A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. január 21.*

A C-311/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2008. július 14-én érkezett, 2007. június 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Société de Gestion Industrielle SA (SGI)**

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, P. Lindh, A. Rosas (előadó), U. Lõhmus és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. június 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Société de Gestion Industrielle SA (SGI) képviseletében R. Forestini és J. F. Libert ügyvédek,

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

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a svéd kormány képviseletében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2009. szeptember 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 12., EK 43., EK 48. és EK 56. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet egy belga jog szerint alapított társaság, a Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (a továbbiakban: SGI) és az État belge (belga állam) között az amiatt folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy a nemzeti adóhatóság e társaság saját nyereségéhez hozzászámította azon rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmények összegét, amelyeket e társaság a vele kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak nyújtott.

A nemzeti jogi háttér

3 Az 1992. április 10-i királyi rendelet által összehangolt és az 1992. június 12-i törvénnyel megerősített, jövedelemadóról szóló törvény (a Moniteur belge 1992. július 30-i melléklete, 17120. o.) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: CIR 1992) 26. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben a Belgiumban székhellyel rendelkező vállalkozás rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújt, ezt az 54. cikk sérelme nélkül a saját nyereségéhez kell számítani, kivéve ha a kedvezményt a kedvezményezettek adóköteles jövedelmének a meghatározásánál figyelembe veszik.

Az első bekezdésben előírt korlátozás sérelme nélkül a vállalkozás saját nyereségéhez kell számítani azokat a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket, amelyeket a következőknek nyújt:

1. a 227. cikkben meghatározott olyan adóalany, amellyel a Belgiumban székhellyel rendelkező vállalkozás közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban áll;

2. a 227. cikkben meghatározott olyan adóalany vagy olyan külföldi vállalkozás, amelyet a székhelye szerinti ország jogszabályai szerint nem terhel jövedelemadófizetési kötelezettség, vagy amely az említett országban olyan adójogi szabályozás hatálya alá tartozik, amely jelentős mértékben kedvezőbb a vállalkozásra Belgiumban vonatkozó adójogi szabályozásnál;

3. a 227. cikkben említett olyan adóalany, amelynek közösek az érdekei az 1. vagy 2. pontban említett adóalannyal, illetve vállalkozással.”

4 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint a CIR 1992 26. cikke második bekezdésének 1. pontja értelmében „rendkívüli” az a kedvezmény, amely tekintettel az adott időpontban uralkodó gazdasági körülményekre és a felek gazdasági helyzetére, ellentétes a szokásos ügymenettel, az általános kereskedelmi szabályokkal és gyakorlattal. „Ellenszolgáltatás nélkülinek” kell tekinteni azon kedvezményt, amelyet kötelezettség vagy ellenszolgáltatás nélkül, ingyenesen nyújtanak.

5 A CIR 1992 49. cikke szerint:

„Szakmai szolgáltatások címén azok a költségek vonhatók le, amelyeket az adóalany az adózási időszakban adóköteles jövedelem elérése vagy megőrzése érdekében keletkeztetett vagy viselt, és amelyek valódiságát és összegét okirati bizonyítékkal, vagy – ha ez nem lehetséges – az eskün kívül a jog által általában elfogadott bármely más bizonyítékkal igazolja.

Az adózási időszakban keletkeztetett vagy viselt költségeknek minősülnek azok a költségek, amelyeket ezen időszakban ténylegesen kifizetnek vagy viselnek, vagy amelyek igazolt és kimutatott tartozásoknak vagy veszteségeknek minősülnek, és amelyeket ilyenként könyvelnek el.”

6 A CIR 1992 79. cikke értelmében:

„Gazdasági tevékenységből származó veszteség címén nem vonható le a nyereségből vagy a kedvezményekből az olyan jövedelem, amely olyan rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből származik, amelyeket az adóalany közvetlenül vagy közvetve, bármely formában vagy bármely módon olyan vállalkozástól kapott, amellyel közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban áll.”

7 A CIR 1992 207. cikke egyes, a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből származó eredményből történő levonások lehetőségét kizárja.

8 A CIR 1992 227. cikkének második bekezdése a nem belföldi illetőségű társaságokat a következőképpen határozza meg:

„Külföldi vállalkozás: […] amelynek székhelye, fő telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja nem Belgiumban található.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 Az SGI a belga jog szerint alapított holding társaság. 65%-os részesedéssel rendelkezik a francia jog szerint alapított RECYDEM SA társaságban (a továbbiakban: Recydem). Az SGI ez utóbbi társaság egyik igazgatója is.

