Baeyens és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Aguilera Ruiz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. március 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49., EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a holland jog hatálya alá tartozó X BV társaság és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia; a továbbiakban: adóhatóság) között, az érintett csoporthoz nem kapcsolt társaság megszerzésének finanszírozása céljából felvett, csoporton belüli kölcsön után fizetett kamatok adóügyi levonásának lehetősége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A holland jogi háttér

3 A Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (a társasági adóról szóló 1969. évi törvény) 2007-ben hatályos változatának (Stb. 2006, 631. sz., a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) 10a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. A nyereség meghatározása során […] nem vonhatók le a kamatok – beleértve a költségeket és az árfolyam-különbözetet is – azon tartozások tekintetében, amelyeket jogilag vagy ténylegesen, közvetlenül vagy közvetve valamely kapcsolt vállalkozás vagy kapcsolt természetes személy részére kell megfizetni, amennyiben a tartozás jogilag vagy ténylegesen az alábbi jogi ügyletekkel van összefüggésben:

[…]

c. az adóalany, a vele kapcsolatban álló és [társasági] adó hatálya alá tartozó vállalkozás vagy az adóalannyal kapcsolatban álló és Hollandiában illetőséggel rendelkező természetes személy által olyan vállalkozásban való részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása, amely e részesedés megszerzését, illetve [ezen] további részesedés megvásárlását követően az említett adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozássá válik.

[…]

3. Az 1. bekezdés nem alkalmazható, ha az adóalany valószínűsíti a következőket:

a. a kölcsön és az azzal összefüggő jogügylet túlnyomórészt gazdasági megfontolásokon alapul; vagy

b. azon személlyel szemben, akinek a részére a kamatokat jogilag vagy ténylegesen, közvetlenül vagy közvetve meg kell fizetni, a kamatok után végleges jelleggel olyan nyereségadót vagy jövedelemadót vetettek ki, amely a holland szabályok szerint megfelelő mértékűnek minősül, továbbá nem került sor a veszteségek vagy más jellegű terhek ellentételezésére azon évet megelőzően, amelyben a kölcsöntartozás keletkezett, amelynek következtében a kamatok után végeredményben egyáltalán nem kell olyan adót fizetni, amely a megfelelőségi kritériumoknak megfelel, kivéve azt az esetet, ha valószínűsíthető, hogy a kölcsöntartozás azon veszteségek vagy más jellegű terhek ellentételezése céljából jött létre, amelyek ugyanabban az évben vagy röviddel ezután keletkeztek. A nyereségre kivetett adó a holland szabályok szerint megfelelő mértékűnek minősül, ha a holland szabályoknak megfelelően meghatározott adóteher legalább az adóköteles nyereség 10%-át eléri.

4. E cikk alkalmazásában […] az adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozásnak minősülnek a következők:

a. olyan vállalkozás, amelyben az adóalany legalább egyharmados részesedéssel rendelkezik;

b. olyan vállalkozás, amely legalább egyharmados részesedéssel rendelkezik az adóalanyban;

c. olyan vállalkozás, amelyben harmadik fél legalább egyharmados részesedéssel rendelkezik, amennyiben ez a harmadik fél az adóalanyban is legalább egyharmados részesedéssel rendelkezik.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

4 Az X egy multinacionális vállalatcsoport tagja. Az X egyedüli tagja az A, egy belga jog szerinti társaság, amelynek részvényeit a B, egy belga jog szerint bejegyzett másik társaság birtokolta a 2000-től 2002. december 22-ig terjedő időszakban e társaság tőkéjének 39%-ában, az utóbbi időpont óta pedig e tőke 44,47%-ában. Az A többi részvényét a Brüsszeli Értéktőzsdén (Belgium) jegyezték, és így közforgalomban voltak.

5 A B és az A által alkotott csoporthoz tartozik a C, egy Belgiumban székhellyel rendelkező társaság. 1999 és 2010 között a C a belga adójog értelmében adóügyi szempontból „koordinációs központ” jogállással rendelkezett. Ennek alapján a C olyan különös adószabályozás hatálya alá tartozott, amelynek értelmében többek között az adóköteles nyereségét átalányösszegben határozták meg, és nem kellett forrásadót levonnia a kamatfizetések után. A 2000. év során az A a C részvényeinek vagy részesedéseinek 53,05%-ával és a B a C részvényeinek vagy részesedésének 46,95%-ával rendelkezett. 2002. december 22-én az A és a B részesedése a C-ben 64,3%, illetve 27,8% lett, míg a fennmaradó 7,9%-t harmadik személyek birtokolták.

6 A 2000. év folyamán az X a holland jog szerint alapított F társaság részvényeinek 72%-át szerezte meg harmadik személyektől, az A pedig e részvények fennmaradó 28%-át szerezte meg e harmadik személyektől. Az X az említett részvények megszerzését a C-től felvett kölcsönökből finanszírozta, amely e célból az A által nyújtott tőke-hozzájárulás révén szerzett saját tőkét használta fel.

7 Az X-nek a 2007-es pénzügyi évre vonatkozóan társasági adó tekintetében megküldött adómegállapító határozatban az adóhatóság megtagadta az e társaság által a C-nek fizetett kamatok levonását. Az X ezt az elutasítást először a rechtbank Gelderland (gelderlandi bíróság, Hollandia), majd a Gerechtshof Arnhem Leeuwarden (Arnhem-Leeuwarden-i fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt megtámadta. Ez utóbbi bíróság a 2020. október 20-i ítéletében többek között megállapította, hogy az EUMSZ 49., EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes a kamatok levonásának a társasági adóról szóló törvény 10a. cikkében előírt korlátozása, amely szerint a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló tartozások után fizetett kamatok nem vonhatók le, amennyiben e tartozások olyan vállalkozásban fennálló részesedés megszerzéséhez, illetve további részesedés megvásárlásához kapcsolódnak, amely e részesedés megszerzését, illetve e további részesedés megvásárlását követően az adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozássá válik, kivéve ha ez utóbbi bizonyítja, hogy az e 10a. cikk 3. bekezdésében előírt két feltétel egyike teljesül.

