



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2018. május 31.*

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Tagállami szabályozás – A társaságok adóköteles jövedelmének megállapítása – Belföldi illetőségű társaság által térítés nélkül nyújtott kedvezmény olyan külföldi illetőségű társaság részére, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik – A belföldi illetőségű társaság adóköteles jövedelmének kiigazítása – Az adóköteles jövedelem kiigazításának hiánya azonos kedvezmény esetében, amelyet belföldi illetőségű társaság nyújt olyan másik belföldi illetőségű társaság részére, amelyhez ilyen viszony keretében kapcsolódik – A letelepedés szabadságának korlátozása – Igazolás”

A C-382/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (rheinland-pfalzi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. július 11-én érkezett, 2016. június 28-i határozatával terjesztett elő

a **Hornbach-Baumarkt AG**

és

a **Finanzamt Landau**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Rosas (előadó), C. Toader, A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. szeptember 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Hornbach-Baumarkt AG képviseletében J. Uterhark és J. Nagler Rechtsanwälte,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius és L. Swedenborg, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2017. december 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 48. cikkel (jelenleg EUMSZ 54. cikk) összefüggésben értelmezett EK 43. cikk (jelenleg EUMSZ 49. cikk) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Hornbach-Baumarkt AG és a Finanzamt Landau (landauai adóhatóság, Németország) (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya e társaság 2003. évi társasági adójának és iparüzési adója alapjának adóhatósági megállapítása.

Jogi háttér

- 3 A 2003. május 16-i Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (az adókedvezmények és eltérést biztosító rendelkezések megszüntetéséről szóló törvény; BGBl 2003. I, 660. o.) által módosított szövegváltozat szerinti Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény; a továbbiakban: AStG) „A jövedelem kiigazítása” címet viselő 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben az adóalany valamely hozzá közel álló személlyel fennálló kereskedelmi kapcsolatából származó bevételeit oly módon csökkenti, hogy e kereskedelmi kapcsolatok keretében olyan feltételekben állapodik meg külföldi viszonylatban, amelyek eltérnek attól, amelyet egymástól független harmadik felek azonos vagy hasonló körülmények között érvényesítenének, a jövedelmét más rendelkezések sérelme nélkül úgy kell meghatározni, ahogyan az a független felek megállapodása szerinti feltételek szerint esedékes lenne.

(2) Az adóalanyhoz közel állónak minősül valamely személy, ha:

1. az adott személy az adóalanyban legalább egynegyed részben közvetett vagy közvetlen részesedéssel rendelkezik (jelentős részesedés) vagy az adóalanyra közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy fordítva, az adóalany e személyben jelentős részesedéssel rendelkezik, vagy az adóalanyra közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy
2. egy harmadik személy mind az adóalanyban, mind az adott személyben jelentős részesedéssel rendelkezik, vagy mindkettőjükre közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy
3. az adott személy vagy az adóalany képes arra, hogy valamely kereskedelmi kapcsolat feltételeinek megállapodása során az adóalanyra vagy az adott személyre a kereskedelmi kapcsolat keretén kívüli befolyást gyakoroljon, vagy közülük az egyiknek saját érdeke függ a másik bevételeinek eléréséhez.

(3) Ha az (1) bekezdésben hivatkozott bevételeknél becslést kell végezni az Abgabenordnung [(az adózás rendjéről szóló törvény)] 162. §-a szerint, más alkalmas viszonyítási alap hiányában a vállalkozásba befektetett tőke hozamát vagy olyan üzleti nettó nyereséget kell figyelembe venni, amely tapasztalati úton szokás szerint rendes körülmények között elvárható.

