A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. január 17. *

A C-105/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2007. február 22-én érkezett, 2007. január 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Lammers & Van Cleeff NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis (előadó), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Lammers & Van Cleeff NV képviseletében D. Merckx advocaat,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

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 12., EK 43., EK 46., EK 48., EK 56. és EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Lammers & Van Cleeff NV társaság – amelynek székhelye Belgiumban található (a továbbiakban: a belga leányvállalat) – és a Belgische Staat (a belga állam) között a társasági adó 1996. és 1997. adóév tekintetében történő kivetése tárgyában indult peres eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 Az 1992. április 10-i királyi rendelet által összehangolt, a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvény 18. cikke első bekezdése 3. pontjának (*Moniteur belge*, 1992. július 30., 17120. o.) az alapügyben alkalmazandó változata (a továbbiakban: CIR 1992) az alábbiak szerint rendelkezett:

„Osztaléknak minősülnek:

[…]

3. a kölcsönkamatok, amennyiben az alábbi értékhatárok valamelyikét túllépik, e túllépésnek a mértékében:

– vagy az 55. cikkben meghatározott értékhatár,

– vagy, amennyiben a kamattal terhelt kölcsön teljes összege az adózási időszak kezdetén magasabb, mint a befizetett jegyzett tőke adózás utáni tartalékkal emelt összege."

4 A CIR 1992 18. cikkének második bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„Kölcsönnek minősülnek azok a követelések – függetlenül attól, hogy ezek értékpapírosított követelések-e vagy sem -, amelyek egy tőketársaság vezető testületi tagja vagy egy személyegyesítő társaság valamely tagja javára a mindenkori társassággal szemben állnak fenn, úgyszintén azok a követelések, amelyek a társaság vezető testületi tagjának vagy a társaság tagjának házastársa, vagy azok gyermekei javára állnak fenn a társasággal szemben, amennyiben a vezető testület tagjának, a társaság tagjának vagy ezek házastársának ezen gyermekek jövedelmén törvényen alapuló haszonélvezeti joga áll fenn, kivéve:

1. a nyilvános felhívás útján jegyezhető kötvényeket;

2. azokat a követeléseket, amelyek a Szövetkezeti Társaságok Nemzeti Tanácsa által elismert szövetkezeti társaságokkal szemben állnak fenn;

3. azokat a követeléseket, amelyeknek a jogosultjai a vezető testület olyan tagjai és a társaság olyan tagjai, amelyek a 179. cikkben említett társaságok."

5 A CIR 1992 179. cikke a következőképpen rendelkezett:

„A társasági adó alanyai a belföldi illetőségű társaságok, valamint 1995. január 1-től az új önkormányzati törvényben meghatározott önkormányzati takarékpénztárak."

6 A CIR 1992 55. cikke többek között úgy rendelkezett, hogy a kötvények, kölcsönök, követelések, letétek és más, kölcsönnek minősülő értékpapírok utáni kamatok csupán abban a mértékben vehetők figyelembe üzleti ráfordításként, amennyiben nem lépik túl a piacon alkalmazott kamatlábnak megfelelő összeget, figyelembe véve az ügylethez kapcsolódó kockázat értékelésének sajátos szempontjait, és különösen az adós pénzügyi helyzetét és a kölcsön időtartamát.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A belga leányvállalatot 1991. július 25-én alapították. Ezen időpontban a hatályos jogszabályoknak megfelelően három vezető testületi tagok neveztek ki, a belga leányvállalat két részvényesét, illetve a hollandiai székhelyű B. V. Lammers & Van Cleeff anyavállalatot (a továbbiakban: a holland anyavállalat).

8 A belga leányvállalat a B. V. Lammers & Van Cleeff holland anyavállalat vele szemben fennálló egyik követelése alapján ez utóbbi részére kamatot fizetett. A CIR 1992 18. cikke első bekezdése 3. pontjának második franciabekezdésével összhangban e kamatok egy részét a belga adóhatóság osztaléknak minősítette, és ekként megadóztatta.

9 A belga leányvállalat ezt követően a szóban forgó adókivetés ellen panaszt nyújtott be a közvetlen adók igazgatójához (Antwerpen II. körzet). 2002. június 17-i határozatával ez utóbbi fenntartotta a vitatott adókivetést. 2002. szeptember 16-án a belga leányvállalat az említett határozat megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenhez.

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e bíróság kifejti, hogy a CIR 1992 18. cikke második bekezdésének 3. pontjából következik, hogy e kamatok nem minősülnek osztaléknak, és ekképpen nem adókötelesek, amennyiben azokat olyan vezető testületi tagnak fizették, amely belga társaság, azonban e kamatok osztaléknak minősülnek, és ekképpen adókötelesek, amennyiben azokat olyan vezető testületi tagnak fizették, amely külföldi illetőségű társaság.

