A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2013. október 3.*

„A tőke szabad mozgása — Adójogszabályok — Társasági adó — A belföldi társaság által harmadik országban letelepedett társaságtól kapott kölcsönök után fizetett kamatok — Az e társaságok közötti »kapcsolt vállalkozási viszony« fennállása — Az alultőkésítésre vonatkozó szabályozás — A túlzottnak minősített kötelezettségrész után fizetendő kamatok levonhatóságának kizárása — Levonhatóság a belföldön letelepedett társaságnak fizetett kamatok esetén — Adócsalás és adóelkerülés — Teljesen mesterséges megállapodások — Szokásos piaci feltételek — Arányosság”

A C-282/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Central Administrativo Sul (Portugália) a Bírósághoz 2012. június 6-án érkezett, 2012. május 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda**

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, K. Lenaerts a Bíróság elnökhelyettese, a negyedik tanács tagjaként eljáró bíró, J. Malenovský, U. Lõhmus (előadó) és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli eljárásra és a 2013. április 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda képviseletében P. Vidal Matos és D. Ortigão Ramos advogados,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão és A. Cunha, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. cikk és az EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet az Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (a továbbiakban: Itelcar) és a Fazenda Pública (a portugál államkincstár) közötti jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az amerikai GE Capital Fleet Services International Holding, Inc. (a továbbiakban: GE Capital) társaság részére fizetett, az általa az Itelcarnak nyújtott kölcsön után járó kamatok egy része levonhatóságának kizárása.

A portugál jogi háttér

3 A 2005. december 30-i 60-A/2005. törvénnyel módosított és a 2001. július 3-i 198/2001. törvényerejű rendelettel megállapított társasági adóról szóló törvény (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (a továbbiakban: CIRC) „Alultőkésítés” című 61. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Ha az adóalanynak a Portugálián vagy az Unió valamely másik tagállamán kívül letelepedett, vele – az 58. cikk (4) bekezdésének megfelelő alkalmazásával – kapcsolt vállalkozási viszonyban álló személlyel szemben túlzott mértékű tartozása áll fenn, a túlzottnak minősített kötelezettségrész után fizetendő kamatokat nem lehet levonni az adóköteles nyereség megállapítása során.

(2) Úgy kell tekinteni, hogy fennáll a kapcsolt vállalkozási viszony abban az esetben, ha az adóalany tartozása olyan, nem Portugáliában vagy az Unió más tagállamában letelepedett harmadik személlyel szemben áll fenn, akinek javára valamely, az 58. cikk (4) bekezdés szerinti személy kezességet vállalt vagy biztosítékot nyújtott.

(3) Túlzott mértékű a tartozás, ha az (1) és (2) bekezdés szerinti személyekkel szemben fennálló tartozások összege az adóév során bármikor meghaladja az adóalany saját tőkéjében fennálló részesedésük kétszeresét.

(4) A tartozás mértékének megállapítása során figyelembe kell venni a kapcsolt vállalkozás által nyújtott pénzkölcsön valamennyi formáját, függetlenül az ellenszolgáltatás megállapodás szerinti típusától, ideértve a kereskedelmi ügyletekből származó kölcsönöket is, ha azok esedékessé válása óta több mint hat hónap eltelt.

(5) A saját tőke kiszámítása érdekében a jegyzett és befizetett tőkével növelni kell a többi, a hatályos számviteli szabályok alapján ilyennek minősülő sorban szereplő tételt, kivéve a lehetséges vagy rejtett nyereséget vagy veszteséget, különösen ha az olyan újraértékelésből származik, amelyet az adójogszabályok nem tesznek lehetővé, vagy ha azokat a tőkemódszer használata mutatja ki.

(6) Az államminiszter és a pénzügyminiszter rendeletében megállapított felsorolásban szereplő, egyértelműen kedvezőbb adórendszert alkalmazó országban, területen vagy régióban letelepedett személlyel szemben fennálló tartozás esetét kivéve az (1) bekezdésben foglaltak nem alkalmazhatók, ha a (3) bekezdés szerinti együttható meghaladása esetén az adóalany bizonyítja, hogy – figyelemmel a tevékenységtípusra, az ágazatra, a tartozás mértékére és más releváns szempontokra, valamint az ügylet kockázati profiljára, amely nem feltételezi a kapcsolt vállalkozások bevonását – egy független társasággal szemben azonos feltételek mellett azonos mértékű tartozást érhetett volna el.