(4) Kereskedelmi kapcsolatnak minősül az (1) és (2) bekezdés értelmében a bevételek jogalapját képező minden kötelmi jogi viszony, amely nem társasági jogi megállapodás, és vagy az adóalanynál vagy a hozzá közel álló személynél olyan tevékenység részét képezi, amelyre az Einkommensteuergesetz [(a jövedelemadóról szóló törvény)] 13., 15., 18. vagy 21. §-a alkalmazandó, vagy külföldi illetőségű közel álló személy esetén lenne alkalmazandó, ha a tevékenységet belföldön végeznék.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 4 A Hornbach-Baumarkt AG Németországban székhellyel rendelkező részvénytársaság, amely barkácsáruházakat üzemeltet e tagállamban és más tagállamokban.
- 5 A Hornbach-Baumarkt AG 2003 folyamán a Hornbach International GmbH leányvállalatán, valamint annak holland leányvállalatán, a Hornbach Holding BV-n keresztül közvetve 100%-os tőkerészesedéssel rendelkező két hollandiai székhelyű társaságban, a Hornbach Real Estate Groningen BV-ben és a Hornbach Real Estate Wateringen BV-ban (a továbbiakban: a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságok).
- 6 A vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságok negatív saját tőkével rendelkeztek, és tevékenységük folytatásához, valamint a tervezett barkács- és kertészeti áruház kialakításához a Hornbach Real Estate Groningen BV esetében 10 057 000 euró, a Hornbach Real Estate Wateringen BV esetében pedig 14 800 000 euró összegű banki hitelre volt szükségük.
- 7 Az e társaságokat finanszírozó bank a hitelnyújtást ahhoz a feltételhez kötötte, hogy a Hornbach-Baumarkt AG garanciavállalást tartalmazó szándéknyilatkozatokat állít ki.
- 8 2002. szeptember 25-én a Hornbach-Baumarkt AG anélkül bocsátotta ki e szándéknyilatkozatokat, hogy ezért díjat kért volna.
- 9 Az említett szándéknyilatkozatokban a Hornbach-Baumarkt AG a finanszírozó bankkal szemben kötelezettséget vállalt arra, hogy nem adja el vagy változtatja meg a Hornbach Holding BV társaságban fennálló részesedését, törekszik továbbá arra, hogy a Hornbach Holding BV sem adja el vagy változtatja meg a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságokban fennálló részesedését anélkül, hogy legalább három héttel az ilyen eladást vagy változtatást megelőzően írásban értesítené e bankot.
- 10 A Hornbach-Baumarkt AG továbbá visszavonhatatlanul és feltétel nélkül kötelezettséget vállalt arra, hogy finanszírozás tekintetében olyan helyzetben tartja a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságokat, hogy azok képesek legyenek eleget tenni valamennyi kötelezettségüknek. Így szükség esetén e társaságok rendelkezésére kellett volna bocsátania az ahhoz szükséges pénzeszközöket, hogy teljesíthessék a finanszírozó bankkal szemben fennálló kötelezettségeiket. A Hornbach-Baumarkt AG-nak ezen túlmenően gondoskodnia kellett volna arról, hogy a bankkal szemben fennálló kötelezettségek kielégítésére használják fel ezeket a pénzeszközöket.
- 11 Mivel az adóhatóság úgy vélte, hogy egymástól független harmadik felek azonos vagy hasonló körülmények között díjfizetésben állapodnának meg az így nyújtott garanciák ellenében, úgy határozott, hogy a Hornbach-Baumarkt AG bevételeit az AStG 1. §-ának (1) és (4) bekezdése alapján meg kell növelni a garancianyújtás díjának becsült összegével egyező összeggel, és módosította e társaság 2003. évi társasági adóját és iparüzési adója alapját. Az adóhatóság ennek megfelelően a Hornbach Real Estate Groningen BV, illetve a Hornbach Real Estate Wateringen BV vonatkozásában nyújtott garanciák alapján 15 253 euróval, illetve 22 447 euróval korrigálta a Hornbach-Baumarkt AG adóköteles jövedelmének összegét.