10 Az SGI egyik részvényese a luxemburgi jog szerint alapított COBELPIN SA társaság (a továbbiakban: Cobelpin). A Bíróság 2009. március 23-án feltett írásbeli kérdésére válaszolva, 2009. április 7-én az SGI pontosan megjelölte, hogy az említett társaság 34%-os részesedéssel rendelkezik a tőkéjében. A Cobelpin igazgató és megbízott igazgató az SGI-ben.

11 D. Leone megbízott igazgató az SGI-ben, és a Cobelpin és a Recydem egyik igazgatója.

12 2000. december 31-én az SGI 37 836 113 BEF (937 933 euró) összegű kamatmentes kölcsönt nyújtott a Recydemnek. A belga adóhatóság szerint a 2001-es adóévre vonatkozóan az SGI nyereségéhez a CIR 1992 26. cikke második bekezdése 1. pontjának megfelelően 1 891 806 BEF (46 897 euró) összeget hozzá kell számítani az említett

leányvállalatnak az SGI által nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmények címén. Ezen összeg az évi 5%-os kamatlábbal számított vélelmezett kamatnak felel meg.

13 2000. július 1-jétől az SGI havi 350 000 LUF-t (8676 euró) utalt át a Cobelpinnek igazgatói díjazásként. A belga adóhatóság a 2001-es és 2002-es adóévek vonatkozásában elutasította az e díjazások szakmai szolgáltatás címén való levonását, mivel azt állapította meg, hogy nem teljesülnek a CIR 1992 49. cikkében előírt feltételek. A kifizetett összegek nyilvánvalóan aránytalanok, és semmilyen kapcsolatban nem állnak a szóban forgó szolgáltatások gazdasági hasznosságával. A Cobelpin képviselője az SGI igazgatótanácsában saját nevében is tagja volt e tanácsnak.

14 Így a 2001-es és 2002-es adóév vonatkozásában utólagos adómegállapításra került sor az SGI-vel szemben. Mivel az SGI által ezen adóügyi határozatok ellen 2004. január 28-án és február 9-én benyújtott panaszokat 2004. július 22-én határozattal elutasították, az említett társaság 2004. augusztus 4-én felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a tribunal de première instance de Monshoz.

15 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a belga adóhatóság helyesen alkalmazta a CIR 1992 26. cikke második bekezdésének 1. pontját akkor, amikor az SGI saját nyereségéhez számította az SGI által a Recydemnek nyújtott kölcsön vélelmezett kamatát. Az említett kölcsönt semmilyen gazdasági ok nem indokolja. Míg a szóban forgó időszakban az említett leányvállalat kiegyensúlyozott pénzügyi helyzetben volt és nyereséget ért el, az SGI a pénzügyi helyzetét súlyosan megterhelő hiteleket vett fel.

16 Ami az SGI által a Cobelpinnek nyújtott igazgatói díjazásokat illeti, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy azok a CIR 1992 49. cikke alapján szakmai szolgáltatás címén nem vonhatók le. A CIR 1992 26. cikke második bekezdésének 1. pontja értelmében e kedvezményeket az SGI saját nyereségéhez kell számítani.

17 Az említett bíróságban ugyanakkor kétely merül fel a tekintetben, hogy ez utóbbi rendelkezés megfelel-e az EK 43. cikkben, illetve az azt követő cikkekben foglalt letelepedés szabadsága elvének, valamint az EK 56. cikkben, illetve az azt követő cikkekben érintett tőke szabad mozgása elvének. A belföldi illetőségű társaság saját nyeresége ugyanis megemelkedik az általa nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmények összegével, ha a kedvezményezett társaság kölcsönös függőségi viszonyban áll ezen előbbi társasággal, és másik tagállamban rendelkezik székhellyel, ugyanakkor nem emelkedik meg a saját nyereség, ha az ilyen kedvezményt másik belföldi illetőségű, ilyen helyzetben lévő társaságnak nyújtják, és ha azt figyelembe veszik az utóbbi társaság adóköteles jövedelmének meghatározásánál.

18 E körülmények között a tribunal de première instance de Mons az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Az [EK] 48. cikkel és adott esetben az [EK] 12. cikkel összefüggésben értelmezett EK […] 43. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely – mint a jelen ügyben – a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után megadóztatja azt a belga illetőségű társaságot, amely e kedvezményt a vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtotta, míg azonos feltételek mellett a belga illetőségű társaság nem adóztatható e rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után, ha a kedvezményt vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, belgiumi illetőségű társaságnak nyújtja?

