A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. január 20.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. cikk – Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Kapcsolt vállalkozások adóztatása – Nemzeti szabályozás, amely megtiltja a valamely tagállamban letelepedett társaság számára, hogy levonja a más tagállamban letelepedett, ugyanazon társaságcsoporthoz tartozó társaság részére fizetett kamatot, amennyiben jelentős adóelőnyt ér el”

A C-484/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2019. június 25-én érkezett, 2019. június 5-i határozatával terjesztett elő

a **Lexel AB**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan és N. Jääskinen (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. július 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Lexel AB képviseletében M. Larsén,

– a Skatteverket képviseletében M. Andersson Berg és M. Laxmark, meghatalmazotti minőségben,

– a svéd kormány képviseletében kezdetben: H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk és O. Simonsson, később: H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson és O. Simonsson, meghatalmazotti minőségben,

– a holland kormány képviseletében K. Bulterman és H. S. Gijzen, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: svéd.

– az Európai Bizottság képviseletében K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen és G. Tolstoy, 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 EUMSZ 49. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Lexel AB svéd jog szerinti társaság és a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta tőle bizonyos, ugyanazon csoporthoz tartozó, Franciaországban letelepedett társaságnak fizetett kamatköltségek levonását.

Jogi háttér

A kamatköltségekre vonatkozó rendelkezések

3 Az inkomstskattelagnak (1999:1229) (a jövedelemadóról szóló 1999. évi 1229. törvény) az alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 16. fejezetének 1. §-ában szereplő általános szabály szerint a társaságok üzleti tevékenységének adózása keretében levonhatók a kamatköltségek.

4 A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10a. §-a alapján a 10b–10f. § alkalmazásában az érintett vállalkozásokat akkor kell közös érdekeltségűnek tekinteni, ha az egyikük közvetlenül vagy közvetve, részesedések útján vagy egyéb módon jelentős befolyást gyakorol a másik vállalkozás felett, vagy ha e vállalkozások lényegében közös irányítás alatt állnak. „Vállalkozás” alatt a jogi személyeket kell érteni.

5 A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10b. §-a alapján a közös érdekeltségű vállalkozások csoportjának részét képező vállalkozás – e fejezet 10d. vagy 10e. §-ának eltérő rendelkezése hiányában – nem vonhatja le a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló adóssággal kapcsolatban felmerült kamatköltségeket.

6 A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezete 10d. §-ának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az e fejezet 10b. §-ában említett adósságokkal kapcsolatos kamatköltségek akkor vonhatók le, ha az ennek megfelelő jövedelmet a kapcsolt vállalkozás – amely e jövedelem tényleges kedvezményezettje – székhelye szerinti állam jogszabályai alapján legalább 10%-os névleges adómérték terhelné, ha e vállalkozás csak az említett jövedelemben részesülne (a továbbiakban: 10%-os szabály).

7 A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezete 10d. §-ának (3) bekezdése előírja, hogy amennyiben a társult vállalkozások számára nyújtott jelentős adókedvezmény az adósság vállalásának fő oka, a kamatköltségek nem vonhatók le (a továbbiakban: kivétel).

8 E fejezet 10e. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy noha nem teljesül a 10%-os szabályban szereplő feltétel, a 10b. § szerinti tartozásokkal kapcsolatban kifizetett kamatok levonhatók, ha a kamatkifizetés alapját képező adósság főként üzleti okból merült fel. Ez azonban kizárólag akkor

érvényes, ha a kifizetett kamatnak megfelelő jövedelemre ténylegesen jogosult kapcsolt vállalkozás az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely államában vagy olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Svédország adóztatásról szóló megállapodást kötött.

A kivétellel kapcsolatos előkészítő munkálatok

9 A kivétel előkészítő munkálatai az alábbiakkal szolgálnak e rendelkezés értelmezését illetően:

– A levonást kérelmező vállalkozásnak kell azt bizonyítania, hogy az adósság nem főként adózási okból merült fel. A „főként” kifejezés alatt legalább 75%-os arányt kell érteni. Ennek vizsgálatát a kapcsolt vállalkozások szintjén kell elvégezni, és mind a hitelező, mind pedig a hitelfelvevő helyzetét figyelembe kell venni.

