JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. május 22.[1]

C-524/23. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Belga Királyság

„Kötelezettségszegési eljárás – Az (EU) 2016/1164 irányelv átültetése – A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok – Az Unió jogalkotási hatásköre – EUMSZ 115. cikk – Az irányelv 8. cikke (7) bekezdése átültetésének elmulasztása – Minimális harmonizáció – Az átültetési kötelezettség terjedelme”

I. Bevezetés

1. A jelen kötelezettségszegési eljárás az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok területét érinti. Az olyan közvetlen adók, mint a jelen ügyben szóban forgó társasági adó is, főszabály szerint a tagállamok pénzügyi és adóztatási joghatósága alá tartoznak. A Tanács számára mindazonáltal célszerűnek tűnt a belső piac széttagoltságának megakadályozása, valamint a különbségek és piaci torzulások megszüntetése érdekében az adókikerülési gyakorlatok ellen uniós szinten fellépni. E célból a 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 irányelvvel[2] („Anti-Tax Avoidance Directive”, a továbbiakban: ATAD) uniós szinten kialakította a nemzeti társaságiadó-rendszerek minimális szintű védelmét az adókikerülési gyakorlatokkal szemben.

2. Az ATAD egy visszaélés elleni általános szabály mellett egy különös rendelkezést is tartalmaz, amely adóelőnynek a külföldi leányvállalathoz történő nyereségátcsoportosítás révén történő megszerzése ellen irányul. A klasszikus eset egy leányvállalat létrehozása egy alacsony adókulcsú külföldi országban, amelyet tőkével látnak el, és amely ezt követően kölcsönt nyújt az anyavállalatnak. A kamatjövedelem külföldön alacsony adókulccsal adózik, és működési költségként levonható az anyavállalat illetősége szerinti, magasabb adókulcsú országban. A nyereséget ily módon az alacsony adókulcsú külföldi országba csoportosítják át. Az ATAD jelenleg úgynevezett jövedelembeszámításra kötelezi Belgiumot. Ennek keretében a külföldi leányvállalat jövedelmét a belföldi anyavállalat jövedelmeként kezelik (beleszámítják ebbe), és a

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. május 29-i (EU) 2017/952 tanácsi irányelvvel (HL 2017. L 144., 1. o.) módosított, a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.; helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.). A módosítások mindazonáltal nem érintik a jelen ügyben releváns rendelkezéseket.

(magasabb) belga adókulccsal adóztatják. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése azonban korlátozza ezt a jogkövetkezményt. Így a leányvállalat által külföldön megfizetett (alacsonyabb) adónak levonhatónak kell lennie az anyavállalat (magasabb) belföldi adókötelezettségéből.

3. A Belga Királyság azonban adóalapjának magasabb szintű védelme érdekében nem kívánt ilyen levonást engedélyezni, és arra hivatkozott, hogy az ATAD csak minimális harmonizációt szabályoz. A Bizottság ezt kötelezettségszegésnek tekintette.

4. Az erre tekintettel indított kötelezettségszegési eljárást egyrészt az teszi különösen kényessé, hogy az ezen irányelvre vonatkozó uniós jogi hatáskör kétséges. Még ha valamennyi tagállam beleegyezett is egy irányelvbe, ez nem keletkeztethet, és nem is pótolhat a Szerződésekben nem biztosított uniós hatáskört. Másrészt felmerül az az általános uniós jogi kérdés, hogy milyen mozgástérrel rendelkeznek a tagállamok a minimális harmonizációra irányuló olyan irányelvek átültetése során, amelyek kivételekre vonatkozó részletes szabályokat is tartalmaznak.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az ATAD, amint az címéből kitűnik, a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályokat vezet be.

6. Az irányelv elfogadásának hátterét annak (1), (2), (3), (5), (11), (12), (14) és (16) preambulumbekezdése ismerteti:

„(1) A nemzetközi adózás területét érintő jelenlegi politikai prioritások rávilágítanak arra, hogy biztosítani kell az adóknak a nyereség és az érték keletkezése helyén történő megfizetését. Ezért elengedhetetlen, hogy helyreálljon az adórendszerek igazságosságába vetett bizalom, és a kormányok hatékonyan gyakorolhassák adóügyi szuverenitásukat. […]

(2) […] Az egységes piac jó működése érdekében alapvető fontosságú, hogy a tagállamok – minimális követelményként – teljesítsék az adóalap-erózióra és a nyereségátcsoportosításra vonatkozó kötelezettségvállalásaikat,[3] tágabb körben pedig lépjenek fel az adókikerülési gyakorlatok visszaszorítása, valamint a méltányos és eredményes uniós adózás biztosítása érdekében, és mindezt megfelelően koherens és összehangolt módon tegyék. […]

(3) Szabályokat kell megállapítani a belső piacon tapasztalható agresszív adótervezés elleni védelem átlagos szintjének megerősítése érdekében. […]

(5) Szabályokat kell megállapítani a belső piacon történő adóalap-erózió ellen és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás ellen. A következő területeken van szükség szabályokra, amelyek hozzájárulnának e célkitűzés eléréséhez: kamatok levonhatóságának korlátozása, tőkekivonás megadóztatása, visszaélés elleni általános szabály, ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok és a hibrid struktúrák kezelésére vonatkozó rendelkezések. Abban az esetben, ha a szóban forgó szabályok alkalmazása kettős adóztatást eredményezne, az adózónak mentességet kell kapnia – az adott esettől függően – a másik

[3] A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetnek (OECD) az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (BEPS) elleni kezdeményezése keretében megfogalmazott, fellépésekre irányuló ajánlások.

tagállamban vagy harmadik országban megfizetett adó levonása révén. A szabályok célja tehát nem csupán az adókikerülési gyakorlatok megakadályozása, hanem egyúttal az egyéb akadályok – mint például a kettős adóztatás – elkerülése is a piacon.

(11) Az adórendszerekben léteznek bizonyos visszaélés elleni általános szabályok (GAAR), amelyek olyan, visszaélésszerű adózási gyakorlatok kezelésére irányulnak, amelyekre még nem vonatkoznak célzott rendelkezések. Ezért a visszaélés elleni általános szabályok célja bizonyos hiányosságok pótlása, ami azonban nem érintheti a kifejezetten a visszaélések ellen irányuló szabályok alkalmazhatóságát. […]

(12) Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok hatására az alacsony adót fizető ellenőrzött leányvállalatok jövedelmét az anyavállalatnak tudják be. Ily módon az anyavállalatnak keletkezik adókötelezettsége a szóban forgó jövedelem után az adóügyi illetősége szerinti államban. […] A tagállamok a fokozottabb védelem érdekében csökkenthetnék az ellenőrző részesedés küszöbértékét, vagy magasabb felső határt alkalmazhatnának a társasági adó ténylegesen megfizetett összegének és annak az összegnek az összevetésénél, amelyet az adófizető tagállamában kellett volna társasági adó címén megfizetni. […]

(16) Ezen irányelv egyik fő célja az, hogy javítsa a belső piac egészének az ellenálló képességét a határokon átnyúló adókikerülési gyakorlatokkal szemben, és ezt az egyes tagállamok önállóan nem tudják megfelelően elérni. […] Tekintettel arra, hogy a belső piacon a hatékonyság hiánya elsősorban határokon átnyúló problémákat okoz, a helyzet javítását célzó intézkedéseket uniós szinten kell meghozni. […] Az […] arányossági elvnek megfelelően ez az irányelv nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. A belső piac tekintetében a védelem minimális szintjének megállapításával ez az irányelv csupán a koordináció alapvető, minimális szintjének az elérésére törekszik az Unióban az említett célkitűzés megvalósítása érdekében.”

7. Az ATAD „Minimális szintű védelem” című 3. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez az irányelv nem zárja ki olyan nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását, amelyek a belföldi társaságiadó-alap tekintetében magasabb szintű védelem biztosítására irányulnak.”

8. Az ATAD „Visszaélés elleni általános szabály” című 6. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A társaságiadó-kötelezettség számításával összefüggésben a tagállamok figyelmen kívül hagyják az olyan jogügyleteket vagy jogügylet-sorozatokat, amelyek – mivel fő céljuk vagy egyik fő céljuk az alkalmazandó adójogszabályok tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése – az összes tény és körülmény mérlegelése alapján nem tekinthetők valódinak. Egy jogügylet több lépésből vagy részből is állhat.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában egy jogügyletet vagy jogügylet-sorozatot annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre.”

9. Az ATAD 7. cikke az ellenőrzött külföldi társaságok jövedelmének az adózó adóalapjába történő beszámítására vonatkozó szabályokat tartalmaz. Az (1) bekezdés meghatározza az ellenőrzött külföldi társaság fogalmát; az adózónak többek között a szavazati jogok 50 százalékát meghaladó részesedéssel vagy a tőke több mint 50 százalékával kell rendelkeznie, vagy a nyereség 50 százalékot meghaladó részére kell jogosultnak lennie. A jövedelembeszámítást illetően a (2) bekezdés a) és b) pontja két lehetőség közötti választás lehetőségét biztosítja a tagállamok számára:

„Ha az adózó tagállama egy gazdálkodó szervezetet vagy állandó telephelyet az (1) bekezdés alapján ellenőrzött külföldi társaságként kezel, akkor az adóalapba beleszámítja a következőket:

a) a gazdálkodó szervezetnek az a fel nem osztott jövedelme, illetve az állandó telephelynek az a jövedelme, amely a következő kategóriákból származik: […]

   vagy

b) a gazdálkodó szervezetnek vagy állandó telephelynek olyan, nem valódi jogügyletekből származó fel nem osztott jövedelme, amelyek elsődleges célja adóelőny szerzése.