2) Az [EK] 48. cikkel és adott esetben az [EK] 12. cikkel összefüggésben értelmezett EK […] 56. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely – mint a jelen ügyben – a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után megadóztatja azt a belga illetőségű társaságot, amely e kedvezményt a vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtotta, míg azonos feltételek mellett a belga illetőségű társaság nem adóztatható e rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után, ha a kedvezményt vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, belgiumi illetőségű társaságnak nyújtja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

19 A kérdést előterjesztő bíróság a két, majdnem azonos megfogalmazású kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk és/vagy az EK 56. cikk úgy értelmezendő-e, mint amellyel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, és amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaság adót köteles fizetni a „rendkívüli" vagy „ellenszolgáltatás nélküli" kedvezmény után, amennyiben e kedvezményt a vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtja, míg a belföldi illetőségű társaság nem adóztatható az ilyen kedvezmény után, ha azt a vele ilyen viszonyban álló, másik belföldi illetőségű társaságnak nyújtja.

20 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az első kérdés – amely alapvetően az EK 43. cikk és EK 48. cikk értelmében vett letelepedés szabadsága gyakorlására vonatkozik – lényegében ahhoz kapcsolódik, hogy az SGI kamatmentes kölcsönt nyújtott a francia jog szerint alapított Recydem leányvállalatának, illetve pontosabban ahhoz, hogy a belga adóhatóságok a CIR 1992 26. cikke második bekezdésének 1. pontja értelmében az SGI adóköteles jövedelmének meghatározásánál a társaság saját nyereségéhez hozzászámították e kölcsön vélelmezett kamatainak összegét.

21 Az említett rendelkezésből következik, hogy a második kérdés, amely lényegében a tőke szabad mozgását szabályozó EK 56. cikk értelmezésére vonatkozik, ahhoz kapcsolódik, hogy az SGI a luxemburgi jog szerint alapított Cobelpin nevű részvényesének ésszerűtlenül magasnak tekintett igazgatói díjazásokat utalt át, valamint ahhoz, hogy ez utóbbiakat adózási szempontból az előbbi társaságnál vették figyelembe. Ugyanezen határozat tükrében úgy tűnik, hogy a belga adóhatóság a CIR 1992 49. cikke alapján megtagadta az utóbbi kifizetések szakmai szolgáltatás címén való levonását. Az iratokban szereplő információk nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a hatóság e tekintetben alkalmazta-e az említett törvény 26. cikke második bekezdésének 1. pontját.

22 Ugyanakkor feltételezve akár, hogy a CIR 1992 49. cikke jelentőséggel bírhat az alapeljárás kimenetele szempontjából, a kérdést előterjesztő bíróság csak a szóban forgó szabadságoknak a CIR 1992 26. cikke második bekezdésének 1. pontjával kapcsolatos értelmezését kérte a Bíróságtól. E tekintetben elegendő azt megállapítani,

hogy az említett, a meghozandó bírósági döntésért felelős bíróság képes az előtte folyamatban lévő ügy sajátosságaira figyelemmel leginkább meghatározni a vonatkozó nemzeti jogi hátteret, és ennek függvényében megfogalmazni az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét (lásd ebben az értelemben a C-378/07–C-380/07. sz., Angelidaki és társai egyesített ügyekben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3071. o.] 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

Az alkalmazandó szabadságról

23 Előzetesen meg kell határozni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapeljárás tárgyát képezi, érintheti-e, és ha igen, akkor milyen mértékben az EK 43. cikk és az EK 48. cikk értelmében vett letelepedés szabadságának, és/vagy az EK 56. cikkben és az azt követő cikkekben érintett tőke szabad mozgásának gyakorlását.

24 Minden, a Bírósághoz észrevételt benyújtó érintett úgy véli, hogy az első előterjesztett kérdést a letelepedés szabadsága szempontjából kell vizsgálni. Ami a második kérdéshez kapcsolódó ténybeli körülményeket illeti, az SGI, valamint a belga és a német kormány előadja, hogy a tőke szabad mozgását szabályozó rendelkezések alkalmazandók. A többi érintett ugyanakkor úgy véli, hogy a második kérdésre ugyanazt a választ kell adni, mint az elsőre. Az SGI minkét kérdés esetében az EK 12. cikkre hivatkozik.

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azt illetően, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o] 31–33. pontját, a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 34. és 44–49. pontját, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.é] 36. pontját).