8 Az X ezért ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (Hollandia legfelsőbb bírósága), a kérdést előterjesztő bírósághoz. E bíróság úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmas arra, hogy hátrányosan érintse a határokon átnyúló helyzeteket. Az adóalany belföldi illetőségű kapcsolt vállalkozása ugyanis általában megfelelne a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének b. pontjában előírt feltételnek, míg az ezen adóalany külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozása ténylegesen ritkábban felelne meg ennek a követelménynek, és az ezen utóbbi vállalkozással kötött kölcsönhöz kapcsolódó kamatráfordítás levonása csak akkor lenne lehetséges, ha az e törvény 10a. cikke 3. bekezdésének a. pontjában előírt feltétel teljesülne.

9 Az ilyen korlátozást mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság szerint igazolja az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem szükségessége, mivel az alapügyben szóban forgó jogszabály kifejezetten arra irányul, hogy megakadályozza két vagy több kapcsolt vállalkozás valós gazdasági tartalmat nélkülöző, egyértelműen mesterséges megállapodások létrehozására irányuló olyan magatartását, amelynek célja, hogy mesterségesen létrehozott kamatráfordításokkal, azaz amelyek önkényesen és üzleti indok nélkül vállalt kölcsöntartozások után fizetendők, kijátsszák a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adót.

10 E bíróság pontosítja, hogy a kölcsöntartozásokat önkényesen és üzleti indok nélkül vállalják többek között akkor, ha kapcsolt vállalkozások csoportján belül valamely ügylet finanszírozási módját, amely maga gazdaságilag megalapozott, olyan mértékben határozzák meg adózási indokok, hogy az olyan jogi aktusokat tartalmaz, amelyek nem szükségesek a gazdaságilag megalapozott célok megvalósításához, és amelyeket ezen adózási indokok nélkül nem hajtottak volna végre, még akkor is, ha az e tartozások után fizetendő kamatráfordítások megegyeznek azzal, amit a független vállalkozások között kötöttek volna ki. Az alapügyben szóban forgó jogszabály tehát nem a túlzott kamatráfordítások, hanem a mesterségesen generált kamatráfordítások következtében bekövetkező adóalap-erózióra vonatkozik.

11 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az így mesterségesen keletkezett kamatráfordítások levonásának teljes megtagadása arányos az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem céljával, mivel egyrészt azokra a helyzetekre korlátozódik, amelyekben a kapcsolt társaságok csoportján belüli kölcsönt olyan mértékben az adózási indokok határozzák meg, hogy e kölcsön nem szükséges a gazdaságilag megalapozott célok eléréséhez, és az említett kölcsönt nem olyan vállalkozások között kötötték, amelyek között semmilyen különleges kapcsolat nem áll fenn, másrészt pedig a bizonyítás és a kamatráfordítás levonásához teljesítendő feltételek nem olyan szigorúak, hogy e levonást értelmetlenné tennék.

12 E bíróságban ugyanakkor felmerül a kérdés, hogy az elemzése továbbra is megalapozott-e többek között a 2021. január 20-i Lexel ítéletre (C-484/19, EU:C:2021:34, 51. és 56. pont) tekintettel. Egyrészt azt a kérdést veti fel, hogy ebből az ítéletből levezethető-e, hogy a piaci verseny feltételei mellett kötött ügyletek ezen egyetlen ok miatt nem minősülnek egyértelműen mesterséges megállapodásoknak. Az említett ítélet 56. pontjában ugyanis a Bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy az ezen ügyben szóban forgó nemzeti jogszabály a teljesen a piaci verseny feltételei mellett megkötött ügyleteket is a hatálya alá vonhat, amelyek következésképpen nem minősülnek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányuló, egyértelműen mesterséges vagy fiktív megállapodásoknak. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy jelentőséget kell-e tulajdonítani annak a körülménynek, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó jogszabálytól eltérően a jelen ügyben szóban forgó jogszabály nem csupán a csoporton belüli részesedések átruházására vonatkozik, hanem olyan külső vállalkozás megszerzésére is, amely e megszerzést követően a csoport kapcsolt vállalkozásává válik.

13 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49., az EUMSZ 56. cikket és/vagy az EUMSZ 63. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozással szemben fennálló, olyan vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok, amely a részesedés megszerzését, illetve további részesedés megvásárlását követően kapcsolt vállalkozásnak minősül, nem vonhatók le az adóalany nyereségének kiszámításakor, mivel a szóban forgó kötelezettség egyértelműen mesterséges megállapodás(ok)(nak) (részének) tekinthető, és pedig függetlenül attól, hogy e kötelezettséget mint olyat a piaci verseny feltételei mellett vállalták-e?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49., az EUMSZ 56. cikket és/vagy az EUMSZ 63. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozással szemben fennálló, olyan vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült, egyértelműen mesterséges megállapodás(ok)(nak) (részének) tekinthető kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok levonását, amely a részesedés megszerzését, illetve további részesedés megvásárlását követően kapcsolt vállalkozásnak minősül, az adóalany nyereségének kiszámításakor teljes mértékben megtagadják abban az esetben is, ha e kamatok önmagukban nem haladják meg azt a mértéket, amely független vállalkozások között kerülne alkalmazásra?

