JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. szeptember 10. [1]

I – Bevezetés

1. Az olyan ügylet, amelynek útján valamely társaság a vele kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságnak rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújt, befolyásolhatja az érintett társaságok adóalapját. A kedvezményt nyújtó társaság alacsonyabb jövedelemre tehet szert, vagy működési költségként a kedvezménynek megfelelő összeget vonhat le, aminek révén csökken az adóterhe. Ezzel szemben azzal kell számolni, hogy a juttatás bővíti a kedvezményezett adóalapját.

2. Ha az ügyletben részt vevő társaságok különböző tagállamokban rendelkeznek székhellyel, a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény nyújtása adott esetben az adóköteles jövedelmek egyik államból a másikba történő áthelyezését vonja maga után.

3. Az alapeljárásban alkalmazott belga szabályozás e jelenség ellen hat. Az úgynevezett különleges kapcsolat hiányának (teljes függetlenség) elvéből *(arm's length principle)* kiindulva e szabályozás adóztatási célból kiigazítja az ilyen kedvezményeknek a kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságok közötti nyújtását – mindazonáltal többnyire csak akkor, ha a kedvezményezett társaság székhelye külföldön van. A Tribunal de première instance de Mons ezért azt kérdezi, hogy összeegyeztethető-e az ilyen rendelkezés a letelepedés szabadságával és a tőke szabad mozgásával.

4. Ennek során meg kell vizsgálni, hogy igazolt-e az alapvető szabadságok esetleges korlátozása. E tekintetben az eljárásban részt vevő tagállamok és a Bizottság utalnak egyrészt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására, másrészt a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelemre. A jelen eljárás ezért alkalmat nyújt ezen indokok viszonyának közelebbi vizsgálatára.

1 – Eredeti nyelv: német.

II – Jogi háttér

A – *Az OECD modellegyezménye*

5. A teljes függetlenség elvét a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) a kettős adóztatásnak a jövedelemadók tekintetében való elkerüléséről szóló modellegyezményének 9. cikke a következőképpen fogalmazza meg:

„(1) Amennyiben

a) az egyik szerződő állam vállalkozása közvetlenül vagy közvetve részt vesz a másik szerződő állam vállalkozásának vezetésében, ellenőrzésében vagy részesedik annak tőkéjében;

vagy

b) ugyanazok a személyek vesznek részt közvetlenül vagy közvetve az egyik szerződő állam vállalkozásának és a másik szerződő állam vállalkozásának vezetésében, ellenőrzésében vagy részesednek azok tőkéjében;

és bármelyik esetben a két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételekben állapodik meg vagy olyan feltételeket szab, amelyek eltérnek azoktól, amelyekben független vállalkozások egymással megállapodnának, úgy az a nyereség, amely e feltételek nélkül az egyik vállalkozásnál keletkezett volna, de a fenti feltételek miatt mégsem keletkezett, e vállalkozásnak a nyereségébe beszámítható, és ennek megfelelően adóztatható.

(2) Ha az egyik szerződő állam ezen állam valamely vállalkozásának a nyereségéhez olyan nyereséget számít hozzá – és adóztat meg ennek megfelelően –, amelyet a másik szerződő állam vállalkozásánál megadóztattak ebben a másik államban, és az így hozzászámított nyereség olyan nyereség, amelyet az elsőként említett állam vállalkozása ért volna el, ha a két vállalkozás olyan feltételekben állapodott volna meg, mint amelyekben független vállalkozások egymással megállapodnának, úgy ez a másik állam megfelelően kiigazíthatja az ilyen nyereségre ott kivetett adó összegét. Az ilyen kiigazítás megállapításánál kellően figyelembe kell venni az egyezmény egyéb rendelkezéseit, és a szerződő államok illetékes hatóságai szükség esetén egyeztetnek egymással.”

B – *A tagállamok választottbírósági egyezménye*

6. Az Európai Közösség tagállamai az OECD modellegyezményének 9. cikkében foglalt szabályozást választották a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i 90/436/EGK egyezmény [2] (a továbbiakban: választottbírósági egyezmény) mintájául. Ezt az – EGK 220. cikken (később EK 220. cikken, jelenleg az EK 293. cikken) alapuló – egyezményt valamennyi tagállam megkötötte, illetve ahhoz valamennyi tagállam csatlakozott. [3]

7. A választottbírósági egyezmény 4. cikkének (1) bekezdése szó szerint megegyezik az OECD modellegyezménye 9. cikkének (1) bekezdésével. Ha a választottbírósági egyezmény 4. cikke szerinti nyereségkiigazítás következtében kettős adóztatásra kerül sor, úgy valamely érintett vállalkozás kérelmére kölcsönös egyeztetési eljárást és adott esetben választottbírósági eljárást kell az érintett tagállamok adóhatóságai között lefolytatni (a választottbírósági egyezmény 6. és 7. cikke).

2 – HL L 225., 10. o.

3 – Lásd utoljára Bulgária és Románia csatlakozásához: a Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmánynak (HL 2005. L 157., 203. o.) a Bulgáriának és Romániának a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 1990. július 23-i egyezményhez való csatlakozásáról szóló, 2008. június 23-i 2008/492/EK tanácsi határozattal (HL L 174., 1. o.) és a Bulgária és Románia csatlakozási okmánya I. mellékletének módosításáról szóló, 2008. június 23-i 2008/493/EK tanácsi határozattal (HL L 174., 6. o.) összefüggésben értelmezett 3. cikkét.