– A kivétel alkalmazása során minden egyes esetben vizsgálatot kell végezni – valamennyi releváns körülmény figyelembevételével – annak megállapítása céljából, hogy a teljesített ügyletek és a szerződéses jogviszony létrejöttének főként az-e az oka, hogy a kapcsolt vállalkozások jelentős adókedvezményben részesülhessenek.

– Több tényező szólhat a kivétel alkalmazása mellett. E tekintetben például meg kell azt vizsgálni, hogy a kölcsönt annak érdekében vették-e fel egy másik társult vállalkozástól, hogy finanszírozzák valamely kapcsolt vállalkozás részesedésszerzését. Ebben az összefüggésben a kamatlábak magas szintje jelentős körülménynek minősülhet. Szintén jelentős tényezőnek az minősül, hogy a finanszírozás ölthette-e volna kölcsön helyett tőkejuttatás formáját is. Ezenkívül figyelembe kell venni a kamatok más társult vállalkozások közvetítésével történő esetleges indokolatlan átutalásait, valamint azokat a helyzeteket is, amelyekben a társult vállalkozások a részvényesi jogok megszerzésével összefüggésben olyan új társaságoknak minősülnek, amelyek fő feladata kölcsönkövetelésssel való rendelkezés. Végül, és nem kimerítő jelleggel, különös figyelmet kell fordítani a tőke eredetére, valamint a kamatok kedvezményezettjének adózási szintjére is.

– Mindenesetre a kivétel nem vonatkozik az egymás között csoporton belül transzferek végzésére jogosult, hagyományosan adózó részvénytársaságok egymásnak nyújtott kölcsönei után kifizetett kamatokra.

A csoporton belüli transzferekre vonatkozó rendelkezések

10 A jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetének 1. és 3. §-a előírja, hogy bizonyos feltételek mellett levonható az adott anyavállalat által az egyszemélyes leányvállalat részére vagy valamely egyszemélyes leányvállalat által az anyavállalat részére teljesített csoporton belüli transzfer. A csoporton belüli transzfert a kedvezményezett jövedelmeként kell elszámolni.

11 A 2. § első bekezdése szerint az „anyavállalat” fogalma alatt – többek között – olyan svéd részvénytársaságot kell érteni, amely egy másik svéd részvénytársaságban 90%-ot meghaladó részesedéssel rendelkezik. A második bekezdés szerint az „egyszemélyes leányvállalat” kifejezés alatt az anyavállalat irányítása alatt álló vállalatot kell érteni.

12 Az említett fejezet 2a. §-a akként rendelkezik, hogy a csoporton belüli transzferről szóló rendelkezések alkalmazásában a valamely EGT-államban illetőséggel rendelkező, a svéd részvénytársaságnak megfelelő külföldi társaságot a svéd részvénytársasággal azonos módon kell kezelni. Ez a rendelkezés azonban kizárólag akkor alkalmazandó, ha a csoporton belüli transzfer kedvezményezettje adóztatható Svédországban azon üzleti tevékenység után, amelyre a csoporton belüli transzfer vonatkozik.

13 A jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetének 4–6. §-a olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek lehetővé teszik a levonást a más leányvállalaton keresztül közvetve irányított leányvállalatnak nyújtott csoporton belüli transzferre, valamint a két közvetlenül vagy közvetve irányított leányvállalat közötti csoporton belüli transzferre is.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 A Lexel a Schneider Electric csoport svéd társasága. E csoport több harmadik országban és tagállamban jelen lévő anyavállalata a Schneider Electric SE, amely Franciaországban rendelkezik székhellyel.

15 Az alapügyben szóban forgó ügyletet megelőzően a belgiumi székhelyű Schneider Electric Services International SPRL-ben (a továbbiakban: SESI) 85%-os részesedéssel rendelkezett a Franciaországban letelepedett Schneider Electric Industries SAS, és 15%-os részesedéssel a Schneider Electric España SA (a továbbiakban: SEE), e csoport spanyolországi székhelyű társasága.

16 2011 decemberében a Lexel megszerezte a SESI-részvények SEE által birtokolt 15%-át, és előzetesen kölcsönt vett fel a Bossière Finances SNC-től (a továbbiakban: BF), amely a Schneider Electric csoport belső bankja. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a BF az e csoport Franciaországban letelepedett mintegy 60 társaságából álló adózási egység részét képezte.

