



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2022. október 13.\*

„Előzetes döntéshozatal – A letelepedés és a szolgáltatásnyújtás szabadsága – Társasági adó – A társaságok adóköteles jövedelmének megállapítása – Külföldi elemeket tartalmazó ügyletek – A kapcsolt személyekkel fennálló gazdasági kapcsolatokra vonatkozó adónyilvántartás-vezetési kötelezettség – Az adóköteles jövedelem szankcióként történő becslése és növelése”

A C-431/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Bremen (Németország) a Bírósághoz 2021. július 15-én érkezett, 2021. július 7-i határozatával terjesztett elő

az **X GmbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Bremen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: L. S. Rossi tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: N. Emiliou,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az X GmbH & Co. KG képviselőjében S. Stahlschmidt és J. Uterhark Rechtsanwälte, valamint M. Giese Steuerberaterin,
- a német kormány képviselőjében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: német.

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 43. cikk, az EK 49. cikk, valamint az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 56. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az X GmbH & Co. KG és a Finanzamt Bremen (brémai adóhatóság, Németország) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az utóbbi által az adóköteles jövedelemnek a kapcsolt társaságok közötti határokon átnyúló kereskedelmi kapcsolatokra vonatkozó adónyilvántartás-vezetési kötelezettség megsértése miatt alkalmazott növelése (a továbbiakban: adópótlék).

### Jogi háttér

- 3 Az Abgabenordnung (adótörvénykönyv) (BGBl. 2002 I, 3866. o.) alapeljárásra alkalmazandó változatának (a továbbiakban: adótörvénykönyv) az adóalany együttműködési kötelezettségéről szóló 90. §-a előírja:

„(1) Az érintett személyek kötelesek együttműködni a tényállás megállapításában. Különösen azáltal tesznek eleget együttműködési kötelezettségüknek, hogy őszintén feltárják az adózás szempontjából releváns tények összességét, és közlik az általuk ismert bizonyítékokat. E kötelezettségek terjedelme az adott ügy körülményeitől függ.

[...]

(3) A külföldi elemet tartalmazó ügyletek esetében az adóalanynak az 1972. szeptember 8-i Außensteuergesetz (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény]) (BGBl. 1972 I, 1713. o.) 1. §-ának (2) bekezdése értelmében vett kapcsolt személyekkel fennálló gazdasági kapcsolatainak jellegéről és tartalmáról nyilvántartásokat kell készítenie. A nyilvántartás-vezetési kötelezettség a szokásos piaci ár elvét tiszteletben tartó, az árakra és más üzlet feltételekre vonatkozó, kapcsolt felekkel fennálló megállapodás gazdasági és jogi alapjaira is kiterjed. Rendkívüli kereskedelmi ügyletek esetén a nyilvántartásba vételt rövid határidőn belül kell megtenni. A nyilvántartás-vezetési kötelezettségeket analógia útján azokra az adóalanyokra is alkalmazni kell, akiknek nemzeti szinten meg kell osztaniuk a nyereséget belföldi vállalkozásuk és külföldi telephelyeik között, vagy meg kell határozniuk a külföldi vállalkozásuk belföldi intézményeinek nyereségét. A jog egységes alkalmazásának biztosítása érdekében a szövetségi pénzügyminisztérium a Bundesrat hozzájárulásával jogosult végrehajtási rendelet útján meghatározni a vezetendő nyilvántartások jellegét, tartalmát és terjedelmét. Az adóhatóság főszabály szerint csak adóellenőrzés lefolytatása céljából írhatja elő a nyilvántartások benyújtását. A benyújtás a 97. §-on alapul, azzal a feltétellel, hogy e rendelkezés (2) bekezdése nem alkalmazható. A benyújtást kérelemre 60 napon belül kell elvégezni. Amennyiben a benyújtás rendkívüli kereskedelmi ügyletekre vonatkozó nyilvántartásokra vonatkozik, a határidő 30 nap. Különleges, kellően indokolt esetekben a benyújtás határideje meghosszabbítható.”

4 Az adótörvénykönyvnek „Az adóalapok becslése” című 162. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóhatóság nem tudja megállapítani vagy kiszámítani az adóalapot, azt meg kell becsülnie. A becslés szempontjából figyelembe veszi az összes releváns körülményt.

[...]