C – *A belga jog*

8. A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény (Code des impôts sur les revenus 1992, a továbbiakban: CIR 92) 26. cikke értelmében:

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

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

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

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

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

9. A nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint valamely kedvezményt akkor kell rendkívülinek tekinteni, ha azt a rendes ügymenettől, illetve az általános gyakorlattól vagy a hasonló esetekben szokásostól eltérően nyújtják. Ellenszolgáltatás nélküli az a kedvezmény, amelyet megfelelő kötelezettség vagy ellenszolgáltatás nélkül nyújtanak. [4]

10. A CIR 92 227. cikke a következőképpen határozza meg a külföldi vállalkozás fogalmát:

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

4 – Lásd a belga alkotmánybíróság 2008. november 6-i ítéletének (a *Moniteur Belge* 2008. december 4-i 151/2008. száma, 63824. o.) B.4.2. pontját és a belga semmítőszék 2000. április 10-i ítéletét, Arresten van het Hof van Cassatie 2000., 240. o., Pasicrisie Belge 2000., I., 240. o.

11. A CIR 92 49. cikkének első bekezdése értelmében:

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

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

12. A CIR 92 79. cikke korlátozza a veszteségek levonását valamely rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény kedvezményezettjének esetében:

„Gazdasági tevékenységből származó veszteség címén nem vonható le a nyereségből vagy a kedvezményekből az olyan jövedelem,

amely olyan rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből származik, amelyeket az adóalany közvetlenül vagy közvetve, bármely formában vagy bármely módon olyan vállalkozástól kapott, amellyel közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban áll."

13. A CIR 92 207. cikke ezenfelül kizárja a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből származó eredményből történő további levonásokat.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. A Société de Gestion Industrielle S.A. (a továbbiakban: SGI) a belga jog szerint alapított holdingtársaság, amely a kohászat ágazatában tevékenykedik. Az SGI 65%-os részesedéssel rendelkezik a Recydem elnevezésű francia részvénytársaságban, és e társaság igazgatótanácsának a tagja. A luxemburgi Cobelpin S.A. az SGI igazgatótanácsának tagja és megbízott igazgatóinak (administrateurs délégués) egyike. A Cobelpin ezenkívül 34%-os részesedéssel rendelkezik az SGI-ben. Az SGI másik megbízott igazgatója Domenico Leone. Domenico Leone egyúttal a Cobelpin és a Recydem igazgatótanácsának is tagja.

15. Egy ellenőrzés eredményeként a belga adóhatóságok 2003. október 13-án két helyesbítési felhívást küldtek az SGI részére a 2001-es és a 2002-es adóévre vonatkozóan. Egyéb megállapítások mellett ezekben az SGI nyereségéhez a CIR 92 26. cikkének megfelelően 1 891 806 BFR (46 897 EUR) összeget számítottak hozzá. Ez 37 836 113 BFR után számított évi 5%-os mértékű kamatnak felel meg. Az SGI ezt az összeget a Recydemnek kamatmentes kölcsönként nyújtotta.

16. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a hatóság a kamatok hozzászámításánál helyesen alkalmazta a CIR 92 26. cikkét. Ráadásul gazdasági szempontból nem tartja igazolhatónak az SGI által a Recydemnek nyújtott kamatmentes kölcsönt. Míg a Recydem a kérdéses időszakban biztos pénzügyi helyzetben volt, és nyereséget termelt, addig az SGI-t nagy összegű hitelek felvétele terhelte meg súlyosan.

17. Az adóhatóság ezenkívül elutasította a Cobelpin számára annak az SGI igazgatótanácsában végzett tevékenysége ellenében nyújtott – havi 350 000 LUF (8676,00 EUR) összegű – díjazás levonását. A kifizetések nem feleltek meg a CIR 92 49. cikkében a levonásra vonatkozóan előírt feltételeknek, mivel azok nyilvánvalóan aránytalanok voltak, és nélkülöztek bármely kapcsolatot a szóban forgó szolgáltatások gazdasági hasznosságával. A Cobelpin képviselője az igazgatótanácsban nem más volt, mint Philippe Brilot, aki az SGI igazgatótanácsának saját nevében már egyébként is a tagja volt. A művelet veszteséges volt, és kizárólag az adóelkerülés céljából hajtották végre.

18. A díjazást a kérdést előterjesztő bíróság sem tartja a CIR 92 49. cikke alapján szakmai szolgáltatás címén levonhatónak. A CIR 92 26. cikke értelmében az SGI által a Cobelpinnek nyújtott rendkívüli kedvezményeket nem illeti mentesség, és azokat az SGI saját nyereségéhez kell számítani.

19. A panasszal kapcsolatos eljárás lefolytatását követően az SGI felülvizsgálati kérelmet nyújtott be az adóhatósági adómegállapítással szemben a Tribunal der première instance de Monshoz. A megkeresett bíróság 2007. június 19-i végzésével a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

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

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

20. A Bíróság előtti eljárásban az SGI, a belga, a német és a svéd kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli és szóbeli észrevételeket.

IV – A jogkérdésről

21. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy össze-

egyeztethető-e az – adott esetben az EK 12. cikkel összefüggésben értelmezett – EK 43. cikk szerinti letelepedés szabadságával és az EK 56. cikkben biztosított tőke szabad mozgásával az olyan nemzeti rendelkezés, mint a CIR 92 26. cikke.

22. Mielőtt azonban e kérdésekre rátérnék, elöljáróban egy rövid megjegyzést szeretnék az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti rendelkezésekhez fűzni.

23. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a CIR 92 26. cikke képezi a kölcsön után fel nem számított kamatok SGI jövedelméhez történő hozzászámításának és az igazgatótanácsi tevékenység ellenében nyújtott túlzott díjazás SGI jövedelmébe történő „visszavezetésének" az alapját. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből ugyanakkor az derül ki, hogy az adóhatóság az SGI által a Cobelpin számára az igazgatótanácsi tevékenység ellenében nyújtott díjazásra nyilvánvalóan nem a CIR 92 26. cikkét alkalmazta. Az adóhatóság sokkal inkább a CIR 92 49. cikkére támaszkodva utasította el e kifizetések működési költségként történő levonását.