3) Jelentőséggel bír-e az első és/vagy második kérdésre adott válasz szempontjából, hogy a szóban forgó részesedésszerzés, illetve -vásárlás a) olyan vállalkozást érint, amely már e részesedésszerzést, illetve -vásárlást megelőzően is az adóalany kapcsolt vállalkozása volt, vagy b) olyan vállalkozást érint, amely csak e részesedésszerzést, illetve -vásárlást követően válik az adóalany kapcsolt vállalkozásává?”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemről

14 A Bíróság Hivatalához 2024. április 10-én benyújtott beadványában, a főtanácsnok indítványának ismertetését követően az X azt kérte, hogy a Bíróság az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

15 E kérelem alátámasztására az X lényegében úgy véli, hogy a főtanácsnok azáltal, hogy arra kéri a Bíróságot, hogy vizsgálja felül a 2021. január 20-i Lexel ítéletben (C-484/19, EU:C:2021:34) elfogadott álláspontját, az indítványának 71. pontjában olyan érvre támaszkodik, amelyet a felek nem vitattak meg. Így az X a jogbiztonság elvének tiszteletben tartására vonatkozó érvekre hivatkozik, és úgy véli, hogy átmeneti időszakra lenne szükség, ha a Bíróság jóváhagyná a főtanácsnok által javasolt megközelítést, és e megközelítés potenciálisan hátrányosan megkülönböztető hatással bírna rá nézve, amiatt, hogy a székhelye Hollandiában, és nem Svédországban van. Az X az említett megközelítésnek az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) Bírósága ítélkezési gyakorlatára gyakorolt hatásaira vonatkozó kérdéssel is foglalkozni kíván.

16 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése értelmében a főtanácsnok feladata, hogy teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjesszen elő azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a főtanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ezen indítvány, sem pedig a főtanácsnok ezen indítvány alapjául szolgáló indokolása (2023. december 21-i Chief Appeals Officer és társai ítélet, C-488/21, EU:C:2023:1013, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Ezenkívül az, ha az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekelt nem ért egyet a főtanácsnok indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a főtanácsnok az indítványában, önmagában nem indokolhatja az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását (2023. december 21-i Chief Appeals Officer és társai ítélet, C-488/21, EU:C:2023:1013, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Kétségtelen viszont, hogy a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását az eljárási szabályzat 83. cikke alapján, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg (2023. december 21-i Chief Appeals Officer és társai ítélet, C-488/21, EU:C:2023:1013, 36. pont).

19 Azonban a jelen esetben nem ez a helyzet. Ugyanis egyrészt meg kell állapítani, hogy a 2021. január 20-i Lexel ítélet (C-484/19, EU:C:2021:34) hatályának kérdését megvitatták az eljárás írásbeli és szóbeli szakaszában. Másrészt az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitására irányuló kérelem nem tartalmaz olyan új tényeket, amelyek döntően befolyásolnák a Bíróság által a jelen ügyben meghozandó határozatot.

20 E körülmények között a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően úgy ítéli meg, hogy kellő információval rendelkezik az előtte megvitatott különböző érvek alapján, következésképpen nem kell elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

21 Három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49., EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint egy kapcsolt vállalkozással szembeni, olyan más vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok levonását, amely e részesedés megszerzését, illetve e további részesedés megvásárlását követően e jogalany kapcsolt vállalkozásának minősül, ezen adóalany nyereségének kiszámításakor teljes mértékben megtagadják, ha ezt a tartozást egyértelműen mesterséges megállapodásnak vagy ilyen megállapodás részének tekintik, még abban az esetben is, ha az említett tartozást a piaci verseny feltételei mellett vállalták, és e kamatok mértéke önmagában nem haladja meg azt a mértéket, amely független vállalkozások között kerülne alkalmazásra.

22 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita a 2007-es pénzügyi évre vonatkozó adóhatározathoz kapcsolódik, így az időbeli hatály alapján az EK-Szerződés alkalmazandó rá. Ezzel együtt, mivel az Európai Unió működéséről szóló szerződésnek a letelepedés szabadságára, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek értelmezése mindenesetre az EK-Szerződés megfelelő rendelkezéseire is vonatkozik, a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott EUMSZ 49., EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikkre kell hivatkozni.

Az alkalmazandó alapvető szabadságról

23 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak meghatározásához, hogy valamely nemzeti szabályozás az EUM-Szerződés által biztosított egyik vagy másik alapvető szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2023. február 16-i Gallaher ítélet, C-707/20, EU:C:2023:101, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Így az EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét (2023. február 16-i Gallaher ítélet, C-707/20, EU:C:2023:101, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából továbbá kitűnik, hogy amennyiben egy nemzeti szabályozás kizárólag a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, döntően a letelepedés szabadságát érinti (2023. február 16-i Gallaher ítélet, C-707/20, EU:C:2023:101, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A jelen esetben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás az adóalany által az ezen adóalannyal kapcsolatban álló vállalkozással vagy természetes személlyel szemben fennálló kölcsöntartozás után fizetett kamatok adóügyi kezelésére vonatkozik, amennyiben e tartozások egy másik vállalkozásban fennálló részesedés megszerzéséhez, illetve további részesedés megvásárlásához kapcsolódnak, amely e részesedés megszerzését, illetve e további részesedés megvásárlását követően ezen adóalannyal szintén kapcsolatban álló vállalkozássá válik.

27 A társasági adóról szóló törvény 10a. cikkének 4. bekezdése értelmében a vállalkozások akkor állnak kapcsolatban, ha az egyik közvetlenül vagy közvetve 33,3%-os részesedéssel rendelkezik a másikban, vagy ha egy harmadik vállalkozás közvetlenül vagy közvetve 33,3%-os részesedéssel rendelkezik a másik két vállalkozásban.

28 A Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően egy ilyen százalékos arány a részt vevő társaság számára irányítást biztosító befolyást biztosíthat azon társaság döntéseire vonatkozóan, amelyhez kapcsolódik (lásd ebben az értelemben: 2018. március 31-i Hornbach–Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 29. pont).

29 Következésképpen, mivel az alapügyben szóban forgó jogszabály célja a cégcsoporton belül, az egymásra közvetlenül vagy közvetve meghatározott befolyást gyakorolni képes vállalkozások között a kölcsöntartozások után fizetett kamatok adóügyi kezelésére vonatkozik, e szabályozás a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik.