- 12 Mivel az adóhatóság e kiigazító határozataival szemben benyújtott kifogásokat e hatóság mint megalapozatlanokat elutasította, a Hornbach-Baumarkt AG a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (rheinland-pfalzi pénzügyi bíróság, Németország) előtt keresetet indított e határozatokkal szemben.
- 13 Ezen eljárás keretében a Hornbach-Baumarkt AG előadta, hogy az AStG 1. §-a a határokon átnyúló helyzetek esetében hátrányosan megkülönböztető bánásmódhoz vezet, mivel a tisztán belföldi helyzetekben nem kerül sor a jövedelem összegének kiigazítására annak érdekében, hogy figyelembe vegyék a leányvállalatok érdekében nyújtott garanciák díjának becsült összegét.
- 14 Ebben az összefüggésben különösen úgy érvelt, hogy az következik a 2010. január 21-i SGI-ítéletről (C-311/08, EU:C:2010:26), amely a belga adószabályozás egyik olyan rendelkezésére vonatkozik, amely megegyezik az AStG 1. §-ával, hogy ezen utóbbi rendelkezés a letelepedési szabadság korlátozásának minősül, amely aránytalansága miatt nem igazolható. Ugyanis az ezen ítéletről eredő követelményekkel szemben az AStG 1. §-a nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely lehetővé tenné, hogy olyan kereskedelmi okokra hivatkozzanak, amelyek valamely harmadik felek között nem szokásos ügyletet igazolhatnak. A jelen esetben a Hornbach Baumarkt AG szerint kereskedelmi okok igazolják, hogy nem számítottak fel díjat az alapügybeli szándéknyilatkozatok ellenében. A vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságok saját tőkéjének növelése helyett alkalmazott támogató intézkedésekről van szó.
- 15 Az adóhatóság ezzel szemben úgy foglalt állást, hogy jöllehet az AStG 1. §-a nem tartalmaz külön szabályt az ügylet megkötésének esetleges kereskedelmi okaira vonatkozó igazolások benyújtása tekintetében, az adóalanynak azonban lehetősége van arra, hogy a lebonyolított ügylethez kapcsolódóan megfelelő bizonyítékokat szolgáltatasson.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az adóhatóság helyesen állapította meg, hogy a Hornbach-Baumarkt AG és a vállalatcsoportához tartozó külföldi társaságok között kialakított feltételek eltérnek azoktól a feltételektől, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek állapodtak volna meg. Ugyanis egymástól független kereskedelmi partnerek a garanciavállalót terhelő felelősségi kockázat miatt díjfizetésben állapodtak volna meg egy garanciavállalást tartalmazó szándéknyilatkozat kibocsátása ellenében. Következésképpen teljesülnek a Hornbach-Baumarkt AG jövedelmének kiigazításához szükséges anyagi feltételek, amelyeket az AStG 1. §-ának (1) bekezdése az ugyanezen 1. § (2) bekezdése 1. pontjának harmadik esetével összefüggésben előír.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság felveti ugyanakkor, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, összeegyeztethető-e a letelepedési szabadsággal.
- 18 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az AStG 1. §-ának (1) bekezdése szerint az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany esetében az amiatt csökkentett bevételek, hogy harmadik felek között nem szokásos feltételekben állapodott meg, csak akkor képezik ilyen kiigazítás tárgyát, ha a közel álló személy egy másik tagállamban rendelkezik székhellyel. Ha ellenben e közel álló személy az adóalany olyan leányvállalata, amely az említett adóalany székhelye szerinti tagállam területén rendelkezik székhellyel, sem az AStG 1. §-ának (1) bekezdése, sem más nemzeti jogszabály alapján nem kerül sor a jövedelem kiigazítására.
- 19 Ebből következik, hogy amennyiben az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany egy másik tagállambeli társaságban rendelkezik részesedéssel, ez az adóalany hátrányosabb bánásmódban részesül ahhoz képest, ha e részesedés egy belföldi illetőségű társaságban állna fenn. A kérdést előterjesztő bíróság ezért úgy véli, hogy az AStG 1. §-ának (1) bekezdése a belföldi illetőségű adóalanyok letelepedési szabadságának EK 43. cikk (jelenleg EUMSZ 49. cikk) szerinti korlátozását képezi.