24. A belga kormány kifejti, hogy a két rendelkezés viszonya a belga ítélkezési gyakorlatban és jogtudományban vitatott. A belga kormány a Bíróság kérdésére válaszolva mindazonáltal utal az alkotmánybíróság egyik újabb ítéletére. Ennek értelmében a két rendelkezést egymástól függetlenül kell alkalmazni. [5]

25. Tribunal de première instance de Mons, jóllehet szintén azon a véleményen van, hogy a díjazás teljes mértékben túlzott, és ezért nem vonható le működési költségként a CIR 92 49. cikke alapján, kizárólag a CIR 92 26. cikke tekintetében kérte az alapvető szabadságok értelmezését. Ezért a jelen ügyben kérdéses lehet még, hogy emellett milyen jelentőséggel bírhat a CIR 92 49. cikke az alapeljárás jogvitájának elbírálása szempontjából. [6]

A – *Az alkalmazandó alapvető szabadság*

26. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy a jelen esetben mind a letelepedés szabadsága, mind a tőke szabad mozgása alkalmazandó-e, illetve hogy kettejük közül melyik az elsődleges.

5 – A 4. lábjegyzetben hivatkozott 2008. november 6-i ítélet B.10.3. és B.10.4. pontja. Ezen ítélet azonban a CIR 92 átdolgozott – 2008. január 1-jétől hatályos – 26. cikkére vonatkozik. Ez kifejezetten hangsúlyozza, hogy e rendelkezés „a 49. cikk alkalmazásának sérelme nélkül" alkalmazandó.

6 – Mellékesen jegyzendő meg, hogy a CIR 92 49. cikke a CIR 92 26. cikkével ellentétben nem állapít meg eltérő szabályokat a belföldi és a határokon átnyúló jellegű költségek tekintetében.

27. Mivel az EK 43. cikkben és az EK 56. cikkben az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés általános tilalma már kifejezésre jut, ezek mellett kétségtelenül nincs szükség az EK 12. cikk alkalmazására. [7]

28. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében annak megállapításához, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni. [8]

29. Ha a nemzeti rendelkezések olyan részesedésre vonatkoznak, amely irányító befolyást biztosít a részesedés tulajdonosa számára a társaság döntései felett, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, úgy elsődlegesen a letelepedés szabadságát kell alkalmazni. [9] A Bíróság mindazonáltal nem állapított meg olyan általános érvényű részesedési küszöböt, amelyet el kell érni ahhoz, hogy meghatározó befolyásról kelljen beszélni. [10]

30. A Bíróság ugyanakkor azokat a rendelkezéseket is „elsősorban" a letelepedés szabadságának hatálya alá sorolta, amelyek csak a vállalatcsoporton belüli kapcsolatokat érintik. [11] Ebben az összefüggésben sem határozta azonban meg, hogy mely feltételeknek kell teljesülniük ahhoz, hogy több vállalatot egy csoportnak lehessen tekinteni.

31. A CIR 92 26. cikke második bekezdésének 1. pontja olyan kedvezményekre vonatkozik, amelyeket valamely társaság olyan társaságnak nyújt, amellyel közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban áll. Az e rendelkezés értelmében vett kölcsönös függőségi viszony bizonyos mértékű tőkerészesedésen is alapulhat, nem feltétlenül kell azonban azon alapulnia, amint azt a belga kormány a Bíróság kérdésére válaszolva kifejtette. A kölcsönös függőségi viszony sokkal inkább eredhet például pénzügyi kapcsolatokból, vagy bizonyos nyersanyagok vagy technológiák tekintetében fennálló függőségből is.

7 – Lásd ebben az értelemben a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 38. és 39. pontját, a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 28. és 29. pontját, valamint a C-105/07. sz., Lammers & Van Cleeff ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-173. o.) 14. pontját.

8 – Lásd ebben az értelemben a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 22. pontját; amely hivatkozik a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31–33. pontjára; a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11673. o.) 37. és 38. pontjára, valamint a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 36. pontjára és 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.) 26–34. pontjára.

9 – Lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 21. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 20. pontját; a C-360/06. sz. Heinrich Bauer Verlag ügyben 2008. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7333. o.) 27. pontját, valamint a C-282/07. sz. Truck Center-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 25. pontját.

10 – A 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 2009. január 1-je óta már 10%-os részesedés esetén is alkalmazandó.

11 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 32. pontja, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 23. pontja, valamint a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 33. pontja.

32. Ilyen körülmények között abból kell kiindulni, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezés hatálya jellemzően olyan tényállásokra terjed ki, amelyek a letelepedés szabadságának hatálya alá tartoznak. Valamely vállalkozás ugyanis különösen akkor fog a másik vállalkozásnak rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtani, ha saját maga vagy részvényesei közvetve hasznot húznak ezen ügyletből, például mert így a vállalatcsoport teljes adóterhe csökkenthető.

33. Mindazonáltal nem zárható ki, hogy más alapvető szabadságok is érintettek. Így az áruk vagy a tőke szabad mozgása, illetve a szolgáltatásnyújtás szabadsága lehet alkalmazható, ha a kedvezményt bizonyos termékértékesítésekhez, pénzügyi ügyletekhez vagy egyéb szolgáltatásokhoz fűződő különös érdek okán nyújtják anélkül, hogy a kedvezmény konkrét ügyletekhez kapcsolódó sajátos ellenszolgáltatásnak minősülne.

34. Mivel a CIR 92 26. cikke tehát alkalmasint nem kizárólag azokat az eseteket szabályozza, amelyekben az adóalany a letelepedés szabadságához való jogát gyakorolja, második lépésben azt kell megvizsgálni, hogy miként kell az alapeljárás konkrét tényállását minősíteni.