26 A belga kormány szerint az alapeljárásban szereplő szabályozás a belföldi illetőségű társaságok bruttó nyereségének a jövedelmeik adóztatása érdekében való meghatározásával kapcsolatos. Az adóelkerülés megakadályozása érdekében a belföldi illetőségű társaságok nyereségébe beleszámít a nem belföldi illetőségű, a belföldi illetőségű társasággal kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságok számára nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény miatt elmaradt jövedelem. Az említett szabályozás ilyen körülmények között lehetővé teszi a nemzeti adóhatóságok számára, hogy a belföldi illetőségű társaságokat kötelezze adófizetésre olyan összegek után, amelyek esettől függően egyenlők az e társaság által a szokásos piaci feltételek mellett alkalmazott árhoz képest kifizetett többlettel vagy a társaság elmaradt hasznával.

27 A Bíróság által 2009. március 23-án feltett írásbeli kérdésre 2009. április 24-én adott válaszában a belga kormány kifejtette, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás olyan helyzeteket érint, ahol az érintett társaságok viszonyait a független vállalkozásokra jellemző körülményektől eltérő körülmények jellemzik. Az e szabályozás értelmében vett „kölcsönös függőségi viszony" többek között akkor áll fenn, ha az egyik érintett társaság olyan részesedéssel rendelkezik a másik tőkéjében, amely lehetővé teszi számára, hogy annak döntéseit bizonyos mértékben befolyásolja, és tevékenységét a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítéletből (EBHT 2000., I-2787. o.) következő ítélkezési gyakorlat értelmében véve meghatározza.

28 Márpedig a Bíróság többször is megállapította, hogy az ilyen körülményekben alkalmazandó nemzeti szabályozások a letelepedés szabadságára vonatkozó EK-Szerződésbeli rendelkezések tárgyi hatálya alá tartoznak (lásd többek között a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontját, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 47. pontját).

29 A belga kormány szerint ugyanakkor az alapeljárásban szereplő szabályozás nem csak a fent hivatkozott Baars-ügyben megfogalmazott ítélkezési gyakorlat hatálya alá tartozó helyzetekre alkalmazandó. Az érintett társaságok közötti kölcsönös függőségi viszony fennállása ugyanis nem attól függ, hogy az egyik társaság mekkora részesedéssel rendelkezik a másik tőkéjében. A jelen ítélet 27. pontjában említett válaszában e kormány kifejtette, hogy az említett szabályozás minden olyan viszonyt érint, amely a tényeket és a körülményeket figyelembe véve, akár közvetlen, akár közvetett kölcsönös függőséget hoz létre az érintett társaságok között. Lehet szó a másik érintett

társaság tőkéjében való olyan részesedésről, amely nem hoz létre az említett ítélkezési gyakorlat értelmében vett „bizonyos mértékű befolyást”, vagy például a nyersanyagok vonatkozásában fennálló függőségről, illetve a technikai együttműködést és a biztosítékokat érintő függőségről.

30 Ezen útmutatás tükrében meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályozás főszabály szerint befolyásolhatja más szabadságok, így különösen az EK 56. cikk értelmében vett tőke szabad mozgása gyakorlását is.

31 Ami az EK 12. cikk alkalmazhatóságát illeti, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd különösen a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 38. és 39. pontját, a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8491. o.] 28. és 29. pontját, valamint a C-105/07. sz., Lammers & Van Cleeff ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-173. o.] 14. pontját).

32 Márpedig az EK 43. és EK 56. cikk a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának területén ilyen, hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályokat tartalmaz.

33 Ami a Szerződés azon rendelkezéseit illeti, amelyek olyan körülmények között alkalmazandók, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek, meg kell állapítani, hogy az érintett szabályozás értelmében vett „kölcsönös függőségi viszony” fennállását egyrészt az SGI és a Recydem, másrészt az SGI és a Cobelpin között a kérdést előterjesztő bíróság előtt nem vitatták.

34 Ami e viszony jellegét illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az SGI a Recydem tőkéjében 65%-os részesedéssel rendelkezik. A jelen ítélet 10. pontjában érintett válasz szerint a Cobelpin részesedése az SGI tőkéjében eléri a 34%-ot. A Bíróság nem rendelkezik olyan információval, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy e társaságok között más részesedési viszony is fennáll.

35 Az ilyen részesedések főszabály szerint a jelen ítélet 27. és 28. pontjában hivatkozott Baars-ügyben megfogalmazott ítélkezési gyakorlat értelmében vett „bizonyos mértékű befolyás" gyakorlását teszik lehetővé az SGI számára a Recydem határozatai és tevékenysége felett, illetve a Cobelpin számára az SGI határozatai és tevékenysége felett. Ezenkívül az előzetes kérdésre utaló határozat szerint e társaságok között az igazgatás szintjén is kapcsolat áll fenn.