- 20 E bíróság szerint e tekintetben a 2010. január 21-i SGI-ítéletből (C-311/08, EU:C:2010:26) az következik, hogy az olyan tagállami szabályozás, amely eltérő bánásmódot vezet be az adóztatásban a belföldi illetőségű társaságok között aszerint, hogy azok a társaságok, amelyeknek rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtanak, és amelyekkel kölcsönös függőségi viszonyban állnak, az említett tagállamban rendelkeznek-e székhellyel, vagy sem, főszabály szerint a letelepedési szabadság korlátozását valósítja meg, de az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának és az adóelkerülés megelőzésének szükségességéhez kapcsolódó jogszerű célokat követ.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor felveti, hogy megfelel-e az arányosság elvének az olyan szabályozás, mint az AStG 1. §-ának (1) bekezdése.
- 22 E tekintetben e bíróság kifejti, hogy a 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26) 71. pontja alapján az arányosság elvének tiszteletben tartása megköveteli, hogy abban az esetben, amikor nem zárható ki, hogy az ügylet nem felel meg annak, amiben piaci feltételek között megállapodtak volna, az adóalanynak – anélkül, hogy túlzott mértékű adminisztrációs terhek hárulnának rá – lehetősége legyen arra, hogy bizonyítékokat szolgáltatson azon esetleges kereskedelmi okokról, amelyek miatt ezen ügyletet megkötötték.
- 23 Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság felveti, hogy azok a kereskedelmi okok, amelyekre hivatkozni lehet egy olyan ügylet megkötésének igazolására, amely nem szokásos harmadik felek között, kapcsolódhatnak-e a Hornbach-Baumarkt AG által a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságokban fennálló részesedéséhez, különösen olyan helyzetekben, amelyekben a leányvállalat tőkenövelés céljából kölcsönt vesz fel valamely banktól. Ugyanis az anyavállalatnak saját gazdasági érdeke fűződik a leányvállalata üzleti sikeréhez, továbbá az anyavállalat adott esetben e leányvállalat finanszírozásáért felelősséget visel.
- 24 E bíróság kifejti, hogy noha a német jogban az adóalanynak lehetősége van arra, hogy felhozza és igazolja azokat az okokat, amelyek miatt a külföldi társasággal megállapodott feltételek megfelelnek azoknak a feltételeknek, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek megállapodtak volna, azonban az AStG 1. §-ának (1) bekezdése nem írja elő az adóalany számára azt a lehetőséget, hogy hivatkozhat azon kereskedelmi okokra, amelyek igazolják valamely ügylet megkötését olyan feltételek között, amelyek nem szokásosak harmadik felek között, ha ezen okok az érintett személyeket összekötő kölcsönös függőségi viszonyon alapulnak.
- 25 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy tisztázni kell azt a kérdést, hogy egy olyan rendelkezés, mint amilyen az AStG 1. §-ának (1) bekezdése, együttesen értelmezve az ugyanezen 1. § (2) bekezdése 1. pontjának harmadik esetével, megfelel-e az uniós jog azon lehetőségre vonatkozó követelményeinek, hogy hivatkozni lehet azon kereskedelmi okokra, amelyek miatt egymással kölcsönös függőségi viszonyban álló személyek ügyletet kötöttek olyan feltételek mellett, amelyek nem szokásosak harmadik felek között.
- 26 E körülmények között a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (rheinland-pfalzi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az [EUMSZ 54. cikkel (korábban EK 48. cikk)] összefüggésben értelmezett [EUMSZ 49. cikkel (korábban EK 43. cikk)] az a tagállami szabályozás, amely szerint a belföldi illetőségű adóalany valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező olyan társasággal fennálló üzleti kapcsolataiból származó bevételét, amelyben legalább negyedrészen közvetlenül vagy közvetve részesedéssel rendelkezik, és amellyel olyan feltételekben állapodott meg, amelyek eltérnek a hasonló vagy azonos, szokásos piaci feltételek között kialakítandóktól, úgy kell meghatározni, ahogyan az a szokásos piaci feltételek szerint esedékes lenne, ha nem kerül sor a belföldi [illetőségű] társasággal fennálló üzleti kapcsolatokból származó jövedelem kiigazítására, és a szabályozás nem biztosítja a