(7) A 121. cikkben hivatkozott adóbizonylatnak a (6) bekezdés szerinti bizonyítékok részét kell képeznie.”

4 A CIRC 58. cikkének (4) bekezdése, amelyre ugyanezen törvény 61. cikkének (1) és (2) bekezdése hivatkozik, az alábbiak szerint rendelkezik:

„Két személy kapcsolt vállalkozásnak minősül abban az esetben, ha egyikük közvetlenül vagy közvetetten jelentős befolyást gyakorolhat a másik irányítására vonatkozó döntésekre, amit bizonyítottnak kell tekinteni többek között a következő személyek között:

a) a személy és a tőkéjében részesedéssel rendelkezők, illetve ezek házastársa vagy egyeneságbeli rokona, ha közvetlenül vagy közvetve a tőke vagy a szavazati jogok legalább 10%-át elérő részesedéssel rendelkeznek;

b) olyan személyek, amelyek tőkéjében a részesedéssel bíró azonos személyek, illetve ezek házastársa vagy egyeneságbeli rokona, közvetlenül vagy közvetve, a tőke vagy a szavazati jogok legalább 10%-át elérő részesedéssel rendelkeznek;

c) a személy és társasági szerveinek, illetve bármely igazgatási, irányítási, ügyvezető vagy felügyelő szervének tagjai, illetve ezek házastársa vagy egyeneságbeli rokona;

d) olyan személyek, amelyek társasági szervei, illetve bármely igazgatási, irányítási, ügyvezető vagy felügyelő szerve tagjainak többsége azonos, vagy ha különböző személyekről van szó, ezek között házastársi, törvényesen elismert élettársi vagy egyeneságbeli rokoni kapcsolat van;

e) olyan személyek, amelyek egymással uralmi, egyenrangú felek közötti csoport- vagy ezzel azonos hatású szerződést kötöttek;

f) az uralmi helyzetben lévő vállalkozások a konszolidált éves beszámoló készítésének kötelezettségét megállapító jogszabályokban meghatározottak szerint;

g) olyan személyek, amelyek között a közvetlenül vagy közvetetten gyakorolt, illetve közvetlen vagy közvetett kereskedelmi, pénzügyi, szakmai vagy jogi kapcsolatokból következően az érintett tevékenység végzése tekintetében tényleges függőségi helyzet áll fenn, többek között a következő esetekben:

   1) egyikük számára a tevékenység végzésének feltétele lényegében a másik személyt megillető ipari vagy szellemi tulajdonjog vagy know-how átruházása;

   2) egyikük nyersanyagellátása, vagy a termékek, áruk vagy szolgáltatások értékesítési hálózatához való hozzáférése lényegében a másiktól függ;

   3) egyikük tevékenységének jelentős részét csak a másikkal együtt lehet végezni, vagy az annak a döntésétől függ;

   4) az egyikük által értékesített, szállított, nyújtott vagy beszerzett áruk, illetve szolgáltatások árának vagy az azzal egyenértékű, gazdasági hatású feltételeknek a meghatározására vonatkozó jog valamely jogi aktus értelmében a másik személyt illeti meg;

   5) a kereskedelmi vagy jogi kapcsolataikra vonatkozó szabályok és feltételek alapján az egyik személy a másik ügyvezetési döntéseit a köztük fennálló kereskedelmi vagy szakmai kapcsolaton kívül eső tényektől vagy körülményektől teheti függővé.

h) a belföldi személy vagy a portugál állam területén állandó telephellyel rendelkező külföldi személy, és az államminiszter és a pénzügyminiszter rendeletében megállapított felsorolásban szereplő, egyértelműen kedvezőbb adórendszert alkalmazó országban, területen vagy régióban letelepedett személy.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5 Az Itelcar portugál társaság, amely gazdasági tevékenységeként többek között könnyűgépjárművek bérbeadását végzi. 2005-ig törzstőkéjében a belgiumi General Electric International (Benelux) BV társaság rendelkezett 100%-os részesedéssel, amelyben a GE Capital 10%-ot meghaladó részesedéssel rendelkezik. 2006-tól kezdve az Itelcar tőkéjében az említett belga társaság 99,98%-os, a GE Capital pedig 0,02%-os részesedéssel rendelkezik.