17 A Lexel, a BF, a SESI és az SEE mind a Schneider Electric Industries közvetlen vagy közvetett leányvállalata.

18 A Lexel a 2013. évre 58 millió svéd korona (SEK) (hozzávetőleg 5,5 millió euró) és a 2014. évre 62 millió SEK (hozzávetőleg 5,9 millió euró) összegű kölcsönkamatot fizetett a BF-nek. A francia társaság el tudta számolni a kapott kamatokat a cégcsoport franciaországi üzleti tevékenysége során felmerült veszteséggel szemben.

19 A Lexel kijelentette, hogy visszavásárolta a SESI részvényeit a SEE-től, mivel ez utóbbinak tőkére volt szüksége a Schneider Electric csoporton kívüli társaság megvásárlásának finanszírozására, mivel e felvásárlást elsősorban kölcsönökből finanszírozták. Ebben az összefüggésben és a finanszírozási költségeinek csökkentése érdekében az SEE úgy döntött, hogy eladja a SESI részvényeit, és visszafizeti az ennek keretében felvett kölcsönöket.

20 A Lexel szerint a SESI részvényeinek megszerzése nem irányult arra, hogy a Schneider Electric csoport adóelőnyben részesüljön, és semmilyen adóelőny nem származott abból a tényből, hogy a BF fel tudta volna használni a kapott kamatokat az e csoport franciaországi tevékenységeihez kapcsolódó veszteségek kompenzálására. Idővel az e kamatoknak megfelelő jövedelmet a Svédországban alkalmazottnál magasabb adókulccsal adóztatják.

21 Ebben a tekintetben 2013-ban és 2014-ben a francia társasági adó mértéke 34,43%-nak felelt meg. Azonban semmilyen adót nem szedtek be az ezen évek során kapott kamatok után, mivel az érintett adózási egység ekkor veszteséget könyvelt el. Ugyanezekben az években a svéd társasági adó mértéke 22%-nak felelt meg.

22 Az adóhatóság, miután megerősítette a 10%-os szabály alkalmazhatóságát, mindazonáltal a kivételre hivatkozva elutasította a BF által nyújtott kölcsön kamatköltségeinek levonását. Az adóhatóság szerint a szóban forgó ügyleteket annak érdekében hajtották végre, hogy lehetővé tegyék, hogy Spanyolország helyett Svédországban vonják le a SESI részvényeinek megszerzésével kapcsolatos kamatokköltségeket, és abból a célból, hogy jelentős adóelőnyben részesüljenek. Az adóhatóság azt is megállapította, hogy a kivétel összeegyeztethető a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikkel.

23 A Lexel keresetet nyújtott be az adóhatóság határozatával szemben a Förvaltningsrätten i Stockholmhoz (stockholmi közigazgatási bíróság, Svédország).

24 A Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) helybenhagyta az adóhatóság azon értékelését, amely szerint a szóban forgó levonásokat a kivétel alapján el kell utasítani. Mindazonáltal e bíróság megállapította, hogy ha a BF svédországi székhellyel rendelkezett volna, e kikötést nem lehetett volna alkalmazni. Ebben az esetben a Lexel és a BF a jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetének rendelkezései értelmében anélkül teljesíthettek volna csoporton belüli pénzügyi juttatásokat, hogy arra következtettek volna, hogy az ilyen ügylet útján jelentős adóelőnyre törekedtek. Ebben az összefüggésben az említett bíróság úgy ítélte meg, hogy a kivétel alkalmazása a letelepedés szabadságának korlátozását eredményezi, amely mindazonáltal az adott ügy körülményei között igazolható.

25 A Lexel fellebbezést terjesztett a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) elé. E bíróság úgy ítélte meg, hogy a kivételt alkalmazni kell a szóban forgó ügyletekre, miközben a Förvaltningsrätten i Stockholmhoz (stockholmi közigazgatási bíróság) hasonlóan úgy ítélte meg, hogy e kivétel alkalmazása korlátozza a letelepedés szabadságát, azonban az igazolható az adóelkerülés elleni küzdelemmel és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásával.