belföldi adóalany számára annak bizonyítási lehetőségét, hogy a másik tagállamban székhellyel rendelkező [társaságban meglévő tagi] jogállásából fakadó kereskedelmi okok indokolják a kialakított feltételeket?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 27 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 48. cikkel (jelenleg EUMSZ 54. cikk) összefüggésben értelmezett EK 43. cikket (jelenleg EUMSZ 49. cikk) úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az adott tagállamban illetőséggel rendelkező társaság jövedelmét – amely társaság egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, kedvezményeket juttatott olyan feltételek mellett, amelyek eltérnek azon feltételektől, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek megállapodtak volna – úgy kell meghatározni, ahogyan az esedékes lenne, ha azok a feltételek lennének alkalmazandók, amelyekben az ilyen harmadik felek megállapodtak volna, és e jövedelmet ki kell igazítani, noha nem kerül sor az adóköteles jövedelem ilyen kiigazítására, ha ugyanezen kedvezményeket belföldi illetőségű társaság nyújtotta más olyan belföldi illetőségű társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, és e szabályozás nem biztosítja a belföldi illetőségű adóalany számára annak bizonyítási lehetőségét, hogy a kialakított feltételeket a külföldi illetőségű társaságban meglévő tagi jogállásából fakadó kereskedelmi okok indokolják.
- 28 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedési szabadság hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét (2012. november 13-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 91. pont; 2014. február 5-i *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* ítélet, C-385/12, EU:C:2014:47, 22. pont; 2015. június 10-i *X* ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 18. pont).
- 29 Az AStG 1. §-a (2) bekezdésének 1. pontjában található harmadik eset olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a belföldi illetőségű adóalany a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező társaságban legalább 25%-ot kitevő tőkerészesedéssel rendelkezik, vagyis olyan részesedéssel, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon az érintett társaság felett.
- 30 Amint a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, az alapügyben a Hornbach-Baumarkt AG közvetve 100%-ot kitevő tőkerészesedéssel rendelkezett a vállalatcsoportához tartozó külföldi társaságokban, tehát irányítást biztosító befolyást tudott gyakorolni a döntéseikre és a tevékenységeikre.
- 31 Így az alapügybeli nemzeti szabályozást az EK-Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezései alapján kell megvizsgálni.
- 32 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban – különösen egy leányvállalaton keresztül – letelepedjen. A letelepedés szabadsága akadályoztatva van, ha valamely tagállam adórendszere alapján egy másik tagállamban leányvállalattal rendelkező belföldi illetőségű társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül az első tagállamban leányvállalattal rendelkező belföldi illetőségű társasághoz képest (2016. december 21-i *Masco Denmark és Damixa* ítélet, C-593/14, EU:C:2016:984, 24. és 25. pont).
- 33 A jelen esetben meg kell állapítani, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is utal, hogy az AStG 1. §-ának (1) bekezdése szerint az adóalany jövedelmét csak a külföldi kereskedelmi kapcsolatai keretében kell kiigazítani. Így a belföldi illetőségű adóalany amiatt csökkentett bevételei, hogy valamely

hozzá közel álló személlyel harmadik felek között nem szokásos feltételekben állapodott meg, csak akkor képezik ilyen kiigazítás tárgyát, ha e személy belföldön kívül rendelkezik székhellyel. Ha ellenben az említett személy az adóalany belföldön székhellyel rendelkező leányvállalata, sem az AStG 1. §-ának (1) bekezdése, sem pedig valamely más nemzeti jogszabály alapján nem kerül sor kiigazításra.

- 34 Ebből következik, hogy az érintett tagállam belföldi illetőségű anyavállalata, amely egy másik tagállami illetőségű társaságban rendelkezik részesedéssel, kedvezőtlenebb bánásmódban részesül, mintha belföldi illetőségű társaságban rendelkezne részesedéssel.
- 35 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyokkal szemben alkalmazott ilyen eltérő adójogi bánásmód azon társaságok székhelye alapján, amelyekkel harmadik felek között nem szokásos piaci feltételekben állapodtak meg, a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk értelmében vett korlátozását képezheti. Az adóalanyt ugyanis arra ösztönözheti, hogy lemondjon arról, hogy a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban leányvállalatot vásároljon fel, alapítson vagy tartson fenn, illetve hogy ezen utóbbi másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban jelentős részesedést szerezzen vagy tartson fenn azon adóteher miatt, amely a határon átnyúló helyzetekben a harmadik felek között nem szokásos piaci feltételekben való megállapodást sújtja (lásd ebben az értelemben: 2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 44. pont).
- 36 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon intézkedés, amely korlátozhatja az EK 43. cikkben rögzített letelepedési szabadságot, csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt az uniós jogban elismert, közérdeken alapuló nyomós okok igazolhatják. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont; 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. és 29. pont; 2016. december 21-i Masco Denmark és Damixa ítélet, C-593/14, EU:C:2016:984, 28. pont; 2017. november 23-i A ítélet, C-292/16, EU:C:2017:888, 28. pont).
- 37 Az alapügybeli nemzeti szabályozásból következik, hogy az akkor adóztatja a belföldi illetőségű társaságot, ha az a kapcsolt külföldi illetőségű társaságnak nem piaci feltételek mellett nyújt kedvezményeket oly módon, hogy a belföldi illetőségű társaság adóköteles jövedelme az érintett tagállamban csökkenhet.
- 38 A német kormány szerint a belföldi illetőségű anyavállalat adójogi helyzete különböző aszerint, hogy külföldi vagy belföldi illetőségű leányvállalattal tart-e fenn kereskedelmi kapcsolatokat, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaságnak nem áll jogában adóztatni a más tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalatok jövedelmét.
- 39 Az említett kormány szerint azt, hogy nem kerül sor azon jövedelem kiigazítására, amelyet az anyavállalat elér a kereskedelmi kapcsolataiból egy tisztán belső helyzetben, az a tény igazolhatja, hogy az ezen anyavállalat által térítés nélkül nyújtott kedvezmény növeli a leányvállalat bevételeit, és hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság mind az anyavállalat jövedelmét, mind a területén székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségét adóztatja. Eltérő a helyzet a Hornbach AG leányvállalatai esetében, amelyek Hollandiában rendelkeznek székhellyel, így a Németországi Szövetségi Köztársaság nem adóztathatja ez utóbbiak nyereségét.
- 40 Meg kell állapítani, hogy ezek az érvek nem a helyzetek összehasonlíthatóságának kérdésére, hanem azon igazolásra vonatkoznak, amely a területiség elvén alapul, miszerint a tagállamok jogosultak a területükön képződött jövedelmek megadóztatására, vagy amely annak szükségességéhez kapcsolódik, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, amely a Bíróság által