35. E tekintetben meg kell állapítani, hogy mind a Cobelpin SGI-ben fennálló részesedése, mind az SGI Recydemben fennálló részesedése olyan mértékű, amely a részvényeseknek mindenkor meghatározó befolyást biztosít az érintett társaságok felett. Ehhez jön hozzá, hogy a Cobelpin az SGI igazgatótanácsának tagja, és e minőségében szintén meghatározó befolyással rendelkezik e vállalkozás ügyvezetése felett. Mivel az SGI-hez kapcsolódó vállalkozások ráadásul az SGI székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban – a Recydem Franciaországban, a Cobelpin pedig Luxemburgban – rendelkeznek székhellyel, a jelen tényállást elsősorban az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk fényében kell vizsgálni.

36. A jelen ügyben végeredményben nyitva maradhat az a kérdés, hogy az olyan helyzetben, mint a jelenlegi, a letelepedés szabadsága mellett a tőke szabad mozgása vagy esetleg további alapvető szabadságok is alkalmazandók-e. [12]

37. Az ügy eldöntését a versenyhelyzet tisztázása mindazonáltal csak akkor befolyásolná, ha az ügy harmadik államokhoz fűződő vonatkozásokat mutatna fel, és így a tőke

12 – A Bíróság számos döntésében megállapította, hogy a nemzeti jogszabályokat a letelepedés szabadsága mellett nem kell az EK 56. cikkre tekintettel is vizsgálni, ha a tőke mozgásának korlátozása a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye (lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 34. pontját további hivatkozásokkal). A Bíróság az ütközést újabban ugyanígy oldotta fel abban az esetben, amelyben a nemzeti rendelkezés a részesedés mértékétől függetlenül alkalmazandó, de az alapeljárás konkrét jogvitája csak olyan részesedésekre vonatkozik, amelyek az érintett társaság ügyvezetésére befolyást biztosítanak (a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 71–74. pontja, valamint a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 33. pontja). Kérdéses, hogy a Bíróság kijelentéseit úgy kell-e értelmezni, hogy a tőke szabad mozgása mindig háttérbe szorul akkor, ha az alapügy konkrét tényállásában a letelepedés szabadságának hatályát megnyitó részesedési arányok szerepelnek (lásd ehhez Bot főtanácsnok a Bíróság előtt folyamatban lévő C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. július 9-én ismertetett indítványának 86. és azt követő pontjait).

szabad mozgásának szélesebb hatálya jelentőséghez jutna. Tisztán Közösségen belüli helyzetekben a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása viszonyának a kérdése végeredményben nyitva maradhat, mivel ezen alapvető szabadságok vizsgálatának szempontjai lényegében azonosak.

38. A jelen eljárásban nem adott a harmadik államhoz fűződő vonatkozás. Mivel így a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekre tekintettel történő vizsgálat nem vezetne a letelepedés szabadságának fényében történő vizsgálattól eltérő eredményre, a jelen ügyet pergazdaságossági okokból csak az utóbb említett alapvető szabadság tükrében fogom vizsgálni.

B – *A letelepedés szabadságának korlátozása*

39. A letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket más tagállamokban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni. [13]

40. Még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok azt is kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen. [14]

41. A CIR 92 26. cikkének első bekezdése értelmében a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt a kedvezményt nyújtó vállalkozás saját nyereségéhez kell számítani. Mindazonáltal mellőzik a hozzászámítást, ha a kedvezményt a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének a meghatározásánál figyelembe veszik. A hozzászámítás e kizárása azonban csak akkor alkalmazandó, ha a kedvezményben belföldi illetőségű társaság részesül. Ha ellenben a kedvezményezett társaság másik tagállamban rendelkezik székhellyel, és a kedvezményt nyújtó társaságokkal kölcsönös függőségi viszonyban áll, akkor a CIR 92 26. cikke második bekezdésének 1. pontja nem teszi lehetővé a hozzászámítás mellőzését.

13 – A C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontja, a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 30. pontja, valamint a 12. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 37. pontja.

14 – Lásd a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 21. pontját; a 13. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontját; a 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.) 16. pontját.

42. E rendelkezés következésképpen eltérő szabályokat állapít meg aszerint, hogy a belföldi illetőségű társaság vele kölcsönös függőségi viszonyban álló belföldi vagy más tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújt-e rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt.

43. A belga és a német kormány mindazonáltal előadja, hogy a szabályozás a tágabb összefüggésekre figyelemmel nem eredményez kedvezőtlenebb bánásmódot a határokon átnyúló helyzet esetében. A rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény hozzászámítását tényleg mellőzik a belföldi helyzetek esetében, ha a kedvezményt a kedvezményezett adóköteles jövedelmének meghatározásánál figyelembe veszik. A kedvezményezett a szóban forgó jövedelmeket a CIR 92 79. cikke és 207. cikke szerint azonban nem számolhatja el saját veszteségként. Ezért e nyereségeket belföldi tényállások esetében is megadóztatják ugyanabban az időszakban, de nem a kedvezményt nyújtó, hanem a kedvezményezett társaságnál.

44. Ezzel azonban a belga és a német kormány nem cáfolta meg teljes mértékben, hogy a szabályozás hátrányosabban kezeli a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezménynek a külföldi illetőségű vállalkozás számára történő nyújtását, mint a belföldi illetőségű társaságok közötti hasonló ügyleteket.

45. Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy az említett kormányok a vállalatcsoport egészét szemlélve abból indulnak ki, hogy nincs jelentősége annak, hogy a csoporton belül bizonyos jövedelmeket mely társasághoz számítanak, amíg e jövedelmek áthelyezése nem eredményezi a veszteség csoporton belüli jobb kihasználását. Ha azonban az érintett társaságok közvetlenül vagy közvetve nem 100%-os részesedéssel rendelkeznek egymásban, akkor e szemlélet nem feltétlenül igazolható. Az X társaság és részvényese szempontjából éppenséggel különbség lehet aközött, hogy az X által valamely másik társaság számára nyújtott rendkívüli kedvezményt a saját vagy a kedvezményezett társaság nyereségéhez számítják-e hozzá. Ha ugyanis a kedvezményezett társaságban X mellett más részvényesek is rendelkeznek részesedéssel, akkor az adóteher több „vállon” oszlik meg.