26 A Lexel a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) fordult jogorvoslattal, amely helyt adott a fellebbezésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó részében, pontosabban abban a kérdésben, hogy a kivétel alkalmazása ellentétes-e az uniós joggal. Az engedélyezett fellebbezés keretében nem kell megvizsgálni azt a kérdést, amely annak meghatározására irányul, hogy e kivétel alkalmazásának feltételei teljesülnek-e a jelen ügyben, mivel ezt a kérdést az előzetes döntéshozatalra történő válaszadásig fel kell függeszteni. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az említett kivétel alkalmazása az EUMSZ 49. cikkre tekintettel korlátozza-e a letelepedés szabadságát, és igenlő válasz esetén az ilyen korlátozás esetlegesen igazolható-e.

27 A kivétel előkészítő munkálataira támaszkodva a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy e kivétel általános célja valamennyi kamatlevonás révén működő agresszív adótervezés megelőzése. Ez az adókijátszás elleni küzdelemmel összefüggő célkitűzés a Bíróság ítélkezési gyakorlata által bizonyos feltételek mellett elfogadott igazolásnak minősül.

28 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság több ítéletében a letelepedés szabadságával összeegyeztethetőnek ítélte meg az ugyanazon csoporthoz tartozó, érintett tagállamon kívüli székhelyű társaságoknak a csoporton belüli korrekcióra vonatkozó rendelkezések hatálya alóli kizárását. Ugyanakkor a kamatok levonására vonatkozó holland szabályokkal kapcsolatos, 2018. február 22-i X és X ítélet (C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 39–42. pont) alapjául szolgáló ügyben a Bíróság megállapította, hogy az érintett tagállamon kívül letelepedett cégcsoportba tartozó társaságokat nem lehet kizárni a nem kifejezetten az ilyen korrekciós rendszerekhez kapcsolódó adókedvezményekből, és úgy ítélte meg, hogy az említett szabályok által előírt eltérő bánásmód a letelepedési szabadság igazolatlan akadályát képezi.

29 Az elméleti közelség ellenére a csoporton belüli pénzügyi juttatásokra vonatkozó svéd szabályok és az adózási egységekre vonatkozó holland szabályok érzékelhetően eltérnek gyakorlati következményeikben. A kérdést előterjesztő bíróság tehát úgy véli, hogy ez érinti az említett ítéletben kidolgozott megoldás alkalmazását.

30 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az EUMSZ 49. cikkel annak megtagadása, hogy valamely svéd társaság levonja azt a kamatot, amelyet olyan társaságnak fizetett ki, amely a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának képezi részét, és eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, azon az alapon, hogy úgy kell tekinteni, az adósság főként amiatt merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesüljön, amennyiben a szóban forgó adókedvezmény nem állna fenn, ha mindkét társaság svéd lenne, mivel ebben az esetben azok a csoporton belüli transzferekről szóló rendelkezések hatálya alá tartoznának?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

31 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek értelmében a valamely tagállamban letelepedett társaság nem jogosult az ugyanazon csoporthoz tartozó, valamely másik tagállamban letelepedett társaságnak fizetett kamatok levonására, amennyiben úgy tűnik, hogy e társaságok egymással szembeni kölcsönös kötelezettségeit elsősorban abból a célból vállalták, hogy jelentős adóelőnyt szerezzenek, míg nem tekintenék úgy, hogy ilyen adóelőny áll fenn, ha mindkét társaság az első tagállamban rendelkezne székhellyel, mivel ebben az esetben alkalmazandók lennének rájuk a csoporton belüli pénzügyi transzferekre vonatkozó rendelkezések.

32 Másként fogalmazva, felmerül a kérdés, hogy az ilyen szabályozás a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkel ellentétes korlátozását valósítja-e meg.

33 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 49. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. E szabadság 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 Unió területén van, jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. pont; 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet, C-386/14, EU:C:2015:524, 14. pont; 2018. február 22-i X és X ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 18. pont).

34 Azonban az az eltérő bánásmód, amely valamely tagállam jogszabályaiból ered olyan társaságok rovására, amelyek letelepedési szabadságukkal élnek, nem minősül e szabadság korlátozásának, ha e bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos (2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 167. pont; 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 167. pont; 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont; 2018. február 22-i X és X ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 20. pont).