elismert jogszerű célnak minősül (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. pont; 2017. november 23-i A ítélet, C-292/16, EU:C:2017:888, 30. pont).

- 41 E tekintetben meg kell állapítani, hogy mind a német kormány, mind pedig a svéd kormány úgy érvel, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásához fűződő nyomós közérdekkel, és ezzel kapcsolatban a 2010. január 21-i SGI-ítéletre (C-311/08, EU:C:2010:26, 69. pont) hivatkoznak.
- 42 A svéd kormány ezen túlmenően hangsúlyozza, hogy a német jog azon szabályai, amelyek a szokásos piaci ár elvét juttatják érvényre, a területiség elvének természetes következményei, és szükségesek ahhoz, hogy mind ezen utóbbi elv, mind pedig az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása fenntartható legyen.
- 43 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége csak abban az esetben igazolhatja az eltérő bánásmódot, ha a vizsgált rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (2007. március 29-i Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. pont; 2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 54. pont; 2013. február 21-i A ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 41. pont; 2016. december 21-i Masco Denmark és Damixa ítélet, C-593/14, EU:C:2016:984, 35. pont).
- 44 A Bíróság úgy ítélte meg, hogy annak lehetővé tétele, hogy valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok nyereségüket rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményként velük kölcsönös függőségi viszonyban álló, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságokhoz helyezték át, veszélyeztethetné az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, továbbá hogy az a tagállami szabályozás, amely ilyen kedvezmények után azon belföldi illetőségű társaság megadóztatását írja elő, amely e kedvezményeket egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak nyújtotta, lehetővé teszi az előbbi tagállam számára, hogy a területén végzett tevékenységek vonatkozásában adóztatási joghatóságát gyakorolja. A Bíróság hozzátette, hogy az ilyen nemzeti szabályozás a Szerződéssel összeegyeztethető jogszerű célokat követ, amelyek a nyomós közérdek körébe esnek, és azt úgy kell tekinteni, hogy alkalmas e célok megvalósításának biztosítására (lásd ebben az értelemben: 2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 63., 64. és 69. pont).
- 45 Ugyanez érvényes az alapügyben érintett nemzeti szabályozásra, mivel az, ha a belföldi illetőségű társaság egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, nem piaci feltételek mellett nyújt kedvezményeket, lehetővé tenné a belföldi illetőségű társaság számára, hogy a nyereséget kedvezmények formájában a külföldi illetőségű leányvállalathoz helyezze át, és veszélyeztethetné az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását.
- 46 Az alapügybeli szabályozás azáltal, hogy előírja az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaság adóztatását egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére – amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik – ellenszolgáltatás nélkül nyújtott kedvezmény díjának becsült összege erejéig annak érdekében, hogy figyelembe vegyék azt az összeget, amelyet az anyavállalatnak nyereségként kellett volna kimutatnia, ha az ügyletet piaci feltételek szerint kötötték volna meg, lehetővé teszi az előbbi tagállam számára, hogy a területén végzett tevékenységek vonatkozásában adóztatási joghatóságát gyakorolja.