36 Következésképpen, mivel az alapeljárás kizárólag arra vonatkozik, hogy az érintett szabályozás milyen hatással bír az olyan társaság adójogi kezelésére, amely a Baars-ügyben megfogalmazott ítélkezési gyakorlat értelmében vett „bizonyos mértékű befolyás" gyakorlásával jellemzett kölcsönös függőségi viszonyban áll a többi érintett társasággal, a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk és EK 48. cikk alkalmazandó.

37 Következésképpen a feltett kérdésekre csak az EK 43. cikk és az EK 48. cikk tükrében kell választ adni. E cikkeket együttesen kell vizsgálni.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

38 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a közösségi állampolgárok számára, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint. A letelepedés szabadsága magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd többek között

a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 29. pontját, a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 45. pontját).

39 Még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd többek között a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját; a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 31. pontját; a C-298/05. sz., Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 33. pontját és a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 16. pontját).

40 A társaságok kapcsán meg kell jegyezni, hogy az EK 48. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása, hogy az illetőség szerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, értelmetlenné tenné az EK 43. cikket (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját, a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját és a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 38. pontját).

41 Az SGI, a svéd kormány és a Bizottság úgy véli, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás az uniós jog értelmében korlátozásnak minősül. A belga és a német kormány ezzel ellentétes nézetet képvisel. Összefüggésében vizsgálva az említett szabályozás nem hozza hátrányos helyzetbe azon belföldi illetőségű társaságokat, amelyek rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket nyújtanak a velük kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak, azon belföldi illetőségű társaságokhoz képest, amelyek e kedvezményeket az ilyen helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságoknak nyújtják. Következésképpen az említett szabályozás nem képez korlátozást.

42 A jelen esetben kétségtelen, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás értelmében a belföldi illetőségű társaság által a vele kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságnak nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket csak akkor kell ezen előbbi társaság saját nyereségéhez hozzászámítani, ha a kedvezményezett társaság másik tagállamban rendelkezik székhellyel. Ezzel szemben a belföldi illetőségű társaság nem adózik az ilyen kedvezmény után, ha azt egy másik, olyan belföldi illetőségű társaságnak nyújtja, amellyel ilyen kapcsolatban áll, feltéve hogy e kedvezményt figyelembe veszik ez utóbbi adóköteles jövedelmének meghatározásánál.

43 Következésképpen az SGI-hez hasonló olyan, Belgiumban székhellyel rendelkező társaság, amely rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket nyújt a vele kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak, kedvezőtlenebb adójogi helyzetbe kerül, mint amelyben akkor lenne, ha e kedvezményeket az ilyen helyzetben lévő, belföldi illetőségű társaságoknak nyújtaná.

44 A belföldi illetőségű társaságoknak a szóban forgó kedvezményekben részesülő társaságok székhelye alapján alkalmazott ilyen eltérő adójogi kezelése a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk és EK 48. cikk értelmében vett korlátozását képezheti. A belföldi illetőségű társaságokat ugyanis arra ösztönözheti, hogy lemondjanak arról, hogy más tagállamban leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak, vagy tartsanak fenn, illetve hogy ez utóbbi államban székhellyel rendelkező társaságban jelentős részesedést szerezzenek meg vagy tartsanak fenn azon adóteher miatt, amely a határon átnyúló helyzetekben az alapeljárásban szereplő szabályozásban érintett kedvezmények nyújtását sújtja.

45 Ezenkívül az említett szabályozás korlátozó hatással járhat a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok tekintetében. Az ilyen társaságokat ugyanis arra ösztönözheti, hogy lemondjanak arról, hogy Belgiumban leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn, illetve hogy ez utóbbi államban székhellyel rendelkező társaságban jelentős részesedést szerezzenek meg vagy tartsanak fenn azon adóteher miatt, amely a határon átnyúló helyzetekben az alapeljárásban szereplő szabályozásban érintett kedvezmények nyújtását sújtja.

46 E következtetéseket nem cáfolják a belga és a német kormány által előadott érvek.

47 A belga kormány kifejti, hogy az említett szabályozás alkalmazásából eredő adóhátrány nem abban áll, hogy a belga adóhatóságok a belföldi illetőségű társaságok saját nyereségéhez hozzászámítják az általuk nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket, hanem inkább az abban az esetben bekövetkező kettős adóztatás kockázatában, ha a kedvezményezett társaság székhelye szerinti tagállam nem hajtja végre a megfelelő adókiigazítást. E kockázat jelentősen csökkent a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i 90/436/EGK egyezmény (HL L 225., 10. o.; a továbbiakban: választottbírósági egyezmény) alkalmazásának lehetőségével.