46. Azonban még ha feltételezzük is, hogy a jelen esetben az adóügyi rendelkezések értékelése céljából helyesen kell a vállalatcsoport egészét figyelembe venni, a határokon átnyúló jellegű esetekben hátrányos következmények merülnek fel. Amint azt az SGI kiemeli, és a belga kormány is elismeri, a nyereségkiigazítás a rendkívüli kedvezményt nyújtó társaság székhelye szerinti államban ugyanis ugyanazon jövedelmek kettős adóztatásához vezethet.

47. Így például az SGI által a Cobelpin számára az igazgatótanácsi tevékenységek ellenében teljesített kifizetéseket az SGI nyereségéhez számították (illetve azokat nem

vonták le a jövedelméből). Ugyanezek a kifizetések egyúttal a Cobelpin adóalapjába folytak, és Luxemburgban adókötelesek voltak. [15] A Recydemnek nyújtott kölcsön fiktív kamatai tekintetében is többszörös adóügyi figyelembevétel fenyeget. A kamatokat az SGI nyereségéhez számították. Mivel azonban a Recydem a kamatokat ténylegesen nem fizette meg, kétséges, hogy a francia kincstár azokat el fogja-e ismerni működési költségként.

48. A tagállamok minden bizonnyal helyesen utalnak arra, hogy a kettős adóztatás a választottbírósági egyezményt alkalmazva elhárítható. Így a Cobelpin, illetve a Recydem a választottbírósági egyezmény alapján a jövedelmeik megállapításának olyan kiigazítását kérhetik, amely figyelembe veszi az SGI által nyújtott kedvezmény belgiumi adójogi kezelését. Az ehhez az érintett adóhatóságok közötti, adott esetben szükséges kölcsönös egyeztetési eljárást mindazonáltal csak az adóalany kérelmére folytatják le, és így az ennek járulékos adminisztratív terheket okoz. Az adóalanynak ráadásul az eljárás idejére meg kell előlegeznie a kétszeresen megfizetett adót. Emellett a kölcsönös egyeztetési és az esetleg azt követő választottbírósági eljárás több évig is eltarthat, ha az egyezményben előírt eljárási határidőket kimerítik.

49. Ezzel szemben a kettős adóztatás veszélye messzemenően kizárt a hasonló belföldi ügyletek esetében, mivel ekkor elmarad a kedvezmény hozzászámítása, ha azt a kedvezményezettnél adóügyi szempontból figyelembe veszik. [16]

50. Ugyanazon jövedelmek lehetséges kettős adóztatása a jelen esetben nem egyedül két tagállam adóügyi joghatósága párhuzamos gyakorlásának következménye, ami a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a közösségi jog jelen állása szerint nem ellentétes az alapvető szabadságokkal. [17] A kettős adóztatás inkább összehasonlítható ügyletek ugyanazon tagállam általi eltérő adójogi kezeléséből ered.

51. E tagállamnak elvben lehetősége lenne a kettős adóztatás veszélyét kizárni azzal, hogy valamely belföldi illetőségű társaság által a külföldi illetőségű társaságnak nyújtott kedvezmények esetében is mellőzi a nyereségkiigazítást, ha a kedvezményt a kedvezményezett társaságnál megadóztatják. Ebben az esetben természetesen el kellene fogadnia az adóköteles jövedelmeknek a kedvezménye-

15 – A kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint a Cobelpin e jövedelmeket kétségtelenül saját veszteségként számolhatta el. Ez azonban mit sem változtat azon, hogy azok Luxemburgban adókötelesek voltak, és mindenesetre csökkentették a következő adóévre átvitt veszteséget.

16 – A CIR 92 26. cikkének az 5. lábjegyzetben említett, a CIR 92 49. cikkének párhuzamos alkalmazását lehetővé tevő átdolgozása okán időközben már a belföldi esetekben is sor kerülhet ugyanazon jövedelmek többszörös adóztatására, ami azonban a belga alkotmánybíróság véleménye szerint elfogadható (lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott 2008. november 6-i ítéletet). Az átdolgozás mindazonáltal *ratione temporis* az alapügyre nem alkalmazandó.

17 – Lásd ebben az értelemben a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 20. pontját; a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 43. és 51. pontját; a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-883. o.) 28. és 31. pontját, valamint a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6823. o.) 35. pontját.

zett társaság székhelye szerinti államba történő áthelyezését. Az igazolás vizsgálatának keretében látni fogjuk, hogy ezt a közösségi jog valóban megköveteli-e.

52. Részleges következtetésként le kell szögezni, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint a CIR 92 26. cikke, a belföldi és a határokon átnyúló jellegű ügyletek eltérő kezelése révén alkalmas arra, hogy telephelyek valamely másik tagállamban történő létesítését megakadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye. A rendelkezés következésképpen korlátozza az EK 43. cikkben biztosított letelepedés szabadságához való jog gyakorlását.

C – *A korlátozás igazolása*

53. A letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [18]

18 – A 13. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja, a 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontja, a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontja és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 57. pontja.

54. Az eljárásban részt vevő kormányok és a Bizottság egyetértenek abban, hogy az olyan szabályozás, mint a CIR 92 26. cikke, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítását szolgálja. E felek igazoló indokként utalnak ugyanakkor a visszaélésszerű gyakorlat megakadályozása révén folytatott, adóelkerülés elleni küzdelemre.