- 47 Meg kell tehát állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely annak megakadályozására irányul, hogy az érintett tagállamban képződött nyereséget adóztatlanul ez utóbbi adóztatási joghatóságán kívülre helyezték át olyan ügyletek útján, amelyek nem felelnek meg a piaci feltételeknek, alkalmas arra, hogy biztosítsa az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartását.
- 48 Végül azt kell megvizsgálni, hogy az ilyen nemzeti szabályozás nem lépi-e túl a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 49 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy azt a nemzeti szabályozást, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatán alapul annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet adózási célokat szolgáló, mesterséges megállapodás jellemzőivel rendelkezik-e, olyan szabályozásnak kell tekinteni, amely nem lépi túl az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának szükségességére és az adóelkerülés megelőzésére vonatkozó célok eléréséhez szükséges mértéket, ha elsősorban minden olyan esetben, amikor felmerül a gyanú, hogy az ügylet túlmutat azon, amiben az érintett társaságok piaci feltételek között megállapodnának, az adóalany – anélkül hogy túlzott mértékű adminisztrációs terhek hárulnának rá – bizonyítékokat szolgáltathat azon esetleges kereskedelmi okokról, amelyek miatt ezen ügyletet megkötötték. Másodsorban a kiigazító adóügyi intézkedésnek adott esetben arra a hányadra kell korlátozódnia, amely túlmutat azon, amiben az érintett társaságok piaci feltételek között megállapodtak volna (2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 71. és 72. pont).
- 50 Ami először is az érintett adóalany jövedelmére vonatkozó kiigazítási összeg számítását illeti, meg kell jegyezni, hogy a Bíróság előtt ez a kérdés nem képezte vita tárgyát a Hornbach-Baumarkt AG és az adóhatóság között. Ugyanakkor meg kell említeni, hogy a német kormány – e tekintetben nem vitatottan – úgy érvelt, hogy a német adóhatóságok által végzett kiigazítások olyan helyzetekben, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, arra a hányadra korlátozódnak, amely túlmutat azon, amiben az érintett társaságok közötti kölcsönös függőségi viszony hiányában megállapodtak volna.
- 51 Ezt követően azon lehetőséget illetően, amellyel az adóalanynak rendelkeznie kell, és amely szerint bizonyítékokat szolgáltathat az esetleges kereskedelmi okokról a harmadik felek között nem szokásos feltételek melletti ügyletkötés igazolása céljából, a kérdést előterjesztő bíróság kérdése konkrétan arra vonatkozik, hogy e kereskedelmi okok közé tarthatnak-e olyan gazdasági okok, amelyek pusztán abból erednek, hogy az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat és a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatok között kölcsönös függőségi viszonyok állnak fenn.
- 52 A német kormány szerint a „kereskedelmi okok” 2010. január 21-i SGI-ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26) 71. pontja értelmében vett fogalmát a szabad verseny elve alapján kell értelmezni, amely természetesen kizárja, hogy elfogadjanak olyan gazdasági okokat, amelyek a tagi jogállásból erednek. Az olyan szabályozás esetében, mint amely az alapügyben szerepel, az arányosság megítélése során ezenkívül külön kezelendő egyrészt az a lehetőség, hogy hivatkozni lehet olyan okokra, amelyek miatt térítés nélküli kedvezmények nyújtására került sor ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok között, másrészt pedig külön vizsgálandó ezen okok megalapozottsága. A Hornbach-Baumarkt AG-nak lehetősége volt arra, hogy ismertesse döntésének okait, de nem tudta igazolni, hogy ezek az okok gazdasági természetűek voltak.
- 53 Márpedig a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságok negatív saját tőkével rendelkeztek, és a finanszírozó bank az e társaságok tevékenységének folytatásához és bővítéséhez szükséges hitelek nyújtását ahhoz a feltételhez kötötte, hogy a Hornbach-Baumarkt AG szándéknyilatkozatokat bocsát ki.
- 54 Ha valamely leányvállalat tevékenységi körének bővítése kiegészítő tőkejuttatástól függ amiatt, hogy nem áll rendelkezésére elegendő saját tőke, kereskedelmi okok igazolhatják a tőkeforrások anyavállalat általi mozgósítását olyan feltételek mellett, amelyek nem szokásosak harmadik felek között.