Az eltérő bánásmódról

35 A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10b. §-a alapján a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaságok – a 10d. § vagy 10e. § eltérő rendelkezése hiányában – nem vonhatják le a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló adósság után fizetett kamatokat.

36 A 10%-os szabály alapján a jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10b. §-ában meghatározott tartozásokkal kapcsolatos kamatköltségek akkor vonhatók le, ha a kifizetett kamatoknak megfelelő jövedelmet legalább 10%-os adómérték terhelte volna azon állam joga szerint, amely államban a jövedelemre ténylegesen jogosult, kapcsolt vállalkozás illetőséggel rendelkezik, feltéve hogy e vállalkozás kizárólag ezzel a jövedelemmel rendelkezett volna. E fejezet 10e. §-ának (1) bekezdése azonban úgy rendelkezik, hogy e kamatköltségek levonhatók az 10%-os szabály be nem tartása ellenére, ha az azok alapjául szolgáló kötelezettséget elsősorban kereskedelmi okok igazolják, és ha a kamatköltségnek megfelelő jövedelem tényleges kedvezményezettje, a társult vállalkozás az EGT valamely tagállamában rendelkezik székhellyel.

37 Hasonlóképpen, a kivétel akként rendelkezik, hogy nem végezhető azonban levonás, ha a adósság főként azért merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesüljön. A kivétel előkészítő anyagai szerint a levonást kérő vállalkozásnak kell bizonyítania, hogy a tartozást nem elsősorban – azaz 75%-os vagy azt meghaladó részben – adózási okokból vették fel.

38 Ezzel párhuzamosan a jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetének rendelkezései előírják, hogy bizonyos feltételek mellett levonható az anyavállalat cégcsoporton belüli pénzügyi transzfere az egyszemélyes leányvállalata részére vagy az egyszemélyes leányvállalaté az anyavállalat részére, csakúgy mint a valamely másik leányvállalat közvetítésével irányított leányvállalat részére nyújtott cégcsoporton belüli pénzügyi transzfer, valamint az, amelyre két, közvetlenül vagy közvetve irányított leányvállalat között kerül sor. Ez a rendelkezés azonban kizárólag akkor alkalmazandó, ha a csoporton belüli transzfer kedvezményezettje adóztatható Svédországban azon üzleti tevékenység után, amelyhez e pénzügyi transzfer kapcsolódik.

39 A jelen ügyben a Lexel az ugyanazon csoporthoz tartozó SESI részvényeinek megszerzését az e csoporthoz tartozó másik társaságtól, a BF-től felvett kölcsön révén finanszírozta. Bár a Lexel által a BF-nek fizetett kamatok megfeleltek a 10%-os szabálynak, az adóhatóság a kivétel alapján megtagadta a Lexeltől az e kölcsönhöz kapcsolódó kamatköltségek levonását, hangsúlyozva, hogy annak fő oka a jelentős adóelőnyben való részesülés volt.

40 A Bíróság rendelkezésére álló iratok szerint, amennyiben a BF svédországi székhellyel rendelkezett volna, a Lexel elérhette volna az említett kölcsönhöz kapcsolódó kamatköltség levonását. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatok szerint ugyanis valamely társaság az adóköteles jövedelméből levonhatja az ugyanahhoz a csoporthoz tartozó társaság részére teljesített csoporton belüli pénzügyi transzfereket, amennyiben ez utóbbi Svédországban adóköteles. Ebben az esetben felesleges tehát hitelt felvenni a csoporthoz tartozó másik társaságtól pusztán abból a célból, hogy le lehessen vonni a vonatkozó kamatköltséget. Ezért a kivétel soha nem kerül alkalmazásra a csoporthoz tartozó, Svédországban letelepedett másik társaságtól felvett kölcsön kamatköltségeinek levonása esetén. A kivétel ezzel szemben akkor alkalmazandó, ha a kamatköltségek jogosultjai más tagállamban telepedtek le.

41 E tényezőkre tekintettel meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben olyan eltérő bánásmód áll fenn, amely hátrányosan befolyásolja a társaságok letelepedési szabadságának gyakorlását.