55. Ennek során a német kormány az elsőként említett igazoló indokot helyezi előtérbe, és úgy véli, hogy azt a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelmen alapuló igazolástól elválasztva kell alkalmazni. Mindenesetre az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának igazoló indokát nem lenne szabad az olyan, túl szigorú arányossági vizsgálattal korlátozni, mint amilyet a Bíróság a visszaéléssel szembeni küzdelem tekintetében alkalmaz.

1. Az adóztatási joghatóság megosztása fenntartásának és a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelemnek az igazoló indoka közötti viszonyról

56. A Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartását tudvalevően nyomós közérdekként ismerte el, amely igazolhatja az alapvető

szabadságok korlátozását. Ennek során kezdettől fogva egymással összefüggő elemekként sorolta fel a veszteség kettős elszámolásának elkerülését és az adóelkerülés vagy adókijátszás [19] elleni küzdelmet. A Bíróság az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartását később akkor is igazolásként ismerte el, ha e két járulékos elem nem mindegyike állt fenn. [20]

57. Ezen igazoló indok elismerésével a Bíróság azt a körülményt veszi figyelembe, hogy a közvetlen adók beszedése lényegében a tagállamok hatáskörébe tartozik. [21] Közösségi jogi harmonizáció hiányában ugyancsak a tagállamok jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények megkötésével vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait. [22] Miként azt a Bíróság is megállapította, ennek során a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így többek között az OECD által kidolgozott modellegyezményekben foglaltakat. [23]

58. További esetekben a Bíróság az adóelkerülés megakadályozásának indokát állította előtérbe. Eszerint az alapvető szabadságoknak a visszaélésszerű gyakorlatokkal szembeni küzdelmet szolgáló korlátozásai igazolhatók, ha a szabályozások kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkoznak, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése. [24]

59. Az ilyen visszaélésszerű képződmények tehát csak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megsértésének különös formái. Ha mesterséges képződményeket hoznak létre annak érdekében, hogy a jövedelmeket az egyik tagállamban elvonják az adóztatás alól, és azokat ehelyett valamely másik államban vessék adóztatás alá, akkor ez nem más, mint az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megsértése. [25] Az ilyen gyakorlattal szembeni küzdelem ezért rend-

19 – A vonatkozó ítéletek francia nyelvi változatában, tehát abban a változatban, amelyben az ítéleteket tárgyalják, egységesen az „évasion fiscale” fogalmat használják. Így úgy tűnik, hogy az adóelkerülés és az adókijátszás csupán ugyanazon francia fogalom két különböző fordítása, amelyek így azonos jelentéssel bírnak. A továbbiakban ezért csak az adóelkerülés fogalmát használom.

20 – A 9. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 60. pontja és a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 40. pontja.

21 – Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontját, a 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 40. pontját, a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 25. pontját és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 24. pontját.

22 – Lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontját, valamint a C-513/03. sz. Van Hilten-Van der Heijden-ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 47. pontját és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 49. pontját, továbbá a 9. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 52. pontját.

23 – A 22. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 31. pontja, a 22. lábjegyzetben hivatkozott Van Hilten-Van der Heijden ügyben hozott ítélet 48. pontja és a 20. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 22. pontja.

24 – Lásd különösen a 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. pontját és a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 72. pontját.

25 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 56. pontját.

szerint nem öncélú, hanem azt a távolabbi célt szolgálja, hogy biztosítsák a tagállam jogát a területén végzett tevékenységek tekintetében őt megillető adóztatási joghatóság gyakorlására.

60. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának igazoló indoka mindig csak akkor vehető figyelembe, ha egyúttal a visszaélésszerű gyakorlatokkal szembeni küzdelem igazoló indokának feltételei is fennállnak. Az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartása a vizsgálandó nemzeti rendelkezés kialakítása és célja szerint releváns lehet önmagában, vagy más igazoló elemekkel együtt.

61. A mesterséges képződmény ismérvének alkalmazása abban az esetben szükséges, ha a határokon átnyúló ügyletek kívülről rendes gazdasági ügyletek látszatát keltik. Ekkor főszabály szerint az a vélelem áll fenn, hogy az ügylet a letelepedés szabadságához való jog legitim gyakorlása körében köttetett. [26] Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának egyensúlya csak akkor sérül, ha e látszatot megdöntik annak bizonyításával, hogy az adott ügyletnek ténylegesen nincsen valós gazdasági háttere.

26 – Lásd ebben az értelemben a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 73. pontját további hivatkozásokkal, valamint a 7. lábjegyzetben hivatkozott Lammers & Van Cleeff ügyben hozott ítélet 27. pontját.

62. A CIR 92 26. cikkében foglalt szabályozás az egymással kölcsönös függőségi viszonyban álló vállalkozások közötti konkrét ügyletek értékelését igényli. A teljes függetlenség elve mentén kell eldönteni, hogy rendes vagy gazdasági szempontból nem elfogadható feltételekben állapodtak-e meg. Az igazolás keretében kézenfekvő ezért először azt vizsgálni, hogy a rendelkezés az adóelkerülés céljából létrehozott mesterséges képződmények elleni küzdelmet szolgálja-e. Az adóztatási joghatóság megosztásának fenntartását mint tulajdonképpeni motívumot második lépésként kell figyelembe venni.

63. Mivel az adóelkerülést célzó mesterséges képződményekben megnyilvánuló visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelem, mint bemutattam, az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásán alapuló igazoló indok egyik alesete, ezen indokok körében az arányosság vizsgálata során sem kell eltérő mércéket felállítani. Azok a nemzeti korlátozások, amelyek hatálya nemcsak a visszaélésszerű képződményekre, hanem a szabályos ügyletekre is kiterjed, aránytalanok, mert túllépik a cél eléréséhez szükséges mértéket. Ha a különböző tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok a rendes gazdasági feltételeknek megfelelő ügyleteket kötnek, akkor ez nem érinti az adóztatási joghatóság megosztását. Ha valamely nemzeti rendelkezés mégis megakadályozná az ilyen ügyletek megkötését, úgy az szintén aránytalan lenne.