   Az e pont alkalmazásában egy jogügyletet vagy jogügylet-sorozatot annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben a gazdálkodó szervezet vagy az állandó telephely nem rendelkezne azokkal eszközökkel, illetve nem vállalta volna azokat a kockázatokat, amelyekből jövedelmének egy része vagy egésze származik, abban az esetben, ha nem állna egy olyan társaság ellenőrzése alatt, amelyben azokat a jelentős személyi funkciókat ellátják, amelyek az említett eszközök és kockázatok szempontjából lényegesek és az ellenőrzött társaság jövedelmének termeléséhez nagy mértékben hozzájárulnak.”

10. Az „Ellenőrzött külföldi társaságok jövedelmének kiszámítása” című 8. cikk (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ha a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontja alkalmazandó, akkor az adózó adóalapjába beszámítandó jövedelmet olyan összegekre kell korlátozni, amelyek az ellenőrzést gyakorló társaság által ellátott jelentős személyi funkciókhoz kapcsolódó eszközök és kockázatok révén keletkeznek. Az ellenőrzött külföldi társaságnak betudható jövedelem kiszámítása a szokásos piaci ár elve alapján történik.”

11. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése e tekintetben a következőket írja elő:

„Az adózó tagállama engedélyezheti, hogy a gazdálkodó szervezet vagy az állandó telephely által megfizetett adót az adózó levonja az adóügyi illetősége, illetve elhelyezése szerinti államban fennálló adókötelezettségéből. A levonás összegét a nemzeti jogszabályokkal összhangban kell kiszámítani.”

B. A belga jog

12. A Belga Királyság a társasági adó reformjáról szóló, 2017. december 25-i törvénnyel *(M. B.*, 2017. december 29., 116422. o.) ültette át az ATAD-ot a nemzeti jogba. E törvény különösen egy új 185/2. cikkel egészítette ki a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyvet, amely – az ATAD

7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti lehetőségnek megfelelően – kizárólag a nem valódi jogügyletek tekintetében írt elő jövedelembeszámítást. Belgium nem ültette át az adólevonásnak az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti lehetőségét.

III. A jogvita előzményei

13. Az irányelv átültetési határidejének 2018. december 31-i lejártát (az ATAD 11. cikkének (1) bekezdése) követően a Belga Királyság közölte a Bizottsággal az irányelv átültetése céljából elfogadott rendelkezéseket. Az ennek keretében megküldött megfelelési táblázat az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése tekintetében rámutatott arra, hogy e lehetőséget az ATAD 3. cikke (minimális szintű védelem) miatt nem ültették át. 2020. július 2-i levelében a Bizottság az EUMSZ 258. cikk alapján arra kérte a Belga Királyságot, hogy tegye meg észrevételeit azon körülménnyel kapcsolatban, hogy a közölt intézkedések nem tartalmaznak a 4. cikk (4) bekezdésének b) pontját, a 4. cikk (7) bekezdését és a 8. cikk (7) bekezdését átültető rendelkezéseket. A 4. cikk tekintetében a Belga Királyság a 2020. november 24-i válaszában jelezte, hogy elvégzi a szükséges módosításokat, és azokat 2021. március 9-én közölte a Bizottsággal. A Belga Királyság megtagadta azonban a 8. cikk (7) bekezdésének átültetését.

14. 2021. december 2-án a Bizottság indokolással ellátott véleményében arra kérte a Belga Királyságot, hogy két hónapon belül fogadja el a 8. cikk (7) bekezdésének átültetéséhez szükséges intézkedéseket. 2022. február 2-i válaszában a Belga Királyság jelezte, hogy 2022 első félévében elfogadja a 8. cikk (7) bekezdésének átültetéséhez szükséges intézkedéseket. 2023. január 10-én a belga hatóságok közölték a Bizottsággal, hogy a belga kormány nem tudott politikai konszenzust kialakítani a 8. cikk (7) bekezdésének átültetésére szolgáló intézkedések elfogadását illetően, és a Belga Királyság ezért fenntartja álláspontját a 8. cikk (7) bekezdése átültetésének mellőzése tekintetében. A belga rendelkezés csak adóvisszaélés esetén alkalmazandó; e területen nagy jelentőséggel bír az elrettentő jelleg, és nem célszerű a külföldi adók levonásának engedélyezése. Ilyen jövedelmek megadóztatására egyébként sem került még sor, és így egyetlen társaság sem szenvedett még hátrányt e rendelkezés alkalmazása miatt.

IV. A felek kérelmei és a Bíróság előtti eljárás

15. 2023. augusztus 11-i beadványával a Bizottság az EUMSZ 258. cikk második bekezdése alapján keresetet indított a Bíróság előtt a Belga Királysággal szemben, és azt kéri, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy a Belga Királyság nem teljesítette az irányelvből eredő kötelezettségeit, mivel elmulasztotta elfogadni azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy ezen irányelv 8. cikke (7) bekezdésének megfeleljen;

– a Belga Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

16. A Belga Királyság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a Bizottság keresetét mint elfogadhatatlant, másodlagosan pedig mint megalapozatlant;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

17. A Holland Királyság a Belga Királyság kérelmeinek támogatása végett beavatkozott.

18. A felek írásban és – a Holland Királyság kivételével – a 2024. október 21-i tárgyaláson szóban nyilatkoztak.

V. Jogi értékelés

A. A kereset elfogadhatóságáról

19. A Belga Királyság véleménye szerint a kereset elfogadhatatlan, mivel a Bizottság az indokolással ellátott véleményben és a keresetlevélben nem ismertette kellően világosan és pontosan a jogalapokat. Ezt az érvet el kell utasítani.

20. A Bíróság alapokmánya 21. cikke első bekezdésének második mondata és az eljárási szabályzat 120. cikkének c) pontja szerint a keresetlevél világosan és pontosan tartalmazza a jogvita tárgyát, valamint a felhozott jogalapok rövid ismertetését annak érdekében, hogy lehetővé tegye az alperes számára védelme előkészítését, a Bíróság számára pedig vizsgálati jogköre gyakorlását.[4]

21. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtott, kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset tárgyát a Bizottság indokolással ellátott véleményének tartalma határozza meg, így a keresetet ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint e véleményt.[5] Ez azonban nem követeli meg, hogy a keresetlevélben szereplő kérelmek teljesen egybevágjanak az indokolással ellátott vélemény rendelkező részével; a keresetlevél csak nem terjesztheti ki vagy változtathatja meg az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát.[6]

22. A Bizottság annak megállapítását kéri 2023. augusztus 11-i keresetlevelében, hogy a Belga Királyság nem teljesítette az ATAD-ból eredő kötelezettségeit, amikor elmulasztotta megfelelően átültetni ezen irányelv 8. cikkének (7) bekezdését. Az a körülmény, hogy a Bizottság a keresetlevélben az ATAD 8. cikke (7) bekezdése megfelelő átültetésének elmulasztásáról beszél, az indokolással ellátott véleményben pedig még az átültetés elmulasztásáról volt szó, nem jelenti a jogvita tárgyának megváltoztatását. A megfelelő átültetés elmulasztása az átültetés teljes elmulasztásának alesetét is magában foglalja, ami magyarázatot ad a Bizottság terminológiájára. A Bizottság a kereseti kérelemben lényegében továbbra is az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetésének elmulasztását kifogásolja. A keresetet e tekintetben ugyanazokra az indokokra és jogalapokra alapozta, mint az indokolással ellátott véleményt. A kereset következésképpen elfogadható.

B. A kereset megalapozottságáról

23. Tisztázni kell, hogy a Belga Királyság, amely kizárólag az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti *nem valódi jogügyletek esetében* alkalmazza a jövedelembeszámítást, elmulasztotta-e teljesíteni az irányelvből eredő átültetési kötelezettségét azzal, hogy nem ültette át az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti adólevonás lehetőségét.

[4] 2012. május 10-i Bizottság kontra Észtország ítélet (C-39/10, EU:C:2012:282, 24. pont); 2011. március 24-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-375/10, nem tették közzé, EU:C:2011:184, 10. pont); 2009. február 12-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-475/07, nem tették közzé, EU:C:2009:86, 43. pont).

[5] Lásd: 2005. december 8-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-33/04, EU:C:2005:750, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[6] 2006. szeptember 7-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-484/04, EU:C:2006:526, 25. pont); 2005. július 14-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-433/03, EU:C:2005:462, 28. pont).