42 Az ilyen eltérő bánásmód azonban összeegyeztethető lehet az EUMSZ 49. cikkel, amennyiben olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e célkitűzéssel arányos.

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

43 A határokon átnyúló helyzetek és a belső helyzetek összehasonlíthatóságát a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljára és tartalmára figyelemmel kell vizsgálni (2018. február 22-i X és X ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Meg kell állapítani, amint arra az Európai Bizottság is rámutatott írásbeli észrevételeiben, hogy az a helyzet, amelyben a valamely tagállamban letelepedett társaság kamatot fizet az ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaságtól felvett kölcsön után, a kamatfizetés tekintetében nem különbözik attól a helyzettől, amelyben a kamatok kedvezményezettje az ugyanazon tagállamban, vagyis a jelen ügyben Svédországban letelepedett társaság.

45 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmódot igazolhatja-e közérdeken alapuló nyomós indok.

Az igazolásokról

46 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása kizárólag akkor engedhető meg, ha azt közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják. Azonban ilyen esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt célok megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd különösen: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont; 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont; 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 64. pont).

47 Igazolásként az adóhatóság, amelyet e tekintetben a svéd és a holland kormány támogat, hangsúlyozza, hogy a kivétel egyrészt az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemnek, másrészt pedig az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzéséhez szükségének a keretébe illeszkedik.

48 Először is meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód igazolható-e az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemmel.

49 Abban az esetben igazolható az EUMSZ 49. cikkben rögzített letelepedés szabadságának korlátozása ilyen indokokkal, 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 (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont; 2018. február 22-i X és X ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 46. pont).

50 Ezenkívül egyrészt annak meghatározása érdekében, hogy valamely ügylet kizárólag adózási célokra irányuló, teljesen mesterséges megállapodás jellegét ölti-e, az adóalanynak – anélkül, hogy túlzott adminisztratív terheknek kellene magát alávetnie – lehetősége kell legyen arra, hogy bizonyítékot szolgáltasson azon esetleges kereskedelmi okokra vonatkozóan, amelyek miatt az ügyletet megkötötték (2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 82. pont).

51 Másrészt abban az esetben, ha az ilyen tényezők vizsgálata ahhoz a következtetéshez vezet, hogy a szóban forgó ügylet valós kereskedelmi okok nélküli, teljesen mesterséges képződménynek felel meg, az arányosság elve megköveteli, hogy a levonási jog megtagadása a kamatok azon részére korlátozódjék, amely meghaladja azt a mértéket, amely a felek közötti különleges kapcsolatok hiányában kerülne alkalmazásra (2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 83. pont).

52 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a kivétel a kamatköltségek levonásán alapuló agresszív adótervezés ellen folytatott küzdelembe illeszkedik, és kifejezetten minden „lényeges adóelőnyre” vonatkozik. Ebben az összefüggésben a levonást kérelmező társaságnak kell azt bizonyítania, hogy az adósság nem főként – azaz 75%-os vagy azt meghaladó részben – adózási okból merült fel.

53 A kivétel kifejezett célja nem a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem, és e kivétel alkalmazása nem korlátozódik az ilyen megállapodásokra. Ugyanis, amint azt lényegében az adóhatóság a tárgyaláson elismerte, az említett kivétel a polgári jogi ügyletekből eredő adósságokra, és nem kizárólag a mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Így a szóban forgó ügylet céljainak adóhatóság általi értékelésétől függően a kivétel hatálya alá tartozhatnak a szokásos piaci körülmények között, vagyis a független társaságok között alkalmazottakhoz hasonló feltételek mellett kötött ügyletek is.

54 Másként fogalmazva, a szóban forgó ügylet fiktív jellege nem minősül meghatározó feltételnek a levonási jog megtagadásához, mivel az érintett társaság azon szándéka, hogy – elsősorban adózási okokból – adósságot vállaljon, elegendő a levonási jog megtagadásának igazolásához. Valamely ügylet elsődleges adózási jellegűként való minősítése a céljainak egy bizonyos százalékos arányát, azaz a 75%-ot meghaladó részét érinti.

55 Márpedig önmagában az a körülmény, hogy valamely társaság valamely határokon átnyúló helyzetben, nem mesterséges transzfer keretében le kívánja vonni a kamatokat, nem igazolhatja az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedés szabadságát sértő intézkedést.