2. Az igazolás vizsgálata

64. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy a CIR 92 26. cikke alkalmas-e a kitűzött célok megvalósítására.

65. Az adóztatási joghatóság megosztását sértő mesterséges képződmények rendes ügyletektől való elhatárolása érdekében a CIR 92 26. cikke egyrészt az érdekelt vállalkozások közötti kölcsönös függőségi viszonyt, másrészt a nyújtott kedvezmény rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli jellegét veszi alapul. E feltételek teljesülése esetén a kedvezményt az azt nyújtó társaság adóalapjához számítják.

66. Az alapeljárásban a rendelkezés alkalmazása ahhoz vezetett, hogy azon 5%-os mértékű kamatot, amelyet az SGI az adóhatóság becslése szerint a Recydemnek nyújtott kölcsön ellenében kaphatott volna, az SGI jövedelméhez számították. A Cobelpin számára az igazgatótanácsi tevékenységek ellenében teljesített kifizetéseket szintén az SGI adóalapjához számították, mivel azokkal nem állt szemben a Cobelpin által nyújtott valós ellenszolgáltatás.

67. A nemzeti rendelkezés az OECD modellegyezményének 9. cikkéhez és a választottbírósági egyezmény 4. cikkéhez igazodik, amelyek hasonló nyereségkiigazítást írnak elő arra az esetre, ha a kapcsolt társaságok közötti ügyletek nem állják ki a teljes függetlenség tesztjét.

68. A Bíróság a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítéletben alapvetően elismerte, hogy a teljes függetlenség elve alkalmas mérce a mesterséges képződmények és a valós gazdasági ügyletek elhatárolásához. Az ügy tárgyát képező alultőkésítésre vonatkozó rendelkezések kapcsán szó szerint a következőket fejtette ki:

„Ugyanis az, hogy a belföldi illetőségű társaság olyan feltételek mellett kap kölcsönt az anyavállalatától, amelyek nem felelnek meg azon feltételeknek, amelyekben az érintett társaságok a teljes függetlenség fennállása esetén megállapodtak volna, az adós társaság illetősége szerinti tagállam számára objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmény annak megállapítása során, hogy a szóban forgó ügylet részben vagy teljes mértékben olyan egyértelműen mesterséges képződménynek minősül-e, amely célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése. E tekintetben arra a kérdésre kell válaszolni, hogy az érintett társaságok közötti különleges kapcsolat hiányában is, illetve más összegben vagy kamatláb mellett is sor került volna-e a kölcsön nyújtására.” [27]

27 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 81. pontja, szintén lásd a 7. lábjegyzetben hivatkozott Lammers & Van Cleeff ügyben hozott ítélet 30. pontját.

69. Kétségtelen, hogy a CIR 92 26. cikke kis mértékben eltér az OECD modellegyezményének 9. cikkétől, amely a tagállamok számára szakszerű igazodási pontot nyújt az adóztatási joghatóság megosztásához. Így a rendelkezés a vállalkozások közötti kölcsönös függőségi viszony bizonyításához nem feltétlenül kívánja meg a vezetésben, ellenőrzésben való részvételt vagy a tőkében való részesedést. A CIR 92 26. cikke továbbá nem kívánja meg kifejezetten azokkal a feltételekkel való összevetést, amelyek mellett az azonos ügylet egymástól független vállalkozások között jött volna létre. A rendkívüli kedvezmény fogalmának a nemzeti bíróságok általi értelmezése azonban világossá teszi, hogy pontosan ez volt a cél. [28]

70. A közvetlen vagy közvetett kölcsönös függőségi viszony fogalma révén körülhatárolódik azon vállalkozások viszonya, amelyeknek adóelkerülés céljából érdekében állhat atipikus ügyleti feltételeket kikötni. E fogalom kétségtelenül nagyon tág körű. Még ha a Bíróság a közösségi jog vonatkozásában meg is állapította, hogy az adóalanyoknak – különösen a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén – fel kell tudniuk ismerni a rájuk rótt kötelezettségeket, [29] a rendelkezés akkor sem sérti a jogbiztonság elvét. A visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelmet szolgáló rendelkezéseknek ugyanis szükségszerűen bizonytalan jogi fogalmakat kell tartalmazniuk ahhoz, hogy hatályuk minél több lehetséges – az adóelkerülés céljából létrehozott – képződményre kiterjedjen. Ezenkívül a kölcsönös függőségi viszony nem az egyedül releváns tényállási elem. Inkább mindenekelőtt azt kell figyelembe venni, hogy a kölcsönös függőségi viszonyban álló vállalkozások között rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtottak-e.

71. Az OECD modellegyezményének 9. cikkéhez és a választottbírósági egyezmény 4. cikkéhez képesti eltérések ellenére a CIR 92 26. cikke alkalmas az adóelkerülés érdekében létrehozott mesterséges képződmények elleni küzdelem céljának megvalósítására.

72. Azzal, hogy a CIR 92 26. cikke kizárja, hogy az egymással kölcsönös függőségi viszonyban álló vállalkozások egymásnak rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtsanak, és ily módon a nyereséget a belföldi illetőségű társaság adóalapjából a külföldi illetőségű társaság adóalapjába helyezzék át, a rendelkezés az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartását is biztosítja.

73. A szóban forgó kedvezmények esetében ténylegesen egymással kölcsönös függőségi viszonyban álló vállalkozások közötti leplezett nyereségáthelyezésről van szó. A Bíróság az Oy AA-ügyben hozott ítéletben már megállapította, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti juttatások aláássák az adóztatási joghatóság megosztását. Ha ugyanis az ilyen áthelyezéseket adóügyi szempontból el

28 – Lásd a jelen indítvány fenti 9. pontját.