24. Ez először is azt feltételezi, hogy a Belga Királyságot átültetési kötelezettség terhelte. Ez főszabály szerint csak akkor van így, ha az átültetendő uniós jogi aktus elfogadására érvényesen került sor. Először ezért az ATAD elfogadására vonatkozó uniós hatáskör fennállásával, valamint azzal foglalkozom, hogy a Bíróság rendelkezik-e egyáltalán hatáskörrel arra, hogy kötelezettségszegési eljárás keretében a felek által ezzel kapcsolatban felhozott kifogástól függetlenül is vizsgálja e kérdést (erről lásd az alábbi 1. pontot). Ezt követően a Belga Királyság védekezésül felhozott érveivel foglalkozom. A Belga Királyság először is arra hivatkozik, hogy az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata az adólevonás összegének kiszámítását illetően a nemzeti jogra hivatkozik (erről lásd az alábbi 2. pontot). Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése továbbá nem alkalmazható az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti jövedelembeszámításra, ami kérdéseket vet fel az ATAD 6. cikke szerinti általános visszaélés-elleni szabályhoz fűződő viszonnyal kapcsolatban (erről lásd az alábbi 3. pontot). Végül az ATAD 3. cikke szerint az irányelv nem akadályozza a tagállamokat abban, hogy a belföldi társaságiadó-alap tekintetében magasabb szintű védelmet biztosítsanak (erről lásd az alábbi 4. pontot).

1. Az ATAD elfogadására vonatkozó uniós hatáskörről

25. A szakirodalom komoly kétségeket fogalmaz meg azzal kapcsolatban, hogy az ATAD elfogadására kiterjed-e az Unió jogalkotási hatásköre.[7] A jogalkotási eljárásban Málta[8] és Svédország[9] is kétségeinek adott hangot indokolt véleményében a jogalkotási hatáskörrel kapcsolatban. E kétségek valóban megalapozottnak tűnnek (erről lásd az alábbi a) pontot). Az Uniónak az ATAD elfogadására vonatkozó hatásköre mindazonáltal nem tisztázható a jelen kötelezettségszegési eljárásban (erről lásd az alábbi b) pontot).

a) Az Uniónak az ATAD elfogadására vonatkozó hatáskörével kapcsolatos kétségekről

26. Az Unió a hatáskör-átruházás elvével (az EUSZ 5. cikk (1) bekezdésének első mondata és (2) bekezdése) összhangban csak annyiban rendelkezik hatáskörrel, amennyiben egy konkrét hatásköri szabály ráruházta a jogalkotási hatáskört. Az Unió az ATAD-ot az EUMSZ 115. cikkre alapozta, amely a Tanácsra ruházza az arra vonatkozó jogalkotási hatáskört, hogy „irányelveket fogad[jon] el a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek

7 Lásd például: de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), 199. o. (204. o.); Traversa, E./Possoz M., *L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne*, in: Revue des affaires européennes 2018, 611. o. (624. és azt követő oldal); Brokelind C., „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", in: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (szerk.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019., 45. o. (48. és azt követő oldal); Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", in: Haslehner, W. és mások (szerk.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020., 32. o. (38. és azt követő oldal); Hey, J., *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)*, in: Steuer und Wirtschaft 2017, 248. o. (254., 262. o.); Oppel, F., *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen*, in: Internationales Steuerrecht 2016, 797. o. (798. és azt követő oldal).

8 Európai Parlament – Jogi Bizottság, 2016. szeptember 5., a máltai parlamentnek a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni irányelvre irányuló javaslattal kapcsolatos indokolt véleménye (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

9 Európai Parlament – Jogi Bizottság, 2016. április 25., a svéd parlamentnek a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslattal kapcsolatos indokolt véleménye (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

közelítésére, amelyek közvetlenül érintik a belső piac megteremtését vagy működését". A belső piac működésének közvetlen érintettsége az alapvető szabadságok korlátozásából[10] vagy az érintett vállalkozások közötti verseny érzékelhető torzításából[11] eredhet.

27. Úgy tűnik, hogy az uniós jogalkotó a belső piacot előmozdító hatást elsődlegesen az adókikerülési gyakorlatok elleni küzdelemben látja.[12] Ezzel azonban az ATAD nem az alapvető szabadságoknak a meglévő nemzeti rendelkezésekből eredő korlátozását szünteti meg. Az ATAD azzal, hogy a tagállamokat a nemzeti társaságiadó-rendszerek adókikerülési gyakorlatokkal szembeni védelme közös, minimális szintjének biztosítására kötelezi, sokkal inkább a vállalkozások határokon átnyúló tevékenységre való lehetőségét korlátozza. Ily módon akadályozza, nem pedig elősegíti az alapvető szabadságok gyakorlását.[13]

28. A Bíróság eddig minden esetben az alapvető szabadságok – többnyire a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása – igazolandó korlátozásának tekintette az adókikerülési gyakorlatok elleni intézkedéseket. E tekintetben különösen már a tőkekivonás megadóztatásával,[14] valamint a jövedelembeszámítással[15] is foglalkozott a Bíróság ítélkezési gyakorlata. Mivel a gazdasági szereplők alapvető szabadságainak védelme éppen a belső piac működését szolgálja, ellentmondásosnak tűnik azt feltételezni, hogy ugyanezen alapvető szabadságok korlátozása ugyanezt a célt szolgálhatja.[16]

29. Amennyiben az uniós jogalkotó a törvényi és rendeleti rendelkezések közelítésében és a piaci torzulások ezzel együtt járó megszüntetésében látja a belső piacot előmozdító hatást,[17] ez önmagában főszabály szerint nem elegendő az EUMSZ 115. cikk szerinti hatáskör megalapozásához. A harmonizáció nem öncélú. A hatáskör-átruházás elve értelmét vesztené, ha az Unió korlátlan jogegységesítési hatáskörrel rendelkezne azon az alapon, hogy ez önmagában elősegíti a belső piac működését. A belső piac működése *közvetlen érintettségének* követelménye

[10] Ebben az értelemben – mindazonáltal nem az EUMSZ 115. cikkel kapcsolatban – már: 2000. október 5-i Németország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-376/98, EU:C:2000:544, 95. pont); szintén az EUMSZ 115. cikkel kapcsolatban a német nyelvű jogirodalom egyes képviselői: Korte, S., in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. kiadás, 2022, EUMSZ 115. cikk, 9. pont; Tietje, C., in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. átdolgozott kiadás, 2024. július, EUMSZ 115. cikk, 22. és azt követő pontok; Herrnfeld, H.-H., in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4. kiadás, 2019, EUMSZ 115. cikk, 4. pont.

[11] 1980. március 18-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (91/79, EU:C:1980:85, 8. pont).

[12] Lásd például a (2) preambulumbekezdést: „[…] Az egységes piac jó működése érdekében alapvető fontosságú, hogy a tagállamok – minimális követelményként – teljesítsék az adóalap-erózióra és a nyereségátcsoportosításra vonatkozó kötelezettségvállalásaikat, tágabb körben pedig lépjenek fel az adókikerülési gyakorlatok visszaszorítása, valamint a méltányos és eredményes uniós adózás biztosítása érdekében […]", valamint a (16) preambulumbekezdést: „Ezen irányelv egyik fő célja az, hogy javítsa a belső piac egészének az ellenálló képességét a határokon átnyúló adókikerülési gyakorlatokkal szemben […]".

[13] Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", in: Haslehner, W. és mások (szerk.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, 32. o. (39. o.); de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), 199. o. (202. o.); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., *Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht"*?, in: Steuer und Wirtschaft 2019, 253. o. (261. és azt követő oldalak).

[14] 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 36. pont); 2014. január 23-i DMC ítélet (C-164/12, EU:C:2014:20, 43. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 41. pont); 2006. szeptember 7-i N ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 32–39. pont).

[15] 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 55–58. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 46. pont).

[16] Ugyanígy már az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvben szereplő, újonnan bevezetett kötelező kölcsönös megfeleltetési szabályt illetően: Desens, M., *Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar*?, in: Internationales Steuerrecht 2014, 825. o. (828. o.).

[17] Lásd a (2) preambulumbekezdést: „[…] Ezen túlmenően csak egy közös keret segítségével lehet megakadályozni a piac széttagolódását, és véget vetni a jelenleg tapasztalható különbségeknek és piaci torzulásoknak. […]"

így feleslegessé válna. A Bíróság ennek megfelelően az EKSZ 100a. cikk (jelenleg EUMSZ 114. cikk) szerinti jogalapot is a verseny *érzékelhető* torzulásának megszüntetésére korlátozta. [18]

30. E tekintetben a Bíróság az EUMSZ 114. cikkel (akkoriban még EKSZ 100a. cikk) kapcsolatban, amely lehetővé teszi a tagállamok azon törvényi és rendeleti rendelkezéseinek közelítését, amelyek tárgya a belső piac működése, ezen érintettség szükséges érzékelhetőségét illetően a következőket állapította meg: [19]

„A Szerződés 100a. cikke alapján elfogadott irányelv jogszerűségének vizsgálata során a Bíróság azt vizsgálja, hogy érzékelhető-e a verseny torzulása, amelynek megszüntetésére a jogszabály irányul […]. E követelmény hiányában a közösségi jogalkotó hatásköre gyakorlatilag korlátlan lenne. A nemzeti jogszabályok gyakran eltérnek az általuk szabályozott tevékenységek gyakorlása feltételeinek meghatározása tekintetében, aminek közvetlen vagy közvetett hatása van az érintett vállalkozások versenyfeltételeire. Következésképp a Szerződés 100a. cikkét, valamint 57. cikkének (2) bekezdését és 66. cikkét úgy értelmezni, hogy a közösségi jogalkotó a verseny legcsekélyebb torzulásának kiküszöbölése céljából is hivatkozhat e cikkekre, összeegyeztethetetlen lenne [azzal az] alapelvvel, amely szerint a Közösség csak a ráruházott hatáskörök keretén belül járhat el.”