56 Meg kell állapítani, hogy a kivétel a teljesen a piaci verseny feltételei mellett megkötött ügyleteket is a hatálya alá vonhat, amelyek következésképpen nem minősülnek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányuló, egyértelműen mesterséges vagy fiktív megállapodásoknak.

57 Következésképpen nem lehet helyt adni az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemre alapított igazolásnak.

58 Másodszor meg kell vizsgálni, hogy az alapeljárásban felmerült eltérő bánásmód igazolható-e annak szükségességével, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását.

59 Amint azt a Bíróság több alkalommal kimondta, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolásnak akkor lehet helyt adni, ha a szóban forgó szabályozás olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállam azon joghatóságának gyakorlását, hogy a területén végzett tevékenységeket megadóztassa (lásd különösen: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 46. pont; 2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság tevékenységére mind a veszteség, mind a nyereség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 31. pont; 2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 61. pont).

61 Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére alapított igazolásnak a Bíróság többek között akkor adott helyt, ha az adott adószabályozás alkalmazásához lakóhelyre vonatkozó feltétel szükséges annak elkerülése érdekében, hogy az adóalany szabadon határozza meg, hogy melyik államban adózik a nyereség vagy kerül figyelembevételre a veszteség, és az adóalap a tagállamok között szabadon mozgatható legyen (lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-i

Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 56. pont; 2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 29–33. pont).

62 Ezen okokból a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adózási egységben integrált társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén való konszolidálása olyan előnyt jelent, amelynek belföldi illetőségű társaságokra korlátozása igazolható, figyelembe véve annak szükségességét, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 29–33. pont).

63 Mindazonáltal, a nyereség vagy a veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltérő adóelőnyöket illetően az a kérdés, hogy a tagállamok fenntarthatják-e ezen adóelőnyöket az ilyen csoportba tartozó társaságok számára, és következésképpen kizárhatják-e ezeket a határokon átnyúló helyzetekben, külön-külön vizsgálandó (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet, C-386/14, EU:C:2015:524, 27. és 28. pont).

64 Ezen ítélkezési gyakorlat alapján a Bíróság a 2018. február 22-i X és X ítéletében (C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 40. és 41. pont), amelyre egyébként a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik, megállapította, hogy a kamatok levonására vonatkozó holland szabályok nem igazolhatók az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével. Ez különösen azért volt így, mert az adózási egység saját költségei és nyereségei általános kompenzációjának esetével ellentétben az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben olyan előnyről volt szó, amely nem kapcsolódott kifejezetten az ilyen jogalanyokra alkalmazandó adószabályozáshoz.

65 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte, a 2018. február 22-i X és X ítéletben (C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110) vizsgált szabályok és az alapügyben szóban forgó szabályok közötti különbség abban áll, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó szabályok értelmében a levonási feltételek eltérnek aszerint, hogy a megszerzett társaság ugyanahhoz az adózási egységhez tartozik-e, mint a megszerző társaság. Ezzel szemben az alapügyben az eltérő bánásmód a gyakorlatban a hitelező társaság illetőségére vonatkozó követelményen alapul, amely követelmény a kivétel alkalmazhatatlanságát határozza meg. Azonban az az előny, amelyet a jelen esetben a Lexel igényel, nem keverendő össze az adózási egység keretében történő konszolidálás esetén járó előnnyel. Az alapeljárás tehát a kamatköltség levonhatóságára, nem pedig az adózási egységen belüli költségek és nyereségek ellentételezésére vonatkozik.

66 Mindenesetre a szóban forgó szabályoknak a vonatkozó nemzeti adórendszerek keretében történő végrehajtásával kapcsolatos különbségek nem befolyásolhatják azon kérdés vizsgálatát, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód igazolható-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége alapján.

67 Ebben az összefüggésben pontosítani kell, hogy a kivétel előkészítő munkálatai szerint annak kifejezett célja a svéd adóalap olyan csökkenésének megakadályozása, amely a kamatköltségek határokon átnyúló helyzetben való levonásával járó adótervezésből eredhet. Az ilyen célkitűzés azonban nem tévesztendő össze az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével.