6 2001. július 23-án az Itelcar és a GE Capital között tíz évre kötött kölcsönszerződés lépett hatályba, amely alapján az előbbi társaságnak hitelkeret állt a rendelkezésére az Euribor 0,5%-os marzzsal („spread”) növelt összegének megfelelő kamat megfizetése ellenében.

7 Az e szerződés keretében az Itelcar által lehívott kölcsön összege 2004-ben 122 072 179,97 euró, 2005-ben 131 772 249,75 euró, 2006-ban 212 113 789,46 euró, 2007-ben pedig 272 113 789,46 euró volt.

8 Az Itelcar az adóügyi főigazgatóhoz fordult, hogy bizonyítsa, hogy 2004-ben, 2005-ben, 2006-ban és 2007-ben a GE Capitallal szemben fennálló tartozásának mértéke független személlyel szemben is elérhető lett volna azonos feltételek mellett, és hogy a kamatnak a GE Capitallal kötött megállapodás szerinti mértéke tiszteletben tartja a szokásos piaci feltételek elvét.

9 2008. december 5-i és 2009. január 8-i állásfoglalásában a hatóság tájékoztatta az Itelcart az adóügyi ellenőrzést lezáró jelentésekről, amelyek szerint a CIRC 61. cikke alapján a 2004., 2005., 2006. és 2007. évekre vonatkozóan a társaság adóalapjának módosítását rendelte el. E jelentések megállapították, hogy a fennálló tartozás a szóban forgó rendelkezés (3) bekezdése szerint túlzott mértékű, valamint hogy az Itelcar által előterjesztett bizonyítékok nem elégségesek ugyanezen cikk (6) bekezdésének alkalmazásához.

10 2009 folyamán az Itelcar két kérelmet nyújtott be az említett adómegállapítások megváltoztatása iránt. Mivel ezeket a kérelmeket a hatóság elutasította, keresetet nyújtott be a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrához. Ezt a bíróság részben elutasította azzal az indokkal, hogy a nemzeti jog jelen ügyben alkalmazott rendelkezései nem sértik a tőkének az EK 56. cikk szerinti szabad mozgását.

11 Az Itelcar a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ítélete ellen fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése a CIRC releváns rendelkezéseinek az uniós joggal való összeegyeztethetőségétől függ.

12 Ilyen körülmények között a Tribunal Central Administrativo Sul úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az [EUMSZ] 63. cikkel és az [EUMSZ] 65. cikkel (korábban [EK] 56. cikk és [EK] 58. cikk) az olyan tagállami rendelkezés – mint a CIRC […] 61. cikkében foglalt rendelkezés –, amely a Portugáliában székhellyel rendelkező adóalany olyan, harmadik országból származó jogalannyal szembeni tartozása esetén, amellyel a CIRC 58. cikkének (4) bekezdése értelmében véve kapcsolt vállalkozási viszonyban áll, kizárja a tartozásnak a CIRC 61. cikke (3) bekezdése alapján túlzott mértékűnek minősülő része tekintetében felmerülő azon kamatok költségként való levonását, amelyeket a belföldi illetőségű jogalany ugyanolyan feltételek mellett viselt és fizetett meg, mint

amelyek a Portugáliában székhellyel rendelkező azon jogalany által viselt és megfizetett kamatokra vonatkoznak, amelynek túlzott eladósodása olyan, Portugáliában székhellyel rendelkező jogalannyal szemben áll fenn, amellyel kapcsolatban áll?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EK 56. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az adóköteles nyereség meghatározása során nem teszi lehetővé a belföldi társaság által a vele kapcsolt vállalkozási viszonyban álló, harmadik országban letelepedett hitelező társaság részére a túlzottnak minősített kötelezettségrész után fizetendő kamatok költségként való levonását, azonban ezt lehetővé teszi, ha az ilyen kamatokat az adós társasággal kapcsolt vállalkozási viszonyban álló belföldi hitelező társaságnak fizetik.