31. Véleményem szerint e megállapítás az EUMSZ 115. cikk alapján elfogadott irányelv jogszerűségének vizsgálatára is vonatkozik. A közvetett adók (EUMSZ 113. cikk, „szükséges” a belső piac működéséhez) és a közvetlen adók (EUMSZ 115. cikk, „közvetlenül érintik a belső piac […] működését”) területén alkalmazandó hatásköri jogalapok összehasonlításából szintén kitűnik ugyanis, hogy a belső piac közvetlen érintettsége a közvetlen adók esetében alaposabb indokolást igényel, mint a közvetett adók esetében, amelyek harmonizációjának csak „szükséges[nek]” kell lennie. Az, hogy az ATAD rendelkezései esetében mi a helyzet, mindenesetre nem derül ki első pillantásra. E tekintetben kétségesnek tűnik, hogy az ATAD az EUMSZ 115. cikk szerinti jogalapra alapozható-e.

b) A hatáskör kötelezettségszegési eljárásban történő vizsgálatáról

32. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint mindazonáltal a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset keretében is vélelmezni kell az uniós jogi aktusok jogszerűségét. [20] Így egy tagállam valamely irányelv átültetésének elmulasztása esetén főszabály szerint nem védekezhet az irányelv jogellenességével. [21] Sokkal inkább a megsemmisítés iránti kereset jogorvoslati lehetőségét veheti igénybe valamely uniós jogi aktus jogszerűségének megkérdőjelezéséhez. [22]

[18] 1991. június 11-i Bizottság kontra Tanács ítélet (C-300/89, EU:C:1991:244, 23. pont; ezen ítélet szerint a verseny érzékelhető torzulása csak akkor áll fenn, ha a rendelkezések eltérő termelési költségekhez vezetnek). Lásd még: 2000. október 5-i Németország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-376/98, EU:C:2000:544, 106. és azt követő pontok).

[19] 2000. október 5-i Németország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-376/98, EU:C:2000:544, 106. és 107. pont).

[20] 1994. június 15-i Bizottság kontra BASF és társai ítélet (C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48–50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[21] 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[22] 2003. június 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-404/00, EU:C:2003:373, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából azonban az is kitűnik, hogy más lehet a helyzet akkor, ha az érintett jogi aktusnak olyan különösen súlyos és nyilvánvaló hibái vannak, amelyek miatt a jogi aktus nem létezőnek tekinthető.[23] A Bíróság még nem döntött abban a kérdésben, hogy a jogalkotási hatáskör hiánya ilyen különösen súlyos és nyilvánvaló hibának minősül-e.[24]

34. Ezzel szorosan összefügg az a kérdés, hogy a Bíróság vizsgálhatja-e egyáltalán hivatalból a jogalkotási hatáskört a jogi aktus tekintetében. Egyik fél sem hivatkozott az uniós hatáskör hiányára. Lehetséges megsemmisítés iránti kereset útján[25] sem vitatta egyik tagállam sem az Uniónak az irányelv elfogadására vonatkozó hatáskörét.

35. A hivatalból való vizsgálatra vonatkozó hatáskör mellett szól azonban az az alkotmányos jelentőség, amellyel a hatáskörmegosztás az Unióban a hatáskör-átruházás elvére (az EUSZ 5. cikk (1) bekezdésének első mondata és (2) bekezdése) tekintettel bír.[26] Mivel sem ez az elv, sem a jogalkotási hatáskör nem a többség rendelkezésétől függ, a jogalkotási eljárás során elért egyhangúság sem változtathat ezen az eredményen. A hatáskör-átruházás elve szerint az Unió kizárólag a Szerződés módosítása útján juthat új hatáskörökhöz. Mivel azonban a Szerződés módosításához minden esetben a nemzeti parlamentek általi megerősítésre van szükség, a demokrácia elvével (az EUSZ 2. cikk első mondata) is ellentétes egy hatáskörellenes uniós jogi aktus fenntartása. Az ítélkezési gyakorlatban is vannak arra utaló támpontok, hogy megfelelő jogalap hiányában szóba jöhet a jogszerűség hivatalból való bírósági vizsgálata.[27]

36. Azt a döntést azonban, hogy az Unió jogalkotási hatáskörét minden esetben hivatalból kell vizsgálni a kötelezettségszegési eljárásban is, a Bíróság nagytanácsának kell meghoznia. A Bíróság előzetesen szándékosan úgy döntött, hogy a jelen ügyet nem utalja a nagytanács elé. E kérdést ezért a jelen eljárásban nyitva kell hagyni.

c) Közbenső következtetés

37. Az ATAD tekintetében fennálló uniós jogalkotási hatáskörrel kapcsolatos aggályok ellenére e kérdést a jelen kötelezettségszegési eljárásban nyitva kell hagyni. A hatáskör kérdése jelenleg valószínűleg csak az ATAD érvényességét megkérdőjelező előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán lenne tisztázható.

[23] 2008. március 6-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-196/07, nem tették közzé, EU:C:2008:146, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[24] 2016. október 11-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-601/14, EU:C:2016:759, 33. és azt követő pontok).

[25] A svéd és a máltai parlament által a szubszidiaritás és az arányosság elvének alkalmazásáról szóló (2.) jegyzőkönyv (HL 2008. C 115., 206. o.) 6. cikke alapján a jogalkotási eljárásban megküldött véleményekkel kapcsolatban lásd azonban: Európai Parlament – Jogi Bizottság, 2016. április 25., a svéd parlamentnek a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslattal kapcsolatos indokolt véleménye (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Európai Parlament – Jogi Bizottság, 2016. szeptember 5., a máltai parlamentnek a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni irányelvre irányuló javaslattal kapcsolatos indokolt véleménye (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] 2016. június 14-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-263/14, EU:C:2016:435, 42. pont); lásd továbbá: 2001. december 6-i 2/00 (A biológiai biztonságról szóló cartagenai jegyzőkönyv) vélemény (EU:C:2001:664, 5. pont).

[27] Lásd ezzel kapcsolatban: az EKB kontra Corneli és Bizottság kontra EKB egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-777/22 P és C-789/22 P, EU:C:2024:973, 130. pont, hivatkozással a Törvényszék 2019. június 12-i RV kontra Bizottság ítéletére [T-167/17, EU:T:2019:404, 59–61. pont], valamint Pikamäe főtanácsnok EUIPO kontra Neoperl ügyre vonatkozó indítványára [C-93/23 P, EU:C:2024:751, 72. és azt követő pontok]).

2. Annak jelentőségéről, hogy az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata az adólevonás összegének kiszámítását illetően a nemzeti jogra hivatkozik

38. Anyagi jogi szempontból a Belga Királyság azzal védekezik, hogy az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata, amely az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének első mondata szerinti adólevonás összegének kiszámítását illetően a nemzeti jogra hivatkozik, eleve lehetőséget ad a tagállamoknak arra, hogy akár teljesen eltekintsenek az adólevonástól. Elvégre a levonás összegét az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata szerint „a nemzeti jogszabályokkal összhangban kell kiszámítani”.

39. Ezt az érvelést el kell utasítani, mivel az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata más funkcióval bír. Ha a külföldi leányvállalat jövedelmének csak egy része származik az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett nem valódi jogügyletekből, az ATAD 8. cikkének (2) bekezdése szerint csak ezt a jövedelmet kell beszámítani a belföldi illetőségű adózó (a példában az anyavállalat) adóalapjába, és ezért csak ez a jövedelem adóköteles az adózó illetősége szerinti országban (a jelen esetben Belgiumban). A jövedelem többi része után ebben az esetben továbbra is külföldön kell adót fizetni. Ez azonban még nem ad választ arra kérdésre, hogy miként kell kiszámítani azt az összeget, amely az ellenőrzött külföldi társaság által az illetősége szerinti országban megfizetett adóból a nem valódi jogügyletekre esik, és amelyet ezért le kell vonni a belföldi adózó adókötelezettségéből.

40. Ezt a kérdést az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata tisztázza, és e tekintetben elkerülhetővé teszi, hogy az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti ország nemzeti adóhatóságai kénytelenek legyenek elvégezni az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti ország joga alapján azon adóteher hipotetikus vizsgálatát, amely a nem valódi jogügyletek nélkül fennállna. E rendelkezés e tekintetben lehetővé teszi a nemzeti joggal összhangban történő kiszámítást.

41. Amint azt tehát a Bizottság helyesen megállapítja, az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata csak arra biztosít lehetőséget a tagállamoknak, hogy meghatározzák az adólevonás összege kiszámításának módszerét, arra viszont nem, hogy teljesen eltekintsenek az adólevonástól. Ez a bekezdés szövegéből is kitűnik, amelyben a „kiszámítani” szó szerepel, és amely így csak a levonás összegének kérdésével foglalkozik, de az azon kérdésre adandó (igenlő) választ már feltételezi, hogy sor kerül-e levonásra. A külföldön e tekintetben megfizetett adó levonásának lehetőségétől tehát nem lehetett eleve eltekinteni az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének második mondata alapján.

3. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontjára történő alkalmazásáról

42. A Belga Királyság úgy véli továbbá, hogy az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazása esetén nem szükséges az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének átültetése. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja kizárólag azon nem valódi jogügyletekre vonatkozik, amelyek elsődleges célja adóelőny szerzése, tehát kizárólag adóügyi okokból létrehozott mesterséges képződményekre. Ezen esetekben eleve nem kerül sor a belső piacon áruk, szolgáltatások, tőke és személyek valódi mozgására. Ezen esetekben ezért a levonás hiánya nem jelent piaci akadályt.