30 Feltételezve, hogy az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás azzal a hatással jár, hogy korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a tőke szabad mozgását, az ilyen hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és nem indokolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseknek az EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikk szempontjából való önálló vizsgálatát (lásd analógia útján: 2022. március 17-i AllianzGI-Fonds AEVN ítélet, C-545/19, EU:C:2022:193, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket ezért az EUMSZ 49. cikkre tekintettel kell megválaszolni.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. 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 képviselet útján gyakorolni (2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A valamely tagállam jogszabályaiból eredő, a letelepedési szabadságukat gyakorló társaságokat hátrányosan érintő eltérő bánásmód csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos, ami azt jelenti, hogy alkalmas az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 7-i Cilevičs és társai ítélet, C-391/20, EU:C:2022:638, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. szeptember 22-i W [A külföldi állandó telephely végleges veszteségeinek levonhatósága] ítélet, C-538/20, EU:C:2022:717, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Az eltérő bánásmód fennállásáról

34 Meg kell állapítani, hogy amennyiben ezen anyavállalat egy leányvállalaton keresztül végzi a tevékenységét egy más tagállamban, az utóbbi leányvállalatot sújtó bármilyen korlátozás érintheti az anyavállalat letelepedési szabadságát (lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet, C-75/18, EU:C:2020:139, 41. pont).

35 Ezenkívül, egy cégcsoportot érintő olyan helyzetben, amelyben az egyik tagállam adóhatósága megtagadja az e tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaságtól, amelynek anyavállalata egy másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, az ugyanezen csoporthoz tartozó, e másik tagállamban székhellyel rendelkező másik társaságnak fizetett egyes kamatköltségek levonásának engedélyezését, jóllehet e levonás lehetséges lett volna, ha a társaság, amely e kamatok jogosultja, az első tagállamban telepedett volna le, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az ilyen eltérő bánásmód hátrányosan befolyásolja a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben: 2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 40. és 41. pont).

36 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabály olyan eltérő bánásmódhoz vezet-e, amely hátrányosan befolyásolja a letelepedés szabadságát.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy e tekintetben nemcsak a társaságok székhelye alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetés tiltott, hanem az ilyen megkülönböztetés olyan rejtett formái is, amelyek egyéb elhatárolási szempontok alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Közelebbről, az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk által tiltott, a társaságok székhelye alapján történő közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül az olyan adórendszer, amely látszólag objektív elhatárolási szemponton alapul, de a jellemzőire tekintettel az esetek többségében hátrányosan érinti a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező, és az adót kivető tagállamban székhellyel rendelkező társaságokkal összehasonlítható helyzetben levő társaságokat (lásd ebben az értelemben: 2023. december 21-i Cofidis ítélet, C-340/22, EU:C:2023:1019, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 1. bekezdésének c. pontja, amely az e rendelkezésben foglalt feltételek mellett előírja a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok levonásának megtagadását, nem tesz semmilyen különbséget aszerint, hogy az érintett cégcsoport a határokon átnyúlik-e, vagy sem (lásd analógia útján: 2018. február 22-i X és X ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 35. pont).

40 E törvény 10a. cikke 3. bekezdésének a. és b. pontja, amely meghatározza azokat a feltételeket, amelyek mellett az ilyen levonás mégis lehetséges, szintén különbségtétel nélkül alkalmazandó a belső és a határokon átnyúló helyzetekre is.

41 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ítélet 8. pontjában említetteknek megfelelően úgy véli, hogy a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének b. pontja, amely előírja, hogy meg kell állapítani először is, hogy a kérdéses kamatot végeredményben adó terheli, másodszor, hogy ez az adó a holland jog kritériumai szerint megfelelő mértékű, azaz az e szabályok szerint meghatározott adóköteles nyereség legalább 10%-os megadóztatását eredményezi, mégis azzal a hatással jár, hogy hátrányosan érinti a határokon átnyúló helyzeteket.

42 Az alapügy tényállásának értékelésére és az érintett nemzeti jogszabály értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy alkalmazható-e az említett kritériumok alapján meghatározott adóköteles nyereségre kivetett, 10 %-nál alacsonyabb mértékű adó a Hollandiában székhellyel rendelkező, kamatjogosult kapcsolt vállalkozásokra.

43 Ha ez nem így lenne, vagy ha – noha az elméletileg lehetséges – a gyakorlatban nem alkalmaznának ilyen adóztatást, akkor úgy kellene tekinteni, hogy a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének b. pontja, bár látszólag objektív feltételt ír elő, olyan feltételt állapít meg, amely valójában teljesül az olyan, Hollandiában letelepedett társaság esetében, amely kamatot fizet az e tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozásnak. Ebből az is következne, hogy kizárólag azon Hollandiában letelepedett társaságok kerülhetnek olyan helyzetbe, amelyben e feltétel nem teljesül, amelyek egy másik tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozásnak fizetnek kamatot, amikor ez utóbbi tagállam – mint a jelen ügyben a Belga Királyság – e vállalkozásra alacsonyabb adót vet ki.

44 Következésképpen, ha a holland adórendszer keretében nem alkalmaztak 10%-nál alacsonyabb adókulcsot, az olyan feltételnek, mint amelyet a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének b. pontja előír, elkerülhetetlen és nem esetleges következménye (lásd *a contrario*: 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 72. pont), hogy az kizárólag a határokon átnyúló helyzeteket érinti.

45 Ezáltal a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat leányvállalatával szemben alkalmazott, az e leányvállalat által fizetett kamatokban részesülő kapcsolt vállalkozás székhelyén alapuló kedvezőtlen bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa ezen anyavállalatot attól, hogy az említett leányvállalat útján Hollandiában tevékenységet folytasson, miközben fenntartja ezt a kapcsolt vállalkozást e másik tagállamban, ahol kedvezményes adószabályozás vonatkozik rá. Amint arra a főtanácsnok indítványának 44. pontjában lényegében rámutatott, az ilyen kedvezőtlen bánásmód egy Hollandiában székhellyel rendelkező anyavállalatot is visszatarthat attól, hogy a letelepedési szabadságát egy kapcsolt vállalkozás más tagállamban történő létrehozása révén gyakorolja, amelyben az kedvezményes adórendszer hatálya alá tartozik.