68 Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatna valamely alapvető szabadsággal elvben ellentétes intézkedést (lásd különösen: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennek ellenkezőjének elfogadása lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy ezen indok alapján korlátozzák a letelepedés szabadságát.

69 Ráadásul, amint az a tárgyaláson említésre került, azok a kamatok, amelyek levonását a Lexel kérte, levonhatók lettek volna, ha a BF nem kapcsolt társaság lett volna. Márpedig, amennyiben a csoporton belüli és határokon átnyúló külső ügylet feltételei megfelelnek a szokásos piaci feltételeknek, ezen ügyletek között semmilyen különbség nincs az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása szempontjából.

70 Ebből következik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére alapított igazolásnak nem lehet helyt adni.

71 Harmadszor meg kell vizsgálni, hogy – amint arra lényegében az adóhatóság, valamint a svéd és a holland kormány hivatkozik – az alapügyben szóban forgó szabályozást igazolhatja-e az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására vonatkozó igazolások együttes figyelembevétele.

72 Kétségtelen, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a nemzeti szabályozás igazolhatónak tekinthető az adóelkerülés megelőzésének és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának együttes céljával akkor is, ha nem kifejezett célja a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények adóelőnyből történő kizárása, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó elkerülésére irányulnak (lásd ebben az értelemben: 2010. január 21-i SGI ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 Hangsúlyozni kell azonban, hogy ezen igazoló okok együttes figyelembevételének a Bíróság igen sajátos helyzetekben adott helyt, vagyis amikor az adóelkerülés elleni küzdelem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességéhez kapcsolódó közérdek különös aspektusát képezi (lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 58. és 59. pont; 2010. január 21-i SGI ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 67. pont).

74 Amint arra a Bíróság emlékeztetett, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére és az adóelkerülés megakadályozására irányuló célok összefüggenek egymással. Ugyanis a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartások, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamok azon jogát, hogy a saját területükön folytatott tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolják adóztatási hatáskörüket, és hogy sértsék a tagállamok adóztatási joghatóságának kiegyensúlyozott megosztását (2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 62. pont).

75 Ennek alapján a Bíróság megállapíthatta, hogy különösen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére tekintettel, annak ellenére, hogy a szóban forgó intézkedések nem kifejezetten a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányuló, teljesen mesterséges képződményekre irányulnak, ezek az intézkedések igazolhatók (2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 63. pont; 2010. január 21-i SGI ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 66. pont).

76 Ha azonban, mint az alapügyben is, az érintett tagállam érvényesen nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére alapított igazolásra, az alapügyben szereplőhöz hasonló intézkedés nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának és az adóelkerülés elleni küzdelem követelményének együttes figyelembevételével.

77 Következésképpen nem lehet helyt adni az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére és az adóelkerülés elleni küzdelem szükségességére együttesen alapított igazolásnak.

78 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek értelmében a valamely tagállamban letelepedett társaság nem jogosult az ugyanazon csoporthoz tartozó, valamely másik tagállamban letelepedett társaság részére fizetett kamatok levonására, amennyiben úgy tűnik, hogy e társaságok egymással szembeni kölcsönös kötelezettségeit elsősorban abból a célból vállalták, hogy jelentős adóelőnyt szerezzenek, míg nem tekintenék úgy, hogy ilyen adóelőny áll fenn, ha mindkét társaság az első tagállamban rendelkezne székhellyel, mivel ebben az esetben alkalmazandók lennének rájuk a csoporton belüli pénzügyi transzferekre vonatkozó rendelkezések.

A költségekről

79 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek értelmében a valamely tagállamban letelepedett társaság nem jogosult az ugyanazon csoporthoz tartozó, valamely másik tagállamban letelepedett társaság részére fizetett kamatok levonására, amennyiben úgy tűnik, hogy e társaságok egymással szembeni kölcsönös kötelezettségeit elsősorban abból a célból vállalták, hogy jelentős adóelőnyt szerezzenek, míg nem tekintenék úgy, hogy ilyen adóelőny áll fenn, ha mindkét társaság az első tagállamban rendelkezne székhellyel, mivel ebben az esetben alkalmazandók lennének rájuk a csoporton belüli pénzügyi transzferekre vonatkozó rendelkezések.

Aláírások