43. A tagállamok kötelesek megfelelően és teljes mértékben átültetni az irányelveket.[28] Ez főszabály szerint az irányelv valamennyi rendelkezésének átültetését jelenti.[29] Ha azonban az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése eleve nem alkalmazandó az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjára, akkor a tagállamok az utóbbi lehetőség átültetése esetén mentesülnek az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének átültetésére vonatkozó kötelezettség alól. Ezt e rendelkezés értelmezése[30] útján kell megállapítani.

44. Amint azt a Bizottság helyesen megjegyzi, az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése – a 8. cikk (1) és (2) bekezdésével ellentétben – a szövege szerint nem korlátozódik az ATAD 7. cikke (2) bekezdése két pontjának egyikére. Ez amellett szól, hogy az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti levonási lehetőséget az uniós jogalkotó szándéka szerint az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szabályozott nem valódi jogügyletekre is alkalmazni kell, és azt ezért a nemzeti jogba is át kell ültetni.

45. Mindazonáltal úgy vélem, hogy az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése rendszertani és teleológiai szempontból nem alkalmazandó az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjára. Nem valódi jogügyletek esetében ugyanis főszabály szerint eleve nem kerül sor kettős adóztatásra, és így a szabályozás értelmét vesztené (erről lásd az alábbi a) pontot). Amennyiben azonban a gyakorlatban fennmarad némi kockázat, illetve a kettős adóztatás elkerülése nagyobb erőfeszítést igényel, ez a nyereségnek az alacsony adókulcsú külföldi országba történő átcsoportosítására irányuló nem valódi jogügyletektől való elrettentést szolgálja (erről lásd az alábbi b) pontot).

a) A 8. cikk (7) bekezdése szerinti levonási lehetőség főszabály szerint értelmét veszti a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti esetekben

46. Tisztázni kell, hogy az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése (adólevonás) alkalmazható-e egyáltalán az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjára (a nyereséget alacsony adókulcsú országokba átcsoportosító, nem valódi jogügyletek), vagy nem kell-e ettől rendszertani és teleológiai okokból eltekinteni.

47. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja rögzíti azt az elvet, hogy az ellenőrzött külföldi társaság nem valódi jogügyletekből származó jövedelmét bele kell számítani a belföldi illetőségű adózó adóalapjába. E szabály célja, hogy az adózó végeredményben ugyanúgy adózzon, mint ahogyan a nem valódi jogügyletek nélkül adózna. Az ellenőrzött külföldi társaság jövedelmének nem valódi jogügyletekből származó részét ezért bele kell számítani az ellenőrzést gyakorló adózó jövedelmébe. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése eltér ezen elvtől annyiban, hogy az abban előírt adólevonás miatt az ellenőrzött külföldi társaság jövedelme belföldön már nem teljes mértékben, hanem csak a belföldi és a külföldi társaságiadó-kulcsok közötti különbözetnek megfelelő mértékben adózik.

[28] 2010. december 22-i Gavieiro Gavieiro és Iglesias Torres ítélet (C-444/09 és C-456/09, EU:C:2010:819, 64. pont); 2011. október 27-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-311/10, nem tették közzé, EU:C:2011:702, 59. pont).

[29] 2010. január 14-i Bizottság kontra Cseh Köztársaság ítélet (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42. pont).

[30] A rendelkezés szöveg, szövegkörnyezet és célkitűzés alapján történő értelmezését illetően lásd: 2010. május 4-i TNT Express Nederland ítélet (C-533/08, EU:C:2010:243, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

1) A nem valódi jogügylet általános jogkövetkezményével fennálló értékelési ellentmondás

48. Az ATAD-nak a visszaélések elleni küzdelemre vonatkozó rendelkezései mindazonáltal azon az általános elgondoláson alapulnak, hogy azokat a mesterséges társasági jogi struktúrákat, amelyek lényegében adóelőny megszerzésére szolgálnak, adójogi szempontból teljes mértékben figyelmen kívül kell hagyni. Az adójog ebben az esetben a gazdasági tényállást, nem pedig a társasági jogi, illetve szerződéses konstrukciót veszi alapul az adó összegének kiszámítása során. Ezt egészen nyilvánvalóvá teszi az ATAD 6. cikkének (1) bekezdése, amely a visszaélés elkerülésének általános tényállását tartalmazza. E rendelkezés értelmében: „A társaságiadó-kötelezettség számításával összefüggésben a tagállamok figyelmen kívül hagyják az olyan jogügyleteket vagy jogügylet-sorozatokat, amelyek – mivel fő céljuk vagy egyik fő céljuk az alkalmazandó adójogszabályok tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése – az összes tény és körülmény mérlegelése alapján nem tekinthetők valódinak.”

49. A nem valódi jogügylet jogkövetkezménye tehát annak figyelmen kívül hagyása. Azt a helyzetet kell visszaállítani, amely a nem valódi jogügylet hiányában fennállt volna, ahogyan azt a Bíróság az ATAD alkalmazási körén kívül is már többször megállapította. [31]

50. Amint az az ATAD 6. cikke (1) bekezdésének szövegéből („a tagállam*ok* figyelmen kívül hagyják”) is kitűnik, ez mind az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti tagállamra, mind az ellenőrzött társaság illetősége szerinti tagállamra vonatkozik. Az ATAD 6. cikke végső soron annak meghatározásával osztja meg az adóztatási joghatóságot a határokon átnyúló helyzetek tekintetében az érintett tagállamok között, hogy ki rendelkezik joghatósággal a nem valódi jogügyletekből származó jövedelem megadóztatására. Ebben az esetben a másik tagállam (a jelen esetben az ellenőrzött társaság illetősége szerinti tagállam) nem adóztathatja meg másodszor is ugyanazt a jövedelmet.

51. A nem valódi jogügyletek figyelmen kívül hagyásának az ATAD 6. cikkében kifejezésre jutó elve az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó nem valódi jogügyletek szempontjából is jelentőséggel bír. Igaz, hogy az ATAD 6. cikkének (2) bekezdése némileg általánosabban [32] úgy határozza meg a „nem valódi jogügyletek” fogalmát, hogy azok olyan jogügyletek, amelyek nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jöttek létre. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szereplő fogalommeghatározás azonban végső soron csak ezt az általános fogalommeghatározást konkretizálja az ellenőrzött külföldi társaságok tekintetében.

52. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja e tekintetben az ATAD 6. cikke alkalmazásának különös esete. Egyrészt az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának első albekezdése kifejezetten „olyan, nem valódi jogügyletek[ről beszél], amelyek elsődleges célja adóelőny szerzése”. Másrészt az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának második albekezdése az ellenőrzési kapcsolat keretében fennálló különleges helyzetet veszi alapul. Az a körülmény ugyanis, hogy az ellenőrzött társaság a kulcsfontosságú személyi funkcióknak az ellenőrzést gyakorló társaságban történő ellátása nélkül nem rendelkezne azokkal az eszközökkel, illetve nem vállalta volna azokat a kockázatokat, amelyekből jövedelme származik, éppen egy nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból létrejött jogügylet esetét képezi.

[31] 2024. október 4-i UP CAFFE ítélet (C-171/23, EU:C:2024:840, 40. pont); 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 46. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 48. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 94. pont). Valószínűleg másként: 2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 107. és azt követő pont).

[32] A különbségeket kiemelve: Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., in: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (szerk.), *ATAD Kommentar*, 2019, 7. cikk, 198. pont.

53. E tekintetben egyértelműen felismerhető az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja és az ATAD 6. cikke közötti tartalmi közelség. Ezért a jogkövetkezményeknek is összhangban kell állniuk egymással. Az ATAD 6. cikkének azonban az a jogkövetkezménye, hogy a nem valódi jogügyletet mindkét tagállam figyelmen kívül hagyja, és ehelyett a valódi jogügyletet adóztatják meg. A nem valódi jogügyletekből származó jövedelemmel rendelkező ellenőrzött társaság illetősége szerinti országnak ezért szintén úgy kell kezelnie e jövedelmet, mintha az eleve kizárólag az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti országban keletkezett volna.

54. *Tényállási szinten* az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja *lex specialisként* elsőbbséget élvezhet az ATAD 6. cikke szerinti általános visszaélés-elleni szabállyal szemben (lásd a (11) preambulumbekezdést). *A jogkövetkezmények szintjén* azonban az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése nem alkalmazható feltétlenül az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjára. Ellenkező esetben értékelési ellentmondás állna fenn a 6. cikkben előírt azon jogkövetkezménnyel, hogy a nem valódi jogügyleteket teljes mértékben figyelmen kívül kell hagyni.

2) Elképzelhető kettős adóztatás nem valódi jogügyletek esetében?

55. E tekintetben az a kérdés is felmerül, hogy elképzelhető-e egyáltalán kettős adóztatás az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett nem valódi jogügyletek esetében. A Holland Királyság érvelése is ebbe az irányba megy, amikor kifejti, hogy az ellenőrzött külföldi társaság jövedelme az irányelvben előírt mechanizmusok szerint már eleve csak egyszer adózik vagy külföldön, vagy belföldön.