48 E kormány arra is felhívja a figyelmet, hogy a belső helyzetekben a CIR 1992 79. és 207. cikke egyes levonások lehetőségét a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből hasznot keletkeztető belföldi illetőségű társaságokra korlátozza. Így a belföldi illetőségű társaságoknak a kedvezményezett társaságok székhelye alapján alkalmazott eltérő adójogi kezelése kevésbé jelentős, mint amilyennek tűnik.

49 A német kormány szerint a belga adóhatóságok a határon átnyúló helyzetekben nem alkalmaznak semmiféle kiegészítő adót. Mivel nem rendelkeznek hatáskörrel a másik tagállamban székhellyel rendelkező kedvezményezett társaság jövedelmeinek megadóztatására, a belga adóhatóságok a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt adóztatják meg az azt nyújtó belföldi illetőségű társaságnál. E kormány hangsúlyozza, hogy a belső helyzetekben az ugyanilyen típusú kedvezmény nem az azt nyújtó belföldi illetőségű társaságnál, hanem a belföldi illetőségű kedvezményezett társaságnál adóköteles. Így az alapeljárásban szereplő szabályozás korlátozó hatása kétséges.

50 Ennélfogva meg kell állapítani, ahhoz, hogy a szabályozás ellentétesnek minősüljön a letelepedés szabadságával, elegendő, hogy az alkalmas legyen a más tagállamban letelepedett társaságok e szabadságának valamely tagállamban történő korlátozására,

anélkül hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy a szóban forgó szabályozás ténylegesen is arra indít egyes társaságokat, hogy lemondjanak valamely leányvállalatnak az előbbi tagállamban történő megszerzéséről, alapításáról vagy fenntartásáról (lásd a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 62. pontját és a C-231/05. sz. Oy AA-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 42. pontját).

51 Ami a belföldi illetőségű kedvezményezett társaság jövedelmeinek a belső helyzetekben való adójogi kezeléséhez kapcsolódó érveket illeti, úgy tűnik – amint azt a főtanácsnok az indítványa 45. pontjában megjegyzi –, hogy az említett kormányok a vállalatcsoport egészét szemlélve abból indulnak ki, hogy nincs jelentősége annak, hogy a csoporton belül bizonyos jövedelmeket mely társasághoz számítanak.

52 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket nyújtó belföldi illetőségű társaság és a kedvezményezett társaság két külön jogi személy, és mindkettő a rá vonatkozó adót köteles megfizetni. Mindenesetre a kedvezményezett társaság által a belső helyzetekben viselt adóteher nem hasonlítható össze a határon átnyúló helyzetekben alkalmazott, a szóban forgó kedvezménynek az azt nyújtó társaságnál való megadóztatásával.

53 Feltételezve akár azt, hogy valamely belső helyzetben és olyan esetben, ahol az érintett társaságok közvetlenül vagy közvetve 100%-osan egymáshoz kapcsolódnak, az adóteher köztük való megoszlása bizonyos feltételek mellett adójogi szempontból nem bír jelentőséggel, hangsúlyozni kell, hogy a határon átnyúló helyzetekben mindenesetre fennmarad a kettős adóztatás kockázata. Az ilyen helyzetben ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 46. és 47. pontjában helyesen megjegyzi, a belföldi illetőségű társaság által nyújtott, és a saját nyereségéhez számított rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket megadóztathatják a kedvezményezett társaságnál abban a tagállamban, ahol székhellyel rendelkezik.

54 Ami a választottbírósági egyezmény alkalmazásának lehetőségét illeti, meg kell állapítani – hasonlóan a főtanácsnok indítványának 48. pontjában megfogalmazottakhoz –, hogy az érintett adóhatóságok közötti, a választottbírósági egyezmény III. szakasza 6. cikkében előírt kölcsönös egyeztetési eljárás megindítása járulékos adminisztratív és gazdasági terheket okoz annak a társaságnak, amely az ügyben kezdeményezi az említett eljárást. Egyébiránt a kölcsönös egyeztetési és az esetleg azt követő választottbírósági eljárás több évig is eltarthat. Márpedig a társaságnak az eljárás idejére meg kell előlegeznie a kétszeresen megfizetett adót. Ráadásul többek között a jelen ítélet 29. pontjában kifejtettek tükrében úgy tűnik, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás alkalmazandó egyes olyan helyzetekben is, amely nem tartozik az említett egyezmény hatálya alá.

55 Következésképpen az olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk értelmében vett letelepedés szabadsága korlátozását jelenti.