29 – Lásd a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 72. pontját.

kellene ismerni, akkor valamely csoport vállalkozásai a nyereség elérésének helyétől függetlenül szabadon választhatnának, hogy azt mely tagállamban vetik adóztatás alá. [30]

74. A továbbiakban vizsgálandó mindazonáltal, hogy e jogszabályok nem lépik-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

75. E tekintetben először a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítéletből az tűnik ki, hogy a mesterséges képződményekkel szemben a teljes függetlenség elvének segítségével küzdő rendelkezések e képződményektől csak annyiban tagadhatják meg az adójogi elismerést, amennyiben azok eltérnek attól, amiben a teljes függetlenség feltételei között egymástól független vállalkozások megállapodtak volna. [31] Valamely szolgáltatásért kapcsolt vállalkozások között kikötött rendkívül alacsony vagy magas ár tehát például nem eredményezheti azt, hogy az ügyletet adójogi szempontból egyáltalán ne vegyék figyelembe. Az említett árakat adóügyi célból sokkal inkább a szokásos szintre kell emelni, illetve csökkenteni. [32]

76. Kétségtelen, hogy a CIR 92 26. cikkének szövegéből nem derül ki teljes bizonyossággal, hogy a nyereségkiigazítás valóban a rendkívüli kedvezmények szokásos mértékűre történő visszaállítására korlátozódik-e. A rendelkezést mindazonáltal az adóhatóságok és a bíróságok is nyilvánvalóan így értelmezik és alkalmazzák. Így az SGI jövedeleméhez számított kamatok mértékét a piacon szokásos kamatokéhoz igazították. A kérdést előterjesztő bíróság végső határozathozatalhoz való jogának sérelme nélkül tehát abból kell kiindulni, hogy a rendelkezés konkrét alkalmazásában ennyiben megfelel az arányosság elvének.

77. Másodszor, a visszaélések elleni küzdelmet szolgáló rendelkezéseknek minden olyan esetben, amelyben mesterséges képződmény gyanúja áll fenn, biztosítaniuk kell az adóalany számára annak lehetőségét, hogy elő tudja adni az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket. [33]

78. A CIR 92 26. cikke megkívánja valamely rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezmény nyújtását. A rendelkezés nem zárja ki, hogy az adóalany valamely ügylet ilyen, adóhatóság általi értékelését megcáfolja. Ehhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy

30 – Lásd ebben az értelemben a 9. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontját, valamint a veszteségek áthelyezése tekintetében a 13. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját, továbbá a 20. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 32. pontját.

31 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 80. pontja és a 7. lábjegyzetben hivatkozott Lammers & Van Cleeff ügyben hozott ítélet 29. pontja.

32 – Lásd ebben az értelemben a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 83. pontját.

33 – Lásd ebben az értelemben a 8. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 82. pontját és a C-201/05. sz. Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés (EBHT 2008., I-2875. o.) 84. pontját.

a kifogásolt ügylet ténylegesen valós gazdasági háttérrel rendelkezik, és azt a teljes függetlenség feltételei között egymástól független vállalkozások is azonos feltételek mellett kötötték volna meg.

79. A konkrét esetben az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az tűnik ki, hogy az SGI által a Recydemnek nyújtott kamatmentes kölcsön gazdaságilag nem volt megalapozott, mivel az SGI maga jelentősen el volt adósodva, míg a Recydem biztos pénzügyi helyzetben volt. A kérdést előterjesztő bíróság megállapításai szerint az SGI a Cobelpin számára teljesített kifizetések tekintetében sem tudta bizonyítani, hogy azok az igazgatótanácsi tevékenység arányos díjazását képezték.

80. Végezetül meg kell jegyezni, hogy a CIR 92 26. cikke szerinti nyereségkiigazítás hátrányos hatásait messzemenően megszüntették azáltal, hogy a kedvezményezett vállalkozás a választottbírósági egyezmény alapján e kiigazítás figyelembevételét kérheti adóztatása során. Az ehhez kapcsolódó járulékos terheket [34] el kell fogadni, mivel nem látható az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartását szolgáló kevésbé mélyreható intézkedés. [35]

81. Következésképpen az olyan szabályozás, mint a CIR 92 26. cikke nem lépi túl azt a mértéket, amely az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásához és az adóelkerülés megakadályozásához szükséges.

82. Az olyan szabályozás, mint a CIR 92 26. cikke, valóban az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkben biztosított letelepedés szabadságának korlátozását eredményezi. Az ilyen szabályozás azonban az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának és az adóelkerülés megakadályozásának indokával igazolható.

34 – Lásd a fenti 48. pontot.

35 – A választottbírósági egyezmény rendelkezéseivel a tagállamok a közösségi jog által megkövetelteken is túllépnek. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállam az adójogszabálya alkalmazása céljából nem köteles figyelembe venni valamely belföldi társaság másik tagállam területén székhellyel rendelkező telephelyére alkalmazandó, ez utóbbi tagállam különleges szabályozásából adódó esetlegesen hátrányos következményeket (lásd a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-8061. o.] 49. pontját további hivatkozásokkal).

V – Végkövetkeztetések

83. Ezen megfontolások alapján indítványozom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

Az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint az 1992. évi belga Code des impôts sur les revenus 26. cikke, amely valamely rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezménynek a belföldi illetőségű társaságnál történő megadóztatását eredményezi, ha az e kedvezményt másik tagállamban székhellyel rendelkező és vele közvetlenül vagy közvetve kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságnak nyújtotta, miközben belföldi illetőségű társaság azonos feltételek mellett nem adóztatható meg az ilyen kedvezmény tekintetében, ha azt másik belföldi illetőségű, vele kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságnak nyújtotta.