56. A visszaélés-elleni szabályok és így az ATAD 7. cikke szerinti jövedelembeszámítás uniószerte egységes értelmezését és alkalmazását végső soron a Bíróság biztosítja. Nem fordulhat tehát elő kettős adóztatás. Ha a jövedelem külföldre történő átcsoportosításával nem valódi jogügylet valósul meg, Belgium adóztatja a jövedelmet, mivel az nem valódi jogügylet nélkül Belgiumban keletkezett volna. Nem valódi jogügylet hiányában a jövedelem belgiumi beszámítására sem kerül sor, és az külföldön adózik.

57. Ha mégis nézeteltérések állnának fenn a tagállamok között a tekintetben, hogy nem valódi jogügylet valósult-e meg, ezeket a lojális együttműködés elvének (az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének első albekezdése) megfelelően valószínűleg a vitarendezési irányelvben [33] foglalt elvek alapján kell rendezni.

58. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó nem valódi jogügyletek esetében tehát nincs szükség az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti adólevonásra, ha a nyereségátcsoportosításra két tagállam között kerül sor. Harmadik országokba történő nyereségátcsoportosítás esetén azonban a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények általában megfelelő kölcsönös egyeztetési eljárásokra vonatkozó rendelkezéseket tartalmaznak (lásd például az OECD-modellegyezmény 25. cikkét).

59. A „nem valódi jogügyletek” fogalmának egységes alkalmazása esetén ennélfogva nem kerül sor kettős adóztatásra. Következésképpen a külföldön – ennyiben ebben az esetben jogalap nélkül – megfizetett adó levonására sincs szükség.

[33] Az európai uniós adóügyi vitarendezési mechanizmusokról szóló, 2017. október 10-i (EU) 2017/1852 tanácsi irányelv (HL 2017. L 265., 1. o.).

3) A nem valódi jogügyletek esetében kontraproduktív az adólevonás

60. Az irányelvnek a nem valódi jogügyletek elleni hatékony küzdelemre irányuló célja is amellett szól, hogy az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése (vagyis az adólevonás) nem alkalmazható az ATAD 7. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó nem valódi jogügyletekre.

61. Ezt a következő példa szemlélteti. Így – a Bizottság véleménye szerint is – összeegyeztethető a minimális harmonizáció céljával jövedelembeszámítást előírni az adókulcsok közötti, az ATAD 7. cikke (1) bekezdése első albekezdésének b) pontja szerint az ellenőrzött külföldi társaságnak minősítéshez szükséges kisebb különbözet esetén. Így már például 5%-os adókulcskülönbség kihasználása esetén is nem valódi jogügylet lehet feltételezhető. Ha azonban az ellenőrzött külföldi társaság már megfizetett például 15% mértékű társasági adót, az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti országban azonban szintén csak 20% mértékű társasági adót kell fizetni, ez meglehetősen kis mértékben ösztönöz csak a nem valódi jogügyletek elleni fellépésre, mert a saját adóbevétel ebben az esetben csupán a (példában 5%-os) különbözetre korlátozódik. Az adólevonás egyszerűen csökkentené a nem valódi jogügyletek elleni küzdelemre való ösztönzöttséget, és e tekintetben kontraproduktív lenne.

62. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontjára történő alkalmazása egyébiránt az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti ország adóztatási joghatóságába ütközne, amennyiben arra kényszerítené az utóbbi országot, hogy a külföldön megfizetett adó erejéig annak ellenére lemondjon ténylegesen fennálló adóztatási jogáról, hogy az adózó nem valódi jogügyletet valósított meg. Főszabály szerint nem az adózó dolga nem valódi jogügyletek útján eldönteni, hogy kit illet meg az adóbevétel.

63. Ezért nem szükséges és nem is helyénvaló az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti nem valódi jogügyletek esetében történő alkalmazása. Ez a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlatával is ellentétes lenne, amely szerint az uniós jogból eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon.[34] Mivel az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti nem valódi jogügyleteken alapuló beszámítás az ATAD 6. cikkének (amely a címe szerint a visszaélések megakadályozására irányul, és a nem valódi jogügyletekre vonatkozik) különös esetét képezi, ezen ítélkezési gyakorlat szerint a nem valódi jogügyletet megvalósító adózó nem hivatkozhat az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti levonási lehetőségből eredő előnyre.

64. Ha azonban ez a helyzet, akkor a tagállamnak egyáltalán nem is kell biztosítania ilyen lehetőséget a nemzeti jogban. Amint azt ugyanis a Bíróság kifejezetten megállapította,[35] a jogalanyok kötelesek tiszteletben tartani ezt az általános elvet (amely szerint az uniós jogból eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon). Az uniós jog kötelező általános elveként ezt az elvet alighanem a másodlagos jog sem szoríthatja háttérbe.

[34] 2024. október 4-i UP CAFFE ítélet (C-171/23, EU:C:2024:840, 36. pont); 2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 70. pont); 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont).

[35] 2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 71. pont), hivatkozással a 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítéletre (C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont), a 2017. november 22-i Cussens és társai ítéletre (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont) és a 2007. július 5-i Kofoed ítéletre (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont).

4) Az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének tényleges értelméről

65. Ez a rendszertani és teleologikus értelmezés azonban nem teszi feleslegessé az ATAD 8. cikkének (7) bekezdésében foglalt rendelkezést. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdésében előírt adólevonás ugyanis szükséges az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti lehetőség átültetése esetén. E lehetőség esetében az ellenőrzött külföldi társaság passzív jövedelmét az adózó illetősége szerinti ország átalányjelleggel adóztatja anélkül, hogy bizonyítani kellene, hogy a konstrukció elsődleges célja adóelőny szerzése.

66. E nyereség nem tartozik eleve az adózó illetősége szerinti ország adóztatási joghatósága alá az ATAD 6. cikkében kifejezésre jutó, a mesterséges képződmények figyelmen kívül hagyásának elve alapján. Ezért az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti országnak főszabály szerint nincs oka arra, hogy eltekintsen ugyanezen jövedelem megadóztatásától. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdése a) pontjának alkalmazása esetén ezért az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének alkalmazása nélkül kettős adóztatásra kerülhet sor. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdésében foglalt rendelkezés következésképpen akkor is megőrzi önálló értelmét, ha azt rendszertani és teleológia szempontok alapján szűkíteni kell.

b) A gyakorlatilag fennmaradó kockázatok a nem valódi jogügyletek elleni küzdelem érdekét szolgálják

67. Még ha ennélfogva a nem valódi jogügyletek esetében – legalábbis a tagállamok között – nem is kerülhet sor kettős adóztatásra, el kell ismerni, hogy a gyakorlatban mindenesetre fennáll a veszélye annak, hogy nagyobb erőfeszítés révén mind az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti országgal, mind az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti országgal foglalkozni kell. Míg ugyanis az ellenőrzést gyakorló adózó illetősége szerinti országnak a nála adóbevételt eredményező nem valódi jogügyletek tág értelmezéséhez fűződik érdeke, addig az ellenőrzött társaság illetősége szerinti ország érdekében a nem valódi jogügyletek szűk értelmezése áll, mivel máskülönben adóköteles jövedelem kerülne ki adóztatási joghatósága alól.

68. E gyakorlati kockázatok azonban nem ellentétesek az irányelv alapgondolatával. Éppen ellenkezőleg. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti levonási lehetőségnek a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerinti esetekre történő alkalmazása esetén ugyanis az ellenőrzést gyakorló adózónak a nem valódi jogügylet leleplezése esetén csak a saját illetősége szerinti országban kellene viselnie az adóterhet az ellenőrzött külföldi társaság illetősége szerinti ország adóterhének levonása mellett.

69. Az ellenőrzést gyakorló adózónak tehát a legrosszabb esetben ugyanannyi adót kellene fizetni, mint amennyit a nem valódi jogügylet nélkül is fizetnie kellett volna; a legjobb esetben sohasem lepleződik le a nem valódi jogügylet, és a nyereséget sikeresen csoportosították át egy alacsony adókulcsú országba. Ez éppen nem valódi jogügyletek megvalósításának „megkísérlésére” ösztönöz, mert veszteni nem, nyerni viszont lehet. Az imént vázolt gyakorlati kockázatok elrettentő hatása ennek veszi elejét.

c) Közbenső következtetés

70. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti levonási lehetőség tehát nem alkalmazandó a 7. cikk (2) bekezdésének b) pontjára. Ellenkezőleg, az ATAD 8. cikkének (7) bekezdését teleológiai szempontok alapján szűkíteni kell, mivel a rendelkezésnek a kettős adóztatás

elkerülésére irányuló célja ebben az esetben nem érvényesül. Ezenkívül ellenkező esetben értékelési ellentmondás állna fenn az ATAD 6. cikke szerinti jogkövetkezménnyel (a nem valódi jogügyletek figyelmen kívül hagyása), valamint magával a Bíróság ítélkezési gyakorlatával is, amely szerint az uniós jogból eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdésének alkalmazása ezért a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti beszámításra korlátozódik.

71. A Belga Királyság, amely az ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó rendelkezések tekintetében az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti lehetőség mellett döntött, már csak ezért sem volt köteles átültetni az ATAD 8. cikkének (7) bekezdését. A Bizottság keresete már pusztán ezen okból megalapozatlan.