Az alkalmazandó szabadságról

14 Azt illetően, hogy alkalmazható-e az EK 56. cikk az alapügyben szereplő körülmények között, mindjárt az elején meg kell állapítani, hogy a nem honos személyek által a honos személyeknek nyújtott kölcsönök és hitelek az e rendelkezés szerinti tőkemozgásnak minősülnek, amint az egyébként a[z EK-]Szerződés[nek az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett] 67. cikke végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. melléklete szerinti nómenklatúra VIII. pontjában és az ott szereplő magyarázó megjegyzésekben is szerepel (lásd ebben az értelemben a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 41. és 42. pontját).

15 A portugál kormány mindazonáltal azt állítja, hogy az alapügyben szereplő szabályozás olyan rendszert alkot, amely a „kapcsolt vállalkozási viszony” fennállásán alapul, abból következően, hogy a hitelező képes jelentős közvetlen vagy közvetett befolyást gyakorolni az adós irányítási és finanszírozási döntéseire. Állítása szerint a Bíróság az ilyen szabályozási rendszereket kizárólag a letelepedés szabadsága szempontjából vizsgálta, amely nem alkalmazandó a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, harmadik országban letelepedett személlyel kötött ügyletekre.

16 Ezzel kapcsolatban a Bíróság a harmadik országból származó osztalékkal szemben alkalmazott adójogi bánásmódra vonatkozó nemzeti szabályozás kapcsán úgy ítélte meg, hogy az ilyen szabályozás tárgyának vizsgálata elegendő annak megállapításához, hogy az említett adójogi bánásmód az EK-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései hatálya alá tartozik-e. Ugyanis, mivel a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezete egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené a tagállam valamely társaságának harmadik országban, vagy harmadik ország társaságának valamely tagállamban történő letelepedésére vonatkozó esetekre, az ilyen szabályozás nem tartozhat az EK 43. cikk hatálya alá (lásd a C-35/11. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 96. és 97. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

17 A Bíróság megállapította azt is, hogy amennyiben az ilyen nemzeti szabályozás tárgyából kitűnik, hogy e szabályozás célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak az érintett társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét, sem az EK 43. cikkre, sem az EK 56. cikkre nem lehet hivatkozni (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 98. pontja).

18 Ezzel szemben az EK 56. cikkre tekintettel kell értékelni a harmadik országból származó osztalékkal szemben alkalmazott adójogi bánásmódra vonatkozó olyan nemzeti szabályozást, amely nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra. Tehát a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság a harmadik

országban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedése mértékétől függetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az ilyen szabályozás jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 99. pontja és a C-168/11. sz. Beker-ügyben 2013. február 28-án hozott ítélet 30. pontja).

19 Ezeket a megfontolásokat kell alkalmazni az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozással kapcsolatban is, amely a belföldi társaság által a vele kapcsolt vállalkozási viszonyban álló, harmadik országban letelepedett hitelező társaságnak fizetett kamatokkal szembeni adójogi bánásmódra vonatkozik. Az ilyen szabályozás ugyanis nem tartozik sem az EK 43. cikk, sem az EK 56. cikk hatálya alá, ha kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az ilyen hitelező társaság olyan részesedéssel rendelkezik az adós belföldi társaságban, amely alapján utóbbira bizonyos befolyást gyakorolhat.

20 Az alapügyben szereplő szabályozást illetően, amint arra az Itelcar és az Európai Bizottság rámutat, a „kapcsolt vállalkozási viszony” CIRC 58. cikkének (4) bekezdésében meghatározott fogalmába nem csupán azok a helyzetek tartoznak, amikor a harmadik országbeli hitelező társaság a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlata szerinti értelemben bizonyos befolyást gyakorol az adós belföldi társaságra az utóbbi jegyzett tőkéjében őt megillető részesedés alapján. Különösen az említett (4) bekezdésnek a kérdéses társaságok közötti kereskedelmi, pénzügyi, szakmai vagy jogi kapcsolatokra vonatkozó g) pontjában felsorolt helyzetek nem járnak szükségszerűen azzal, hogy a hitelező társaság az adós társaság jegyzett tőkéjében részesedéssel rendelkezik.