Az alapeljárásban szereplő szabályozás igazolásáról

56 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon intézkedés, amely korlátozhatja az EK 43. cikkben érintett szabad letelepedést, csak akkor fogadható el, ha a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban hasonló esetben is elengedhetetlen, hogy a korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 26. pontját; a C-9/2. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 49. pontját; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Lammers & Van Cleeff ügyben hozott ítélet 25. pontját).

57 A svéd kormány és a Bizottság úgy véli, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozást az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége, az adóelkerüléstől való félelem és a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni

küzdelem együtt igazolja. A Bizottság ugyanakkor hangsúlyozza az arányosság elve tiszteletben tartásának szükségességét. A belga és német kormány másodlagosan ugyanazon igazoló tényezőkre hivatkozik.

58 A belga kormány előadja, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás az adóelkerülés elleni küzdelmet érinti, és lehetővé teszi, hogy adóztatási célból kiigazítsák azon helyzeteket, ahol az érintett társaságok viszonyát a szokásos piaci feltételeken kívüli körülmények határozzák meg. A tárgyalás során e kormány kifejtette, hogy a szóban forgó szabályozás a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény 9. cikkéhez és a választottbírósági egyezmény 4. cikkéhez igazodik, amelyek hasonló nyereségki-igazítást írnak elő arra az esetre, ha a kapcsolt társaságok közötti ügyletek nem felelnek meg a szokásos piaci feltételeknek.

59 E kormány szerint a „kedvezménynek" az alapeljárásban szereplő szabályozás szerinti fogalma feltételezi a kedvezményezett gazdagodását, és azt hogy az a személy, aki e kedvezményt nyújtja, nem részesül a kedvezménnyel ténylegesen egyenértékű ellenszolgáltatásban. A kedvezmény „rendkívüli" jellegére vonatkozó feltétel mindarra utal, ami a szokásos ügymenettel, az általános szabályokkal és a gyakorlattal, vagy hasonló esetekben a szokásokkal ellentétes. Ami az „ellenszolgáltatás nélküli" feltételt illeti, az azt vélelmezi, hogy a kedvezményt anélkül nyújtják, hogy az kötelezettség teljesítésének minősülne, vagy bármilyen ellenszolgáltatás járna érte.

60 Először is, a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd különösen a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007. I-2647. o.] 42. pontját, a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 66. pontját).

61 A Bíróság megállapította, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valamelyikében székhellyel rendelkező társaság gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (lásd különösen a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 54. pontját és a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 31. pontját).

62 Ugyanis jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnának, hogy a telephelyük szerinti vagy másik tagállamban számolják-e el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek vagy kedvezmények következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, az Oy AA-ügyben hozott ítélet 55. pontját és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 32. pontját).

63 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy annak lehetővé tétele, hogy a belföldi illetőségű társaságok nyereségüket rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményként velük kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak utalják át, veszélyeztetné az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását. Ez pedig magát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának rendszerét veszélyeztetné, mivel az egymással kölcsönös függőségi viszonyban lévő társaságok önkényes választásától függően a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtó társaság szerinti tagállama, mint az e társaság székhelye szerinti állam, adott esetben kénytelen lenne a kedvezményezett társaság székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 56. pontját).

64 Az alapeljárásban szereplő szabályozás, mivel a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után azon belföldi illetőségű társaság megadóztatását írja elő, amely e kedvezményt más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtotta, lehetővé teszi a belga állam számára, hogy a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatóságát gyakorolja.

65 Másodsorban ami az adóelkerülés megelőzését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy valamely, a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontját, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 72. pontját).

66 Ebben az összefüggésben a nemzeti szabályozás igazolhatónak tekinthető az adóelkerülés megelőzésének és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának együttes céljával akkor is, ha nem kifejezett célja a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények adóelőnyből történő kizárása, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó elkerülésére irányulnak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 63. pontját.

67 Ami az ezen igazoló tényező olyan körülményeket érintő relevanciáját illeti, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek, meg kell állapítani, hogy kiigazító adóelőírások nélkül a belföldi illetőségű társaságoknak lehetővé tenni azt, hogy rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtsanak a velük kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak, azt a veszélyt hordozza magában, hogy a társaságok között mesterséges ügyletek útján úgy szervezik a jövedelem-átcsoportosításokat, hogy azok a legalacsonyabb adómértéket alkalmazó, vagy az e jövedelmeket nem adóztató tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok felé irányuljanak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 58. pontját).