4. Minimális harmonizáció

72. A Belga Királyság azzal védekezik továbbá, hogy 3. cikke szerint az ATAD célja csupán a belföldi társaságiadó-alap védelmére vonatkozó rendelkezések minimális harmonizációja. Azáltal, hogy visszaélés esetén nem teszi lehetővé az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti adólevonást, csupán magasabb szintű védelmet biztosít a belföldi társaságiadó-alap tekintetében.

73. A Bizottság ezzel szemben azzal érvel, hogy az ATAD-nak a nemzeti jogba történő megfelelő átültetése ezen irányelv 8. cikke (7) bekezdésének átültetését is szükségessé teszi. A minimális harmonizáció csak az irányelvben előírt intézkedések kiegészítését, illetve – például az ellenőrző részesedésnek az ATAD 7. cikke (1) bekezdése első albekezdésének a) pontja értelmében vett küszöbértékeinek csökkentése révén (lásd a (12) preambulumbekezdést) történő – szigorítását teszi lehetővé, azok átültetésének teljes mellőzését azonban nem.

74. Az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdése szerint az irányelvek az elérendő célokat illetően kötelezőek, azonban a forma és az eszközök megválasztását a nemzeti hatóságokra hagyják. Amint azt már fent kifejtettem, a tagállamok kötelesek megfelelően és teljes mértékben átültetni az irányelveket,[36] azaz főszabály szerint az irányelv valamennyi rendelkezését át kell ültetniük.[37]

75. A minimális harmonizációra irányuló irányelvek esetében azonban az uniós jogalkotó szándékosan lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy szigorúbb intézkedéseket tartsanak fenn vagy fogadjanak el. Szigorúbb rendelkezések azzal a feltétellel fogadhatók el vagy tarthatók fenn, hogy azok nem veszélyeztetik komolyan a szóban forgó irányelv által meghatározott célt, és hogy egyébként összhangban vannak az elsődleges joggal.[38] Az alapvető szabadságok ebből eredő korlátozásai a minimális harmonizáció területén az irányelv céljaival mint közrendi okokkal igazolhatók,[39] feltéve hogy nem haladják meg a céljuk eléréséhez szükséges mértéket.[40]

[36] 2011. október 27-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-311/10, nem tették közzé, EU:C:2011:702, 59. pont); 2010. december 22-i Gavieiro Gavieiro és Iglesias Torres ítélet (C-444/09 és C-456/09, EU:C:2010:819, 64. pont).

[37] 2010. január 14-i Bizottság kontra Cseh Köztársaság ítélet (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42. pont).

[38] 2016. július 7-i Muladi ítélet (C-447/15, EU:C:2016:533, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[39] A tőke szabad mozgásának korlátozása tekintetében lásd: 2023. március 2-i PrivatBank és társai ítélet (C-78/21, EU:C:2023:137, 63. pont); 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Az egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 89. pont).

[40] 2024. január 18-i Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven ítélet (C-227/22, EU:C:2024:57, 35. pont); 2016. július 7-i Muladi ítélet (C-447/15, EU:C:2016:533, 44. pont).

76. Ez általában arra az esetre vonatkozik, amikor a tagállam egy irányelv általános rendelkezését egy különösebb, szigorúbb szabályozás elfogadásával ülteti át, vagy például az átültetés során megváltoztatja az irányelvben minimumkövetelményként meghatározott küszöbértéket, és ily módon szigorítja a jogi követelményeket.

77. A jelen eset abban különbözik ezen esetektől, hogy a Belga Királyság nem csak, hogy szigorúbban ültette át az irányelv egyik rendelkezését, hanem a 8. cikk (7) bekezdése esetében egyáltalán nem ültette át az ATAD egyik konkrét rendelkezését. A Belga Királyság e tekintetben arra hivatkozik, hogy csak az ATAD 7. cikke és 8. cikkének (1)–(4) bekezdése tartalmazza a belföldi társaságiadó-alap védelmének a tagállamok által kötelezően átültetendő minimumkövetelményét. Az ATAD 8. cikkének (5)–(7) bekezdésében az adóalapba történő beszámítás alól meghatározott, a kettős adóztatás elkerülését szolgáló kivételek ellenben korlátozzák e cél megvalósítását, és a tagállamok ezért nem kötelesek átültetni azokat. Ha ugyanis valamely tagállam például a nem valódi jogügyletek esetében nem teszi lehetővé az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése szerinti adólevonást, csupán magasabb szintű védelmet biztosít a belföldi társaságiadó-alap tekintetében.

78. A Bíróságnak – jóllehet a fogyasztóvédelmi jog területén – már kellett foglalkoznia olyan irányelvekkel, amelyek csak minimális harmonizációt írtak elő. A nemzeti átültető jogszabály ezekben az esetekben is nagyobb mértékben kívánta megvalósítani az irányelv célját, és ezért – mint a jelen esetben is – nem ültette át az irányelvben előírt egyik kivételt.

79. A Bíróságnak ezt kellett értékelnie például a Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ügyben.[41] Ezen ügy tárgyát a fogyasztókkal kötött szerződésekben alkalmazott tisztességtelen feltételekről szóló 93/13/EGK irányelv[42] képezte, amely 4. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy valamely feltétel tisztességtelen jellege sem a szerződés elsődleges tárgyából, sem pedig a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás közötti viszonyból nem következhet, amennyiben a feltétel világos és érthető. Az irányelv 8. cikke szerint a tagállamok az ezen irányelv által szabályozott területen elfogadhatnak vagy hatályban tarthatnak a Szerződéssel összhangban lévő szigorúbb rendelkezéseket annak érdekében, hogy a fogyasztóknak magasabb szintű védelmet biztosítsanak. A 93/13/EGK irányelvet a nemzeti jogba átültető spanyol szabályozás nem vette át az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében előírt kivételeket. Ellenkezőleg, e szabályozás alapján egy világos és érthető feltétel tisztességtelennek tekinthető elsődleges tárgya vagy ár-érték aránya miatt. A Bíróság Trstenjak főtanácsnok indítványa[43] nyomán megengedettnek tekintette a kivétel átültetésének e mellőzését, mivel a spanyol szabályozás célja a minimális harmonizáció céljával[44] összhangban a fogyasztók magasabb szintű védelmének biztosítása volt.[45]

80. Ebből az következik, hogy a tagállamoknak az irányelv átültetésére vonatkozó kötelezettsége puszta minimális harmonizáció esetén nem terjed ki az olyan kivételekre, amelyek átültetésének mellőzése révén nagyobb mértékben valósul meg az irányelv célja, mint amilyen mértékben e cél e kivételek átültetése esetén megvalósulna. Más szóval, egy minimális harmonizációra irányuló irányelv esetében nem kötelező átültetni az irányelv céljának megvalósítását korlátozó kivételt.

41 2010. június 3-i ítélet (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Az 1993. április 5-i tanácsi irányelv (HL 1993. L 95., 29. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 2. kötet, 288. o.) eredeti változata. A fogyasztók jogairól szóló, 2011. október 25-i 2011/83/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL 2011. L 304., 64. o.) és a 2019. november 27-i (EU) 2019/2161 európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL 2019. L 328., 7. o.) bevezetett módosítások még nem voltak relevánsak a C-484/08. sz. ügy szempontjából.

43 A Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ügyben (C-484/08, EU:C:2009:682, 87. pont).

44 2010. június 3-i Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ítélet (C-484/08, EU:C:2010:309, 28. és azt követő pontok).

45 2010. június 3-i Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ítélet (C-484/08, EU:C:2010:309, 40. pont).

81. Ahogyan a Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ügyben a 93/13/EGK irányelv lehetővé tett szigorúbb tagállami rendelkezéseket „annak érdekében, hogy a fogyasztóknak magasabb szintű védelmet biztosítsanak”,[46] úgy a jelen esetben az ATAD 3. cikke lehetőséget biztosít „olyan nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazásá[ra], amelyek a belföldi társaságiadó-alap tekintetében magasabb szintű védelem biztosítására irányulnak”. Az ATAD tehát szintén csak minimális harmonizációra irányul.

82. Annak megállapítása érdekében, hogy az ATAD 8. cikkének át nem ültetett (7) bekezdése olyan kivételnek minősül-e, amely korlátozza az irányelv céljának megvalósítását, megint csak foglalkozni kell a szabályozási mechanizmussal. Az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja rögzíti azt az elvet, hogy az ellenőrzött külföldi társaság nem valódi jogügyletekből származó jövedelmét bele kell számítani a belföldi illetőségű adózó adóalapjába. E szabály célja, hogy az adózó végeredményben ugyanúgy adózzon, mint ahogyan a nem valódi jogügyletek nélkül adózna. Az ellenőrzött külföldi társaság jövedelmének nem valódi jogügyletekből származó részét ezért bele kell számítani az ellenőrzést gyakorló adózó jövedelmébe. Az ATAD 8. cikkének (7) bekezdése eltér ezen elvtől annyiban, hogy az abban előírt adólevonás miatt az ellenőrzött külföldi társaság jövedelme belföldön már nem teljes mértékben adózik. Ez korlátozza a szabályozási célt (a belföldi társaságiadó-alap védelme). A nem valódi jogügylet „áldozata” kisebb adóbevételhez jut, mintha valódi adóügyi jogügylet valósult volna meg.