21 A tárgyaláson a portugál kormány a Bíróság által feltett kérdésre válaszul mindenesetre jelezte, hogy az említett rendelkezést csak azokban az esetekben kell alkalmazni, amikor a hitelező társaság közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkezik az adós társaság jegyzett tőkéjében.

22 Márpedig még ha feltételezzük is, hogy az alapügyben szereplő szabályozás alkalmazása azokra az esetekre korlátozódik, amelyekben – a CIRC 58. cikke (4) bekezdésének a) és b) pontjában foglaltak szerint – az adós társaság és az annak jegyzett tőkéjében legalább 10%-os részesedéssel vagy a szavazati jogok legalább 10%-ával rendelkező hitelező társaság közötti kapcsolatról, illetve az olyan társaságok közötti kapcsolatról van szó, amelyekben ugyanazon személyek rendelkeznek ilyen részesedéssel vagy a szavazati jogok ilyen hányadával, meg kell állapítani, hogy az ilyen mértékű részesedés vagy a szavazatok ilyen hányada nem jelenti szükségképpen, hogy az ezekkel rendelkező személy bizonyos befolyást gyakorol abban a társaságban, amelynek részvényese (lásd ebben az értelemben a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 20. pontját és a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 58. pontját).

23 Ebből következően a belföldi társaság, függetlenül attól, hogy jegyzett tőkéjében a harmadik országbeli hitelező társaság részesedéssel rendelkezik-e, illetve attól, hogy milyen mértékű ez a részesedés, hivatkozhat a Szerződés szabad tőkemozgással kapcsolatos rendelkezéseire az ilyen nemzeti szabályozás jogszerűségének vitatása céljából (analógia útján lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 104. pontját).

24 Mindent egybevetve az említett rendelkezéseknek a harmadik országokkal fennálló kapcsolat szempontjából való értelmezése kapcsán a jelen ügyben nem áll fenn az a kockázat, hogy a harmadik országban letelepedett hitelező társaságok, amelyek nem tartoznak a letelepedési szabadság területi hatálya alá, kihasználhatnák az e szabadság által nyújtott előnyöket. Ellentétben ugyanis a portugál kormány által a tárgyaláson kifejtettekkel, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás nem rendelkezik az ilyen társaságoknak az érintett állam piacára való bejutása feltételeiről, hanem csupán azt szabályozza, hogy adójogi szempontból miként kell kezelni azon, túlzottnak minősülő tartozás után fizetendő kamatokat, amelynek megfizetéséről a belföldi társaság és a vele a CIRC 58. cikkének (4) bekezdése szerint kapcsolt vállalkozási viszonyban álló harmadik országbeli társaság megállapodtak (analógia útján lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 100. pontját).

25 Ebből következően az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozást kizárólag a tőkének az EK 56. cikk szerinti szabad mozgása szempontjából kell vizsgálni.

A korlátozás fennállásáról és annak esetleges igazolásairól

26 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 14. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik az is, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 24. pontja, valamint a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai ügyben hozott ítélet 15. pontja).

28 A jelen ügyben a CIRC 61. cikkének (1) bekezdése alapján, amennyiben a belföldi társaságnak a vele a CIRC 58. cikkének (4) bekezdése szerinti kapcsolt vállalkozási viszonyban álló, harmadik országban letelepedett társasággal szemben fennálló tartozása az említett 61. cikk (3) bekezdése szerint túlzottnak minősül, a túlzottnak minősített kötelezettségrész után fizetendő kamatokat nem lehet levonni a belföldi társaság adóköteles nyereségének megállapítása során.

29 Ezzel szemben a CIRC 61. cikkének (1) bekezdéséből az is következik, hogy az ilyen kamatok levonhatók, ha a hitelező társaság a portugál állam területén vagy egy másik tagállamban telepedett le.