11 E körülmények között a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az [EK] 12., az [EK] 43., az [EK] 46., az [EK] 48., az [EK] 56. és az [EK] 58. cikkbe ütközik-e a [CIR 1992] tárgyidőszakban hatályos 18. cikke [első bekezdésének] 3. pontja és [második bekezdésének] 3. pontja által előírt belga nemzeti szabályozás, amely alapján a kamat nem minősült osztaléknak és ezért nem volt adóköteles, ha azt olyan vezető testületi tagnak fizették, amely belga társaság, míg ugyanilyen körülmények között osztaléknak minősült és ezért adóköteles volt a kamat akkor, ha azt olyan vezető testületi tagnak fizették, amely külföldi illetőségű társaság?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

12 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, és tartózkodniuk kell minden, az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetéstől (lásd különösen a C-397/98. sz., Metallgesellschaft és társai ügyben 2001. március

8–án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 37. pontját, a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11779. o.] 26. pontját, valamint 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.] 25. pontját).

13 A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében az EK 12., EK 43., EK 46., EK 48., EK 56. és EK 58. cikkre hivatkozik.

14 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az EK 12. cikk, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, csak a közösségi jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt. A Szerződés, különösen annak EK 43. és EK 56. cikke viszont a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának területén ilyen különös szabályt tartalmaz (lásd különösen a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, valamint a C-443/06. sz., Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8491. o.] 28. és 29. pontját).

15 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk értelmezését kéri a Bíróságtól, azt kell megvizsgálni, hogy mennyiben érintheti e szabadságokat az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, amely úgy rendelkezik, hogy csak akkor adókötelesek osztalékként a belföldi illetőségű társaság által fizetett kamatok, amennyiben azokat olyan vezető testületi tagnak, vagy e társaság olyan tagjának fizették, amely külföldi illetőségű társaság.

16 Jelen esetben az iratokból kitűnik, hogy a belga leányvállalat által fizetett kamatok osztaléknak minősültek, mivel az e leányvállalat vezető testületi tagjának minősülő külföldi illetőségű anyavállalat által nyújtott kölcsönhöz kapcsolódtak.

17 A szóban forgó szabályozást tehát először a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek fényében kell megvizsgálni.

18 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a közösségi állampolgárok számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját, a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7995. o.] 41. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 36. pontját).

19 A társaságokat illetően az EK 48. cikkben említett székhely a természetes személyek állampolgárságához hasonlóan annak megállapítására szolgál, hogy a társaság mely tagállam jogrendje alá tartozik. Kiüresítené az EK 43. cikk tartalmát, ha a letelepedés szerinti tagállam belátása szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely más tagállamban található (lásd e tekintetben aC-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját, valamint a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 37. pontját). A letelepedés szabadságának így az a célja, hogy a társaságok székhely alapján történő hátrányos megkülönböztetésének tiltásával nemzeti bánásmódot biztosítson a fogadó tagállamban (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 37. pontját).

20 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben érintett nemzeti szabályozás a belföldi illetőségű társaság által valamely követelés címén egy vezető testületi tag

társaságnak fizetett kamatok adóztatását illetően eltérő bánásmódot alkalmaz attól függően, hogy e vezető testületi tag társasági székhelye Belgiumban található-e vagy sem.

21 Az említett szabályozásból kitűnik, hogy a társaság által egy belföldi illetőségű társaságnak minősülő vezető testületi tag számára fizetett kamatok nem minősülnek osztaléknak, és ekképpen nem adókötelesek, abban az esetben sem, ha túllépik a CIR 1992 18. cikke első bekezdése 3. pontjában meghatározott két értékhatár valamelyikét. Ha azonban túllépik ezen értékhatárok egyikét, a társaság által a külföldi illetőségű társaságnak minősülő vezető testületi tag számára fizetett kamatok osztaléknak minősülnek, és ekképpen adókötelesek. A külföldi illetőségű társaságnak minősülő vezető testületi tag által irányított társaságok ennélfogva az adózás szempontjából kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a belföldi illetőségű társaságnak minősülő vezető testületi tag által irányított társaságok.

22 Ugyanígy azon cégcsoportok esetében, amelyekben egy anyavállalat irányítási feladatokat lát el az egyik leányvállalatában, e szabályozás eltérő bánásmódot vezet be a belföldi illetőségű leányvállalatok között aszerint, hogy az anyavállalatuk székhelye Belgiumban van-e, és így egy külföldi illetőségű anyavállalat leányvállalatai kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint egy belföldi illetőségű anyavállalat leányvállalatai.