- 55 Ezenkívül meg kell említeni, hogy a jelen ügyben egyáltalán nem hozták fel az adóelkerülés kockázatát. A német kormány nem hivatkozott sem a – Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett – teljesen mesterséges megállapodás meglétére, sem pedig arra, hogy az alapügy felperesének szándékában állt volna a Németországban adóköteles nyereségének csökkentése.
- 56 E körülmények között létezhetnének azok a kereskedelmi okok, amelyek a Hornbach-Baumarkt AG-nak a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságokban meglévő tagi jogállásához kapcsolódnak, és amelyek igazolhatnák az alapügybeli ügylet megkötését olyan feltételek mellett, amelyek eltérnek a harmadik felek között szokásos feltételektől. Mivel ugyanis az említett külföldi társaságok tevékenységeinek folytatása és kiterjesztése elegendő saját tőke hiányában tőkejuttatástól függött, a garanciavállalást tartalmazó szándéknyilatkozatok térítés nélküli kiadására – annak ellenére, hogy egymástól független társaságok ilyen garanciák ellenében díjfizetésben állapodtak volna meg – magyarázatot adhatna az, hogy a Hornbach Baumarkt AG-nak saját gazdasági érdeke fűződik a vállalatcsoporthoz tartozó külföldi társaságok üzleti sikeréhez, amelyben nyereségfelosztás keretében részesül, valamint magyarázatot adhatna az, hogy az alapügy felperese mint társasági tag bizonyos felelősséget visel e társaságok finanszírozásában.
- 57 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a Hornbach Baumarkt AG számára – anélkül hogy túlzott mértékű adminisztrációs terhek hárultak volna rá – biztosítva volt-e az a lehetőség, hogy bizonyítékot szolgáltatson azon esetleges kereskedelmi okokról, amelyek miatt az alapügybeli ügyleteket megkötötték, nem kizárva azt, hogy a külföldi illetőségű társaságban meglévő tagi jogállásából eredő gazdasági okokat figyelembe lehessen venni e tekintetben.
- 58 Ezért úgy kell tekinteni, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, nem lépi túl az általa követett cél eléréséhez szükséges mértéket, amennyiben az e szabályozás alkalmazásáért felelős hatóságok lehetőséget adnak a belföldi illetőségű adóalanyoknak annak bizonyítására, hogy a kialakított feltételeket olyan kereskedelmi okok indokolják, amelyek a külföldi illetőségű társaságban meglévő tagi jogállásából fakadhatnak, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 59 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal főszabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az adott tagállamban illetőséggel rendelkező társaság jövedelmét – amely társaság egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, kedvezményeket juttatott olyan feltételek mellett, amelyek eltérnek azon feltételektől, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek megállapodtak volna – úgy kell meghatározni, ahogyan az esedékes lenne, ha azok a feltételek lennének alkalmazandók, amelyekben az ilyen harmadik felek megállapodtak volna, és e jövedelmet ki kell igazítani, noha nem kerül sor az adóköteles jövedelem ilyen kiigazítására, ha ugyanezen kedvezményeket belföldi illetőségű társaság nyújtotta más olyan belföldi illetőségű társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik. Azonban a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy az alapügybeli szabályozás lehetőséget biztosít-e a belföldi illetőségű adóalany számára annak bizonyítására, hogy a kialakított feltételeket a külföldi illetőségű társaságban meglévő tagi jogállásából fakadó kereskedelmi okok indokolják.

A költségekről

- 60 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 48. cikkel (jelenleg EUMSZ 54. cikk) összefüggésben értelmezett EK 43. cikket (jelenleg EUMSZ 49. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal főszabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az adott tagállamban illetőséggel rendelkező társaság jövedelmét – amely társaság egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, kedvezményeket juttatott olyan feltételek mellett, amelyek eltérnek azon feltételektől, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek megállapodtak volna – úgy kell meghatározni, ahogyan az esedékes lenne, ha azok a feltételek lennének alkalmazandók, amelyekben az ilyen harmadik felek megállapodtak volna, és e jövedelmet ki kell igazítani, noha nem kerül sor az adóköteles jövedelem ilyen kiigazítására, ha ugyanezen kedvezményeket belföldi illetőségű társaság nyújtotta más olyan belföldi illetőségű társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik. Azonban a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy a szóban forgó szabályozás lehetőséget biztosít-e a belföldi illetőségű adóalany számára annak bizonyítására, hogy a kialakított feltételeket a külföldi illetőségű társaságban meglévő tagi jogállásából fakadó kereskedelmi okok indokolják.

Aláírások