83. E tekintetben a jelen esetben alkalmazandó a fent említett, a Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ügyből következő elv. Ennek megfelelően az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetésének mellőzése nem minősül kötelezettségszegésnek a Belga Királyság részéről, amennyiben az hozzájárul az irányelv céljának szélesebb körű megvalósításához (erről lásd az alábbi a) pontot), és ennek során nem haladja meg az ehhez szükséges mértéket (erről lásd az alábbi b) pontot).

a) Az irányelv céljának szélesebb körű megvalósítása a 8. cikk (7) bekezdése átültetésének mellőzése révén

84. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetése mellőzésének először is hozzá kell járulnia az ATAD céljának szélesebb körű megvalósításához. Ezért meg kell határozni, hogy miből tűnik ki az ATAD célja.

85. A már említett Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid ügyben e tekintetben kizárólag a 93/13/EGK irányelvnek a pusztán a minimális harmonizációs követelményt meghatározó 8. cikkében említett fogyasztóvédelmet vették alapul. E tekintetben a jelen esetben az ATAD 3. cikkét kellene alapul venni.

86. A belföldi társaságiadó-alapnak az ATAD 3. cikkében említett védelmét nagyobb mértékben valósítja meg a 8. cikk (7) bekezdése szerinti adólevonási lehetőség átültetésének mellőzése. Mindenekelőtt azonban annak veszélye, hogy védekezni kell az ellenőrzött társaság illetősége szerinti ország általi további adóztatással szemben, elrettentő hatással bír a külföldre történő jövedelemátcsoportosítás tekintetében, és ezáltal a belföldi társaságiadó-alapot is védi.

87. A Bizottság érvelésével ellentétben, amely e tekintetben kizárólag az (5) preambulumbekezdésre hivatkozik, a piaci akadályok – mint például a kettős adóztatás – ott említett egyidejű elkerülése nem tekinthető az irányelv önálló céljának. Közelebbről a kettős

[46] A 93/13 irányelv 8. cikke.

adóztatás csak magából az irányelvből, mégpedig a jövedelembeszámítási kötelezettségből következik, éspedig csak akkor, ha feltételezzük, hogy a nem valódi jogügylet miatt az alacsony adókulcsú ország rendelkezésére áll egy általa adóztatható adóalap. Ezért következetlen lenne az irányelvnek a kettős adóztatás elkerülésének célját tulajdonítani, ha a kockázat csak magából az irányelvből ered (a jelen esetben a jövedelembeszámítási kötelezettség révén).

88. Ezt megerősíti az ATAD alaposabb vizsgálata. Az ATAD a címe szerint „a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok[at]” állapít meg. Ebből kizárólag az „adókikerülési gyakorlatok elleni” szövegrész írja le az irányelv célját. „[A] belső piac működését közvetlenül érintő” toldat az EUMSZ 115. cikk szerinti jogalapra (lásd a fenti 1. pontot) tekintettel saját cél meghatározása nélkül korlátozza az irányelv hatálya alá tartozó adókikerülési gyakorlatok körét.

89. Már az (1) preambulumbekezdés rámutat annak elengedhetetlenségére, hogy „helyreálljon az adórendszerek igazságosságába vetett bizalom, és a kormányok hatékonyan gyakorolhassák adóügyi szuverenitásukat”. A (2), (3), (5), (14) és (16) preambulumbekezdés is az adókikerülés elleni küzdelemre hivatkozik az irányelv céljaként.

90. Az irányelv egyébiránt elsősorban magukban az adókikerülési gyakorlatokban látja a piaci akadályt. Már az irányelv címe („a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok”) is erre utal, és ezt megerősíti az irányelv (2) preambulumbekezdése, amelynek értelmében „[a]z egységes piac jó működése érdekében alapvető fontosságú, hogy a tagállamok – minimális követelményként – teljesítsék az adóalap-erózióra és a nyereségátcsoportosításra vonatkozó kötelezettségvállalásaikat, tágabb körben pedig lépjenek fel az adókikerülési gyakorlatok visszaszorítása, valamint a méltányos és eredményes uniós adózás biztosítása érdekében […]”. A (16) preambulumbekezdés is ebbe az irányba mutat, amikor megállapítja, hogy „[e]zen irányelv egyik fő célja az, hogy javítsa a belső piac egészének az ellenálló képességét a határokon átnyúló adókikerülési gyakorlatokkal szemben […]”.

91. Az „egyéb [piaci] akadályok – mint például a kettős adóztatás – elkerülés[ét]” egyedül az (5) preambulumbekezdés említi. Túlbecsülnénk azonban egyetlen preambulumbekezdés jelentőségét, ha abból egy további, önálló irányelvi célt vezetnénk le, miközben az irányelv vitathatatlan fő célja legalább öt preambulumbekezdésben, a címben és magában a szabályozásban (lásd az ATAD 3. cikkét) is megjelenik. Az ATAD egyetlen anyagi jogi rendelkezése sem foglalkozik részletesebben a tagállamok közötti kettős adóztatás problémájával a 8. cikk (7) bekezdésétől eltekintve, amely azonban szintén „csak” a maga az irányelv által eredményezett kettős adóztatásra vonatkozik. Olyan esetekben, amelyekben az irányelv alapján kettős adóztatásra kerülhet sor, kézenfekvőbb annak elkerülését az arányosság elve kifejeződésének tekinteni.

92. Az (5) preambulumbekezdés harmadik mondata értelmében: „Abban az esetben, ha a szóban forgó szabályok alkalmazása kettős adóztatást eredményezne, az adózónak mentességet kell kapnia – az adott esettől függően – a másik tagállamban vagy harmadik országban megfizetett adó levonása révén.” Az ellenőrzött külföldi társaság jövedelmének az ATAD 7. cikkének (2) bekezdésében szabályozott beszámítása tekintetében azonban ez csak az a) pont szerinti lehetőségre vonatkozik, amelynek esetében előfordulhat egyáltalán két tagállam általi kettős adóztatás. A b) pont szerinti esetekben viszont a fent kifejtettek (46. és azt követő pontok) szerint legalábbis a tagállamok között egyáltalán nem fordulhat elő kettős adóztatás.

93. Nyitva maradhat tehát a kérdés, hogy megilleti-e egyáltalán az Uniót a kettős adóztatásnak a tagállamok közvetlen adókra vonatkozó jogában történő *általános elkerülésére* irányuló irányelv elfogadására vonatkozó hatáskör. A kettős adóztatás ugyanis az adóztatási joghatóság tagállamok általi gyakorlásából fakad. A Bíróság e tekintetben már többször hangsúlyozta, hogy a tagállamok adóügyi hatáskörének párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek a Szerződések által tiltott korlátozást. [47]

94. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetésének mellőzése végeredményben ahhoz vezet, hogy az irányelvnek a 3. cikkben meghatározott, a belföldi társaságiadó-alap védelmére irányuló célja kiterjedtebben valósul meg annál, mint ahogyan átültetés esetén megvalósulna.

b) A szükségesség követelményének tiszteletben tartása

95. Az átültetés azért is mellőzendő, mert az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti esetekben főszabály szerint eleve nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye (lásd már a fenti 46. és azt követő pontokat). Az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetésének mellőzése többletteherrel jár az ilyen nem valódi jogügyletet megvalósító érintett vállalkozások számára a gyakorlati nehézségek tekintetében (erről lásd a fenti 67. és azt követő pontokat). E tekintetben e többletteher az elrettentést szolgálja, mivel a nyereség más, alacsonyabb társaságiadó-kulccsal rendelkező országokba történő átcsoportosítására való gazdasági ösztönzöttséget a visszájára fordítja. Az intézkedés tehát nem haladja meg a céljának eléréséhez szükséges mértéket.

c) Közbenső következtetés

96. Az ellenőrzött külföldi társaság által külföldön megfizetett adónak a 8. cikk (7) bekezdésében előírt levonására mint az irányelv pontosan e céljának elérését korlátozó kivételre nem terjedt ki tehát a minimális harmonizációra irányuló ATAD átültetésére vonatkozó kötelezettség. A Belga Királyság következésképpen nem sértette meg átültetési kötelezettségét a 8. cikk (7) bekezdése átültetésének mellőzésével. A Bizottság keresete ezen okból is megalapozatlan.

C. Összefoglalás

97. Az ATAD 8. cikke (7) bekezdése átültetésének az ATAD 7. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti jövedelembeszámítás választása esetén történő mellőzése révén elkövetett kötelezettségszegés felrovása tehát nem megalapozott e rendelkezés teleologikus értelmezése esetén, mindenesetre azonban azért, mert 3. cikke szerint az irányelv pusztán minimális harmonizációt valósít meg.

VI. A költségekről

98. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel pervesztes lett, a Belga Királyság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

[47] 2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-487/08, EU:C:2010:310, 56. pont); lásd ebben az értelemben: 2009. július 16-i Damseaux ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. pont); 2008. május 20-i Orange European Smallcap Fund ítélet (C-194/06, EU:C:2008:289, 41., 42. és 47. pont); 2006. november 14-i Kerckhaert és Morres ítélet (C-513/04, EU:C:2006:713, 19., 20. és 24. pont).

99. Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése szerint az eljárásba beavatkozó tagállamok és uniós intézmények maguk viselik saját költségeiket. E rendelkezés alapján a Holland Királyság maga viseli saját költségeit.

VII. Végkövetkeztetés

100. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1) A Bíróság a keresetet utasítsa el.

2) A Bíróság kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

3) A Bíróság rendelje el, hogy a Holland Királyság maga viseli saját költségeit.