30 Amint azt a portugál kormány elismeri, abban az esetben, ha a Bíróság megítélése szerint az alapügy tényállása a szabad tőkemozgás hatálya alá tartozik, e helyzet folytán a harmadik országban letelepedett társasággal szemben egy bizonyos szintet meghaladó tartozást vállaló belföldi társasággal szemben érvényesülő adójogi bánásmód kedvezőtlenebb lesz az olyan belföldi társasággal szemben alkalmazotthoz képest, amely belföldön vagy más tagállamban letelepedett társasággal szemben vállal ilyen tartozást.

31 Ez a hátrányos adójogi bánásmód eltántoríthatja a belföldi társaságokat attól, hogy az alapügyben érintett szabályozás szerint túlzottnak minősülő tartozást vállaljanak velük kapcsolt vállalkozási viszonyban álló, harmadik országban letelepedett társaságokkal szemben. Ez következésképpen a szabad tőkemozgás korlátozásának minősül, amely az EK 56. cikk alapján főszabály szerint tilos.

32 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ilyen korlátozás akkor engedhető meg, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy e korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 55. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

33 A portugál kormány azt állítja, hogy az alapügyben szereplő szabályozás célja az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem az „alultőkésítés” gyakorlatának megakadályozása útján, amely gyakorlat abban áll, hogy a portugáliai társasági adó alapját úgy csökkentik, hogy levonható kamatokat fizetnek ki a le nem vonható nyereség terhére. Ez a gyakorlat arra irányul, hogy e tagállamból önkényesen harmadik országba helyezzék át az adóköteles jövedelmeket, aminek eredményeképpen a társaság nyeresége után nem abban az államban kell az adót megfizetni, amelyben az keletkezett.

34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szabad tőkemozgást korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges megállapodásokra vonatkozik, amelyek nélkülözik a valós gazdasági tartalmat, és amelyek egyedüli célja a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszása (lásd ebben az értelemben 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.] 72. és 74. pontját, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 89. pontját).

35 Azzal, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás úgy rendelkezik, hogy a belföldi társaság által a harmadik országban letelepedett, vele kapcsolt vállalkozási viszonyban álló társaság számára fizetett kamatokat nem lehet levonni a belföldi társaság adóköteles nyereségének meghatározása során, e szabályozás alkalmas arra, hogy megakadályozza azt a gyakorlatot, amelynek egyedüli célja a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszása. Ebből következően az ilyen szabályozás alkalmas az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem céljának elérésére (analógia útján lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 77. pontját).

36 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy az említett szabályozás nem lépi-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

37 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az a jogszabály nem lépi túl az adócsalás és adóelkerülés megakadályozásához szükséges mértéket, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatán alapszik annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges megállapodás jellemzőivel rendelkezik-e, és amely minden olyan esetben, amikor ilyen megállapodás fennállása nem zárható ki, az adóalany számára túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek nélkül lehetővé teszi, hogy elő tudja adni az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket (lásd eben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 82. pontját és a C-318/10. sz. SIAT-ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 50. pontját).

38 Ugyanígy, a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy amennyiben a szóban forgó ügyletek túlmutatnak azon, amit az érintett társaságok szokásos piaci feltételek között kötnének, az aránytalanság elkerülése érdekében a kiigazító adóügyi intézkedésnek arra a hányadra kell korlátozódnia, amely túlmutat azon, amiben az ilyen körülmények között megállapodnának (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 83. pontját és a fent hivatkozott SIAT-ügyben hozott ítélet 52. pontját).

39 A jelen ügyben egyfelől tény, hogy a CIRC 61. cikkének (6) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az egyértelműen kedvezőbb adórendszert alkalmazó országban, területen vagy régióban letelepedett személlyel szemben fennálló tartozás esetét kivéve a harmadik országbeli kapcsolt vállalkozásával szembeni túlzott mértékű tartozásban megállapodó belföldi társaság bizonyíthatja, hogy egy független személlyel szemben azonos feltételek mellett azonos mértékű tartozást érhetett volna el. Másfelől a CIRC 61. cikkének (1) bekezdése értelmében csupán a túlzottnak minősített kötelezettségrész után fizetendő kamatokat nem lehet levonni.