46 A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás, jóllehet megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, olyan eltérő bánásmódot valósít meg, amely érintheti a letelepedés szabadságának gyakorlását.

47 A jelen ítélet 33. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően meg kell tehát vizsgálni, hogy ez az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze.

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

48 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik egyrészt, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a nemzeti szabályozás érintett rendelkezéseinek célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát, másrészt pedig az, hogy csak az e szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az említett szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Amint az a jelen ítélet 29. pontjában megállapításra került, az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály tárgya a cégcsoporton belül, az egymásra közvetlenül vagy közvetve meghatározott befolyást gyakorolni képes vállalkozások között a kölcsöntartozások után fizetett kamatok adóügyi kezelése. E jogszabály arra irányul, hogy a nyereség meghatározása során csak akkor tegye lehetővé a kapcsolt vállalkozás tartozásaira vonatkozó kamatok levonását, ha e kamatráfordítás nem mesterségesen keletkezik.

50 Márpedig meg kell állapítani, hogy az olyan adóelőny tekintetében, mint amilyen a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló tartozásokhoz kapcsolódó kamatok levonásának lehetősége a nyereség megállapításával összefüggésben, az adóalany nincs eltérő helyzetben attól függően, hogy az e kamatot kapó vállalkozás ugyanabban a tagállamban telepedett-e le, vagy hogy az más tagállamban többé-kevésbé előnyösebb adójogi bánásmódban részesül (lásd analógia útján: 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 31. pont). Mindezen esetekben az a kölcsön, amely után az említett kamatokat fizetik, valamint az ahhoz kapcsolódó jogügylet gazdasági megfontolásokon alapulhat.

51 E körülmények között, és annak vizsgálata nélkül, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás a közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható-e, meg kell állapítani, hogy valamely társaság nincs eltérő helyzetben pusztán amiatt, mert a kapcsolt vállalkozás, az érintett kamat kedvezményezettje, egy másik tagállamban rendelkezik székhellyel, amelyben az e kamatra vonatkozó adómérték nem haladja meg a 10%-ot a holland jog kritériumai szerint meghatározott adóköteles nyereségre vonatkozóan.

52 Ezenfelül a Bíróság megállapította, hogy az a helyzet, amelyben a valamely tagállamban letelepedett társaság kamatot fizet az ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, más tagállamban székhellyel rendelkező kapcsolt társaságtól felvett kölcsön után, e kamatfizetés tekintetében nem különbözik attól a helyzettől, amelyben ezen említett kamatok kedvezményezettje az ugyanazon tagállamban letelepedett társaság (2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 44. pont).

Az igazolásról

53 A jelen ítélet 32. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód igazolható-e közérdeken alapuló nyomós indokkal, és hogy e célkitűzéssel arányos-e.

A közérdeken alapuló nyomós indok fennállásáról

54 A kérdést előterjesztő bíróság, az észrevételeket benyújtó kormányok, valamint az Európai Bizottság arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás által előidézett korlátozást az adócsalás és az adókikerülés megelőzésének szükségessége igazolja. Közelebbről, a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy – amint az a jelen ítélet 9. pontjában említésre került – e jogszabály célja, hogy megakadályozza a mesterségesen – azaz önkényesen és gazdasági indokok nélkül felvett kölcsöntartozás címén – keletkezett kamatráfordítások következtében bekövetkező hollandiai adóalap-eróziót, többek között akkor, ha kapcsolt vállalkozások csoportján belül egy gazdaságilag indokolt ügylet finanszírozásának módját olyan mértékben határozzák meg adózási indokok, hogy az olyan jogügyleteket tartalmaz, amelyek nem szükségesek a gazdaságilag indokolt célok eléréséhez, és amelyeket ezen adózási indokok nélkül nem hajtottak volna végre.

55 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az adókikerülés, valamint az adócsalás elleni küzdelem olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja az EUMSZ által biztosított mozgásszabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben: 2012. július 5-i SIAT -ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. pont; 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 63. pont).

56 A letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés akkor is igazolható, ha az kifejezetten olyan mesterséges megállapodásokkal szembeni küzdelemre irányul, amelyek célja az érintett tagállam jogszabályainak megkerülése (2014. április 1-jei Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet, C-80/12, EU:C:2014:200, 31. pont).

57 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkben előírt korlátozása a jelen ítélet 55. és 56. pontjában említett indokokkal, ha e korlátozás kifejezett célja szükségképpen az, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodásokra irányuló magatartásokat, amelyek a nemzeti területen folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó elkerülésére irányulnak (lásd különösen: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. és 55. pont; 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 72. és 74. pont; 2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 73. pont; 2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 49. pont).

58 A Bíróság azt is megállapította, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elve alkalmazandó az adójog területén, ha az adóelőny megszerzése a szóban forgó ügyletek alapvető célja (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 107. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 E tekintetben, bár önmagában az, hogy valamely adóalany a számára legelőnyösebb adózási rendszert választja, nem alapozhatja meg a csalás vagy visszaélés általános vélelmét, az ilyen adóalanyt mégsem illetheti meg az uniós jogból eredő jog vagy előny, ha a szóban forgó ügylet gazdasági szempontból teljesen mesterséges és az érintett tagállam jogszabályainak megkerülésére irányul (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 109. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a Bíróság megállapította a 2018. február 22-i X és X ítélet (C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 46. és 48. pont) alapjául szolgáló ügyekben – amelyekben a társasági adóról szóló törvény 2004-ben hatályos változata 10a. cikke 2. bekezdésének b. pontjáról volt szó, amely lényegében megfelel a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdése b. pontjának, amint azt az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság is megerősítette –, hogy e rendelkezés tagadhatatlanul az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelem célját követi, és annak megakadályozására irányul, hogy a csoport saját tőkéjét – mesterséges módon – az e csoporthoz tartozó holland vállalkozás által kölcsönzött tőkeként mutassák ki, és hogy e kölcsön kamatait levonhassák a Hollandiában adóköteles eredményből.