68 Az alapeljárásban szereplő szabályozás, mivel a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után azon belföldi illetőségű társaság megadóztatását írja elő, amely e kedvezményt más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtotta, alkalmas arra, hogy megakadályozza az ilyen, a különböző tagállamokban alkalmazott adómértékek, illetve adóalapok közötti jelentős eltérések által ösztönzött gyakorlatot, amelynek nincs más célja, mint az említett kedvezményt nyújtó társaság székhelye szerinti tagállamában általában fizetendő adó elkerülése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 59. pontját).

69 Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának és az adóelkerülés megelőzésének együttes szükségességére vonatkozó e tények figyelembevételével meg kell állapítani, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célokat szolgál, azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja, valamint az alkalmas e célok megvalósításának biztosítására.

70 E körülmények között már csak azt kell megvizsgálni, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás nem lépi-e túl a kitűzött célok összességének eléréséhez szükséges mértéket.

71 Meg kell állapítani, hogy azt a nemzeti szabályozást, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatán alapul annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet adózási célokat szolgáló, mesterséges megállapodás jellemzőivel rendelkezik-e, olyan szabályozásnak kell tekinteni, amely nem lépi túl az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának szükségességére és az adóelkerülés megelőzésére vonatkozó célok eléréséhez szükséges mértéket, ha elsőként minden olyan esetben, amikor felmerül a gyanú, hogy az ügylet túlmutat azon, amit az érintett társaságok szokásos piaci feltételek között kötnének, az adózó túlzott mértékű adminisztrációs terhek nélkül bizonyítékot szolgáltathat arról, hogy az adott esetben az ügylet létrejöttének hátterében kereskedelmi okok álltak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 82. pontját és a C-201/05. sz., Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés [EBHT 2008., I-2875. o.] 84. pontját).

72 Másodsorban, amennyiben az ilyen tényezők vizsgálata arra a következtetésre vezet, hogy a szóban forgó ügylet túlmutat azon, amit az érintett társaságok szokásos piaci feltételek között kötnének, a kiigazító adóügyi intézkedésnek arra a hányadra kell korlátozódniuk, amely túlmutat azon, amiben kölcsönös függőségi viszony hiányában a társaságok megállapodnának.

73 A belga kormány szerint az alapeljárásban szereplő szabályozás értelmében vett „rendkívüli" vagy „ellenszolgáltatás nélküli" kedvezmény fennállása bizonyításának terhe a nemzeti adóigazgatásra hárul. Amikor ez utóbbi az említett szabályozást alkalmazza, az adóalany előadhatja a szóban forgó ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket. Egyhónapos, meghosszabbítható határidő áll rendelkezésére annak bizonyítására, hogy – figyelembe véve azon körülményeket, amelyek mellett az ügylet végbement – nem rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményről van szó. Amennyiben mindezek ellenére az említett hatóság fenntartja az utólagos adómegállapításra vonatkozó szándékát, és nem fogadja el az adóalany érveit, ez utóbbi a nemzeti bíróság előtt vitathatja az adómegállapítást.

74 E kormány hozzáteszi, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás alkalmazása esetén csak a kedvezmény rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli hányadát számítják hozzá a kedvezményt nyújtó, belföldi illetőségű társaság saját nyereségéhez.

75 Ilyen körülmények között, fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által ez utóbbi két pont vonatkozásában lefolytatandó, a belga jog értelmezését és alkalmazását érintő vizsgálatokat, a kifejtettekre tekintettel arra a következtetésre kell jutni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, arányos az általa kitűzött célok összességével.

76 Ilyen körülmények között a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikket úgy kell értelmezni, mint amellyel főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, és amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaság adót köteles fizetni a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után, amennyiben e kedvezményt a vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtja, míg a belföldi illetőségű társaság nem adóztatható az ilyen kedvezmény után, ha azt a vele ilyen viszonyban álló, másik belföldi illetőségű társaságnak nyújtja. A kérdést előterjesztő bíróság feladata ugyanakkor annak vizsgálata, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás nem lépi-e túl az általa kitűzött célok összességének eléréséhez szükséges mértéket.

A költségekről

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

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

Az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikket úgy kell értelmezni, mint amellyel főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, és amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaság adót köteles fizetni a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény után, amennyiben e kedvezményt a vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtja, míg a belföldi illetőségű társaság nem adóztatható az ilyen kedvezmény után, ha azt a vele ilyen viszonyban álló, másik belföldi illetőségű társaságnak nyújtja. A kérdést előterjesztő bíróság feladata ugyanakkor annak vizsgálata, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás nem lépi-e túl az általa kitűzött célok összességének eléréséhez szükséges mértéket.

Aláírások