23 Márpedig meg kell állapítani, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatok között a vezető testületi tagként kölcsönt nyújtó társaság letelepedési helye alapján alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy e szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy az ezen intézkedést hozó tagállamban társaságot irányítsanak, sőt akár arról is, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az említett tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 32. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 61. pontját, valamint a C-231/05. sz., Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 39. pontját).

24 Következésképpen az az eltérő bánásmód, amelyben az olyan nemzeti szabályozás keretében, mint az alapügyben érintett, a belföldi illetőségű társaságok a vezető testületi tagjuk letelepedési helye szerint részesülnek, a letelepedés szabadságának az EK 43. és az EK 48. cikk által tiltott korlátozásának minősül.

25 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontját).

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállami szabályozás alkalmazásának megkerülése (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 72. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Nem alapozhatja meg a visszaélésszerű gyakorlat általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított valamely alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely más tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozás kölcsönt nyújt a belföldi illetőségű társaság részére (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 73. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja

az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 80. pontjában a Bíróság kimondta, hogy valamely tagállam szabályozása igazolható a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e szabályozás előírja, hogy a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalat részére fizetett kamat kizárólag akkor és annyiban minősül felosztott nyereségnek, ha az meghaladja azt az összeget, amelyben e társaságok a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna, vagyis olyan kereskedelmi feltételek fennállása esetén, amelyeket e társaságok akkor fogadtak volna el, ha nem tartoznának ugyanazon cégcsoporthoz.

30 Ugyanis az, hogy a belföldi illetőségű társaság olyan feltételek mellett kap kölcsönt a külföldi illetőségű 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, amelyek célja az érintett tagállami adójogszabályok alkalmazásának megkerülése. E tekintetben arra a kérdésre kell válaszolni, hogy az érintett társaságok közötti különleges kapcsolat hiányában is, illetve más összegben vagy kamatláb mellett került volna sor a kölcsön nyújtására (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 81. pontja).

31 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a belga leányvállalat által a külföldi illetőségű, vezető testületi tag társaság részéről nyújtott kölcsön után fizetett kamatok osztaléknak minősültek, mivel túllépték a CIR 1992

18. cikke első bekezdése 3. pontjának második franciabekezdésében meghatározott értékhatárt, azaz az adózási időszak kezdetén a kamattal terhelt kölcsön teljes összege magasabb volt, mint a befizetett jegyzett tőke adózás utáni tartalékkal növelt összege.

32 Meg kell állapítani, hogy még ha ezen értékhatár alkalmazásának a visszaélésszerű magatartással szembeni küzdelem is a célja, az mindenképpen meghaladja az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

33 Amint azt az Európai Közösségek Bizottsága az észrevételeiben megállapította, a CIR 1992 18. cikke első bekezdése 3. pontjának második franciabekezdésében meghatározott értékhatár azokra az esetekre is vonatkozik, amelyekben az érintett ügylet nem tekinthető egyértelműen mesterséges képződménynek. Míg a külföldi illetőségű társaságoknak fizetett kamatok osztaléknak minősülnek, amennyiben túllépik ezen értékhatárt, nem lehet kizárni, hogy e minősítés a teljes függetlenség feltételei között nyújtott kölcsönök után fizetett kamatokra is vonatkozik.

34 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. és az EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült és amely alapján a valamely tagállamban belföldi illetőségű társaság által egy másik tagállamban székhellyel rendelkező, vezető testületi tag társaságnak fizetett kamatok osztaléknak minősülnek, és így adókötelesek, amennyiben az adózási időszak kezdetén a kamattal terhelt kölcsön teljes összege magasabb, mint a befizetett jegyzett tőke adózás utáni tartalékkal növelt összege, míg ha ugyanilyen körülmények között e kamatokat olyan vezető testületi tagnak fizetik, amely ugyanabban a tagállamban székhellyel rendelkező társaság, azok nem minősülnek osztaléknak, és így nem adókötelesek.

35 Mivel az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, ellentétes a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel, nem szükséges annak vizsgálata, hogy e szabályozás ellentétes-e a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel is.

A költségekről

36 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:

Az EK 43. és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, és amely alapján a valamely tagállamban belföldi illetőségű társaság által egy másik tagállamban székhellyel rendelkező, vezető testületi tag társaságnak fizetett kamatok osztaléknak minősülnek, és így adókötelesek, amennyiben az adózási időszak kezdetén a kamattal terhelt kölcsön teljes összege magasabb, mint a befizetett jegyzett tőke adózás utáni tartalékkal növelt összege, míg ha ugyanilyen körülmények között e kamatokat olyan vezető testületi tagnak fizetik, amely ugyanabban a tagállamban székhellyel rendelkező társaság, azok nem minősülnek osztaléknak, és így nem adókötelesek.

Aláírások