40 Mindenesetre az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás meghaladja a célja eléréséhez szükséges mértéket.

41 Amint az ugyanis a jelen ítélet 20. pontjából következik, a „kapcsolt vállalkozási viszony” CIRC 58. cikkének (4) bekezdésében meghatározott fogalma olyan helyzeteket foglal magában, amelyek nem járnak szükségszerűen azzal, hogy a harmadik országbeli hitelező társaság az adós belföldi társaság

jegyzett tőkéjében részesedéssel rendelkezik. Ilyen részesedés hiányában a tartozás túlzott mértékének a CIRC 61. cikke (3) bekezdése szerinti számítási módjából az következik, hogy az e két társaság között fennálló valamennyi tartozást túlzottnak kell tekinteni.

42 Meg kell állapítani, hogy az előző pontban foglalt körülmények között az alapügyben érintett szabályozás olyan magatartásokra is hatással van, amelyek gazdasági realitását nem lehet kétségbe vonni. Mivel az említett szabályozás alapján ilyen körülmények között vélelmezni kell az adós belföldi társaság által fizetendő társasági adó alapjának elvonását, az meghaladja a célja eléréséhez szükséges mértéket.

43 Egyébként amennyiben, a portugál kormány a jelen ítélet 21. pontjában összefoglalt megjegyzéseinek megfelelően, az alapügyben szereplő szabályozást csak azokban az esetekben kell alkalmazni, ha a hitelező társaság közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkezik az adós társaság jegyzett tőkéjében, oly módon, hogy a jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott körülmény nem áll fenn, továbbra is érvényes az a megállapítás, hogy a szabályozás szövegéből nem következik tárgyi hatályának ilyen korlátozása, hanem az éppen ellenkezőleg azt sugallja, hogy a rendelkezés ilyen részesedés nélkül is vonatkozik a kapcsolt vállalkozásokra.

44 Ilyen körülmények között az említett szabályozás alapján nem lehetséges előre és kellő pontossággal megállapítani annak tárgyi hatályát. Következésképpen az nem tesz eleget a jogbiztonság követelményének, amely megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és társaságokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek. Márpedig a jogbiztonság követelményének eleget nem tevő szabály nem tekinthető arányosnak az általa kitűzött célokkal (lásd a fent hivatkozott SIAT-ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját).

45 A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni az EK 56. cikket, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely alapján az adóköteles nyereség kiszámítása során nem lehet költségként levonni a belföldi társaság által a vele kapcsolt vállalkozási viszonyban álló hitelező társaságnak fizetett, túlzottnak minősített kötelezettségrész után járó kamatokat, azonban lehetséges az adós társasággal ilyen viszonyban álló belföldi hitelező társaságnak fizetett ilyen kamatok levonása, amennyiben abban az esetben, ha a harmadik országban letelepedett hitelező nem rendelkezik az adós belföldi társaság tőkéjében részesedéssel, a szabályozás alapján mégis az egyébként fizetendő adó elkerülésére irányuló megállapodás részét képezi az utóbbi társaság teljes tartozása, illetve amennyiben az említett szabályozás alapján nem lehet előre és kellő pontossággal meghatározni annak tárgyi hatályát.

A költségekről

46 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Úgy kell értelmezni az EK 56. cikket, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely alapján az adóköteles nyereség kiszámítása során nem lehet költségként levonni a belföldi társaság által a vele kapcsolt vállalkozási viszonyban álló hitelező társaságnak fizetett, túlzottnak minősített kötelezettségrész után járó kamatokat, azonban lehetséges az adós társasággal ilyen viszonyban álló, belföldi hitelező társaságnak fizetett ilyen kamatok levonása, amennyiben abban az esetben, ha a harmadik országban letelepedett hitelező nem rendelkezik az adós belföldi társaság tőkéjében részesedéssel, a szabályozás alapján mégis az egyébként fizetendő adó

elkerülésére irányuló megállapodás részét képezi az utóbbi társaság teljes tartozása, illetve amennyiben az említett szabályozás alapján nem lehet előre és kellő pontossággal meghatározni annak tárgyi hatályát.

Aláírások