61 Az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás nem csak azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor az adóalanynak egy kapcsolt vállalkozással szemben merül fel kölcsöntartozása egy olyan vállalkozásban való részesedés megszerzésének, illetve további részesedés megvásárlásának finanszírozása céljából, amely már korábban is ezen adóalany kapcsolt vállalkozása volt – a 2018. február 22-i X és X ítélet (C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110) alapjául szolgáló ügyekben szóban forgóhoz hasonlóan –, hanem azokra is, amelyekben valamely jogalany csak e megszerzés, illetve megvásárlás következtében válik ugyanazon adóalany kapcsolt vállalkozásává – mint a jelen ügyben –, nem kérdőjelezi meg ezt az értékelést. Ugyanis ezen esetek mindegyikében, amint arra a főtanácsnok az indítványának 58. pontjában rámutatott, e szabályozás célja az érintett ügyletek mesterséges jellegének megakadályozása, amely a saját tőke átirányításából és annak kölcsöntőkévé történő átalakításából ered.

Az arányosságról

62 Amint az a jelen ítélet 33. pontjából következik, azt is meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás alkalmas-e az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására.

63 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabály értelmében egy adóalany csak akkor vonhatja le az adóköteles nyereségéből kapcsolt vállalkozásokkal szemben fennálló, olyan vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült kölcsöntartozással kapcsolatos kamatokat, amely a részesedés megszerzését, illetve a további részesedés megvásárlását követően kapcsolt vállalkozásnak minősül, ha bizonyítja, hogy teljesülnek a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének a. vagy b. pontjában előírt feltételek.

64 E szabályozás tehát alkalmas az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő megvalósításának biztosítására, mivel lehetővé teszi két vagy több kapcsolt vállalkozás olyan egyértelműen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodások létrehozására irányuló magatartása hatásainak semlegesítését, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, azáltal, hogy kizárja a levonásból a mesterségesen keletkezett kamatráfordítást, vagy legalábbis biztosítja, hogy e kamatokat a kedvezményezett tagállamában megfelelő adómértékkel adóztassák, és hogy a nyereség után fizetendő adót ne játsszák ki teljes mértékben.

65 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó korlátozás nem lépi-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

66 E tekintetben az egyértelműen mesterséges megállapodás fennállásának megállapítása az adóelőny megszerzésére irányuló szándék szubjektív elemén kívül megköveteli, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy az uniós jog által előírt feltételek formális betartása ellenére nem érték el a letelepedés szabadságával követett célt (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; analógia útján: 2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 124. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

67 A Bíróság megállapította, hogy az a nemzeti jogszabály nem lépi túl a visszaélésszerű gyakorlat megakadályozásához szükséges mértéket, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatán alapszik annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmény jellemzőivel rendelkezik-e, és amely minden olyan esetben, amikor e képződmény fennállása nem zárható ki, az érintett adóalany számára túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek nélkül lehetővé teszi, hogy elő tudja adni az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 Annak ellenőrzése során, hogy valamely ügyletnek csalás vagy visszaélés-e a célja, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak előre meghatározott általános kritériumok alkalmazására, hanem az érintett ügylet egészét kell egyedileg megvizsgálniuk. Az olyan általános hatályú intézkedés bevezetése, amely az adózók bizonyos csoportjait automatikusan kizárja az adóelőnyből, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne akár csak egy – csalásra vagy visszaélésre

utaló – első látásra elfogadhatónak tűnő bizonyítékot vagy valószínűsítő körülményt is megjelölni, meghaladná a csalások és visszaélések elkerüléséhez szükséges mértéket (2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó szabályozás olyan vélelmet állít fel, amely szerint a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 1. bekezdésének c. pontjában meghatározott kritériumok szerint létrejött kölcsöntartozások címén fizetett kamatok egyértelműen mesterséges megállapodásoknak minősülnek vagy azok részét képezik.

70 E kritériumok, különösen az a tény, hogy e kölcsöntartozások egy kapcsolt vállalkozással szemben állnak fenn, és olyan vállalkozásban való részesedés megszerzéshez vagy további részesedés megvásárlásához kapcsolódnak, amely e megszerzést, illetve e megvásárlást követően kapcsolt vállalkozásnak minősül, a jelen ítélet 68. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében az egyértelműen mesterséges megállapodás fennállására utaló valószínűsítő körülménynek minősülnek.

71 Az adóalany azon lehetősége, hogy megdöntse ezt a vélelmet annak bizonyításával, hogy teljesülnek a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének a. és b. pontjában előírt feltételek, lehetővé teszi a kölcsönkamat-levonás megtagadásának kizárólag azokra a helyzetekre való korlátozását, amelyekben a kapcsolt társaságok csoportján belüli kölcsönt olyan mértékben határozzák meg adózási indokok, hogy e kölcsön nem szükséges a gazdaságilag megalapozott célok eléréséhez, és azt egyáltalán nem kötötték volna meg olyan vállalkozások között, amelyeket semmilyen különleges kapcsolat nem köt össze.

72 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság magyarázatából az következik, hogy a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke 3. bekezdésének a. pontjában előírt feltétel mind a kölcsön és az ahhoz kapcsolódó jogügylet indokára, mind pedig az e kölcsönt és e jogügyletet jellemző objektív elemekre vonatkozik, mivel az adóalanynak bizonyítania kell, hogy azokat gazdasági megfontolások igazolják, és hogy azok a vállalkozások között alkalmazásra kerülnének e különleges kapcsolatok hiányában. Ebből e bíróság szerint és a jelen ítélet 10. pontjában említetteknek megfelelően az következik, hogy ítélkezési gyakorlatának megfelelően az önkényesen és üzleti indok nélkül vállalt kölcsöntartozások egyértelműen mesterséges megállapodásoknak minősülnek, még akkor is, ha az e tartozások után fizetendő kamatráfordítások önmagukban megegyeznek azzal, amit a független vállalkozások között kötöttek volna ki.

73 Márpedig, amint az a jelen ítélet 12. pontjából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2021. január 20-i Lexel ítéletből (C-484/19, EU:C:2021:34), és különösen annak 56. pontjából levonható-e az a következtetés, hogy az adóalany kapcsolt vállalkozásával szemben vállalt kölcsöntartozásokra irányuló ügyletek fogalmilag nem minősülnek egyértelműen mesterséges megállapodásoknak, amennyiben azokat a piaci verseny feltételei mellett hozták létre.

74 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy az a körülmény, hogy egy társaság olyan feltételek mellett kap kölcsönt egy másik társaságtól, amelyek nem felelnek meg azon feltételeknek, amelyekben az érintett társaságok a teljes függetlenség fennállása esetén megállapodtak volna, az adós társaság illetősége szerinti tagállam számára objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmény annak megállapítása során, hogy a szóban forgó ügylet részben vagy teljes mértékben olyan egyértelműen mesterséges képződménynek minősül-e, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése. Meg kell

tehát határozni, hogy az érintett társaságok közötti különleges kapcsolat hiányában is, illetve más összegben vagy kamatláb mellett is sor került volna-e a kölcsön nyújtására (lásd ebben az értelemben: 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 81. pont).

75 Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a piaci verseny feltételei tiszteletben tartásának vizsgálata nem csupán a kölcsönszerződésnek a többek között az összegre vagy a kamatlábra vonatkozó rendelkezéseire vonatkozik, hanem a szóban forgó kölcsön és az ahhoz kapcsolódó jogügyletek gazdasági logikájára is. Ez utóbbi vizsgálat ugyanis magában foglalja e kölcsön és az ahhoz kapcsolódó jogügyletek gazdasági érvényességének vizsgálatát, annak megállapításával, hogy az ilyen ügyletek a részes társaságok között különleges kapcsolatok hiányában is létrejöhettek volna.

76 Az annak megállapítására irányuló vizsgálat, hogy nemcsak a szóban forgó kölcsön feltételei, hanem magának a megkötésének ténye, valamint az ahhoz kapcsolódó jogügyletek is megfelelnek-e annak, amiben a társaságok szokásos piaci feltételek között megállapodtak volna, az ügyletek valós gazdasági tartalmának megállapítását jelenti, amelynek hiánya – amint az a jelen ítélet 57., 59. és 67. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból kitűnik – valamely ügylet egyértelműen mesterséges megállapodásként való minősítésének egyik meghatározó eleme.

77 Másodszor, amint arra a Bíróság a 2021. január 20-i Lexel ítéletet (C-484/19, EU:C:2021:34) követően hozott 2023. december 21-i BMW Bank és társai ítéletben (C-38/21, C-47/21 és C-232/21, EU:C:2023:1014, 281. és 283. pont) emlékeztetett, azon általános jogelvből, amely szerint a jogalanyok nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákra, következik, hogy a tagállamnak még az ennek megtagadását előíró nemzeti jogi rendelkezések hiányában is meg kell tagadnia egy adott személytől az uniós jogi rendelkezések alkalmazását, ha azokra nem e rendelkezések célkitűzéseinek megvalósítása érdekében hivatkozik, hanem azért, hogy az uniós jog által biztosított előnyben részesüljön, noha az uniós jog által előírt, a kért előny megszerzéséhez szükséges objektív feltételek csak formálisan teljesülnek.

78 Ebből következik, hogy kizárólag az ügyletek alaki feltételeinek vizsgálata nem lehet elegendő valamely meghatározott ügylet valós gazdasági tartalmának értékeléséhez.

79 Harmadszor, a Bíróság a 2021. január 20-i Lexel ítélet (C-484/19, EU:C:2021:34) 29. pontjában jelezte, hogy az elméleti közelség ellenére az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó svéd szabályozás és az adózási egységekre vonatkozó holland szabályok érzékelhetően eltérnek gyakorlati következményeikben.

80 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy az említett ügyben szóban forgó jogszabály kifejezett célja nem a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem, hanem a kamatterhek levonása formájában megvalósuló agresszív adótervezés elleni küzdelem részét képezte, és az említett szabályozás alkalmazása nem korlátozódik az ilyen megállapodásokra, mivel a levonás tilalmának hatálya alá tartozhatnak a szokásos piaci körülmények között, vagyis a független társaságok között alkalmazottakhoz hasonló feltételek mellett kötött ügyletek is. Az érintett társaság azon szándéka ugyanis, hogy – elsősorban adózási okokból – adósságot vállaljon, elegendő a levonási jog megtagadásának igazolásához egy határokon átnyúló helyzetben (2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 52–54. pont).

81 A Bíróság azt is megállapította, hogy a 2021. január 20-i Lexel ítélet (C-484/19, EU:C:2021:34, 53. pont) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó szabályozás alkalmazható volt a polgári jogi ügyletekből – vagyis a szokásos piaci körülmények között kötött ügyletekből – eredő adósságokra, és nem a mesterséges megállapodásokra vonatkozik.

82 Ebből következik, hogy a Bíróság ebben az ítéletben nem foglalt állást az alapügyben szóban forgó jogszabály által érintett esettel kapcsolatban, amely kifejezetten az egyértelműen mesterséges megállapodások elleni küzdelemre irányul, amint az a jelen ítélet 60. és 61. pontjából kitűnik, vagyis amely akkor merül fel, ha a kölcsöntartozásokat gazdasági indokok nélkül kötötték, noha a kölcsön feltételei megfelelnek azoknak, amelyekről független vállalkozások között állapodtak volna meg.

83 Közelebbről, amint az a 2021. január 20-i Lexel ítéletből (C-484/19, EU:C:2021:34) kitűnik, az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó kölcsön és az ahhoz kapcsolódó ügyletek gazdasági érvényességét a Bíróság előtt nem vitatták, és az ezt nem is vizsgálta.

84 Következésképpen a 2021. január 20-i Lexel ítélet (C-484/19, EU:C:2021:34) 56. pontjából nem lehet azt a következtetést levonni, hogy abban az esetben, ha a kölcsönt és az ahhoz kapcsolódó ügyleteket nem igazolják gazdasági megfontolások, önmagában az a tény, hogy e kölcsön feltételei megfelelnek azon feltételeknek, amelyekben független vállalkozások megállapodtak volna, azt jelenti, hogy az említett kölcsön és ezen ügyletek fogalmilag nem minősülnek egyértelműen mesterséges megállapodásoknak.

85 Ennélfogva meg kell állapítani, annak szükségessége, hogy bizonyítsák, a kölcsön és az ahhoz kapcsolódó jogügylet meghatározó mértékben gazdasági megfontolásokon alapul, nem tűnik úgy, hogy túllépi az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.

86 A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül arra vár választ, hogy a levonási jog teljes megtagadása nem haladja-e meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket, mivel a 2021. január 20-i Lexel ítélet (C-484/19, EU:C:2021:34) 51. pontjában a Bíróság emlékeztetett azon ítélkezési gyakorlatára, amely szerint, amennyiben az adóhatóság az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülmények ellenőrzését követően úgy ítéli meg, hogy az adóalany által kapcsolt vállalkozástól felvett kölcsön valós kereskedelmi okok nélküli, teljesen mesterséges képződménynek felel meg, az arányosság elve megköveteli, hogy a levonási jog megtagadása a kamatok azon részére korlátozódjék, amely meghaladja azt a mértéket, amely a felek közötti különleges kapcsolatok hiányában kerülne alkalmazásra.

87 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 103–105. pontjában rámutatott, ha egy adott ügylet mesterséges jellege az egyébként valós csoporton belüli kölcsön tekintetében meghatározott szokatlanul magas kamatlábra vonatkozik, az arányosság elve megköveteli, hogy az e kölcsön címén fizetett kamatterheknek a szokásos piaci kamatlábat meghaladó részét le kell vonni. Az egyértelműen mesterséges megállapodások megelőzésének célján túlmutatna, ha ezen kamatok tekintetében minden levonást megtagadnának.

88 Ezzel szemben, ha a szóban forgó kölcsön önmagában nem rendelkezik gazdasági indokkal, és az érintett társaságok közötti különleges kapcsolat és az elérni kívánt adóelőny hiányában e kölcsön felvételére soha nem került volna sor, akkor az arányosság elvével összhangban van az említett kamatok teljes levonásának megtagadása, mivel az ilyen teljesen mesterséges megállapodást az adóhatóságoknak figyelmen kívül kell hagyniuk a fizetendő társasági adó kiszámítása során. Az

említett kölcsön címén fizetett kamatok csupán egy része levonásának megtagadása lehetővé tenné az adóalany számára, hogy a visszaélésszerű eszközökkel elérni kívánt adóelőny egy részét vagy akár egészét megszerezze, ami megkérdőjelezné az érintett rendszer koherenciáját.

89 Az ilyen szabályozás nem tűnik ellentétesnek a jogbiztonság elvéből eredő követelményekkel sem, amelyeket tiszteletben kell tartani annak érdekében, hogy valamely szabályozást ne lehessen úgy tekinteni, mint amely túllépi az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 59. pont).

90 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a jogbiztonság elve megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek (lásd ebben az értelemben: 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

91 Márpedig a főtanácsnok indítványának 87. és 88. pontjában foglaltakhoz hasonlóan rá kell mutatni arra, hogy elkerülhetetlen, hogy a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelmet szolgáló rendelkezés elvont fogalmakat tartalmazzon, amelyek lehetővé teszik minél több, az adóelkerülés céljából létrehozott helyzet megragadását.

92 Mindazonáltal az elvont fogalmak használata nem jelenti azt, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabály alkalmazása az adóhatóság teljes mérlegelési jogkörére van bízva, és ezáltal annak hatásai előre nem láthatóvá válnak, amennyiben – amint arra a jelen ítélet 70. és 71. pontja emlékeztet – ezen alkalmazás a szabályozásban egyértelműen meghatározott kritériumoktól függ, amelyek lehetővé teszik az adóalany számára, hogy előre és kellő pontossággal meghatározza annak hatályát, anélkül hogy alkalmazását illetően bizonytalansághoz vezetnének (lásd ebben az értelemben: 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 57. pont).

93 A fentiek összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint egy kapcsolt vállalkozással szembeni, olyan más vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok levonását, amely e részesedés megszerzését, illetve e további részesedés megvásárlását követően e jogalany kapcsolt vállalkozásának minősül, ezen adóalany nyereségének kiszámításakor teljes mértékben megtagadják, ha ezt a tartozást egyértelműen mesterséges megállapodásnak vagy ilyen megállapodás részének tekintik, még abban az esetben is, ha az említett tartozást a piaci verseny feltételei mellett vállalták, és e kamatok mértéke önmagában nem haladja meg azt a mértéket, amely független vállalkozások között kerülne alkalmazásra.

A költségekről

94 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:

Az EUMSZ 49. cikket

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint egy kapcsolt vállalkozással szembeni, olyan más vállalkozásban fennálló részesedés megszerzése, illetve további részesedés megvásárlása céljából felmerült kölcsöntartozással kapcsolatos kamatok levonását, amely e részesedés megszerzését, illetve e további részesedés megvásárlását követően e jogalany kapcsolt vállalkozásának minősül, ezen adóalany nyereségének kiszámításakor teljes mértékben megtagadják, ha ezt a tartozást egyértelműen mesterséges megállapodásnak vagy ilyen megállapodás részének tekintik, még abban az esetben is, ha az említett tartozást a piaci verseny feltételei mellett vállalták, és e kamatok mértéke önmagában nem haladja meg azt a mértéket, amely független vállalkozások között kerülne alkalmazásra.

Aláírások