(3) Amennyiben az adóalany megsérti a 90. § (3) bekezdése szerinti együttműködési kötelezettségét azáltal, hogy a nyilvántartásokat nem nyújtja be, a benyújtott nyilvántartások lényegében használhatatlanok, vagy megállapításra kerül, hogy az adóalany a 90. § (3) bekezdésének harmadik mondata értelmében vett nyilvántartásokat nem kellő időben készítette el, megdönthető vélelem áll fenn arra vonatkozóan, hogy az adóalany belföldön adóköteles jövedelme, amelynek megállapítására a 90. § (3) bekezdése értelmében vett nyilvántartások szolgálnak, meghaladja az általa bevallott jövedelmet. Ha ilyen esetekben az adóhatóságnak becslést kell végeznie, és e jövedelmek csak meghatározott keretek között, különösen csak ártartományok alapján állapíthatók meg, e keret az adóalany terhére kimeríthető. Ha az adóalany által hasznosítható nyilvántartások bemutatása ellenére vannak arra utaló jelek, hogy a szokásos piaci ár elvének tiszteletben tartása esetén jövedelme magasabb lenne, mint a nyilvántartásba vétel alapján bevallott jövedelmek, és ha az ezzel kapcsolatos kételyek nem oszthatók el amiatt, hogy egy külföldön letelepedett kapcsolt személy nem teljesíti a 90. § (2) bekezdésében előírt együttműködési kötelezettségét vagy a 93. § (1) bekezdésének második mondata szerinti tájékoztatási kötelezettségét, a második mondatot analógia útján kell alkalmazni.

(4) Ha az adóalany nem nyújtja be a 90. § (3) bekezdése szerinti nyilvántartásokat, vagy ha a benyújtott nyilvántartások lényegében használhatatlanok, 5000 euró összegű pótlékot kell megállapítani. A pótlék mértéke eléri a (3) bekezdés alapján elvégzett korrekcióból származó többletjövedelmek összegének legalább 5%-át, de legfeljebb 10%-át, amennyiben e korrekciót követően a pótlék meghaladja az 5000 eurót. A használható nyilvántartások késedelmes benyújtása esetén a pótlék legnagyobb összege 1 000 000 euró, a határidő-túllépés minden teljes napjára azonban legalább 100 euró. Amennyiben az adóhatóságok a pótlék összegét illetően mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, e pótlék célján kívül, amely arra irányul, hogy az adóalany betartsa a 90. § (3) bekezdésében említett nyilvántartások határidőn belüli elkészítésére és bemutatására vonatkozó kötelezettséget, figyelembe kell venni különösen az adóalany által szerzett előnyöket, és késedelmes benyújtás esetén a határidő túllépésének időtartamát is. Nem lehet megállapítani pótlékot, ha a 90. § (3) bekezdésében említett nyilvántartási kötelezettségek megsértése kimenthető, vagy a kötelezettségszegés csak kevésbé súlyos. A jogi képviselő vagy az alkalmazott által elkövetett hiba a saját felróható magatartásnak felel meg. A pótlékot főszabály szerint az adóellenőrzés befejezését követően kell meghatározni.”

5 A külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény alapügyben alkalmazandó változata 1. §-ának (2) bekezdése előírja:

„Az adóalanyhoz kapcsolt személynek 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 e személyre közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy

2. egy harmadik személy mind az adott személyben, mind az adóalanyban jelentős részesedéssel rendelkezik, vagy mindkettőjükre közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy
3. az adott személy vagy az adóalany képes arra, hogy a valamely kereskedelmi kapcsolat feltételeiről való megállapodás során az adóalanyra vagy az adott személyre a kereskedelmi kapcsolat keretén kívüli befolyást gyakoroljon, vagy közülük az egyiknek saját érdeke fűződik a másik bevételeinek eléréséhez.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 6 Az alapeljárás felperese, X Brémában (Németország) székhellyel rendelkező betéti társaság, amely részesedéseket tart és kezel, és segítségnyújtási, tanácsadási és ügyviteli szolgáltatásokat nyújt. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején egy Németországban székhellyel rendelkező korlátolt felelősségű társaságban 100%-os részesedéssel rendelkezett, amely társaság e tagállamban székhellyel rendelkező négy másik korlátolt felelősségű társaság részesedéseinek 100%-ával rendelkezett.
- 7 Az X társaság kültagja egy Németországban letelepedett társaság, beltága pedig egy hollandiai székhelyű társaság, amelynek egyedüli tagja, Y szintén Hollandiában székhellyel rendelkező társaság.
- 8 2013-ban X és a beltág egyesült.
- 9 Y 2007 vonatkozásában X kültagjával, majd a vitatott időszak következő éveiben X-szel kötött ügyviteli szerződés alapján szolgáltatásokat nyújtott.
- 10 E szerződés előírja, hogy Y díjazása figyelembe veszi a ténylegesen felmerült költségeket és kiadásokat, kivéve az Y társasági jogi érdekében felmerült költségeket (a továbbiakban: visszatéríthető költségek).
- 11 Y köteles a visszatéríthető költségekre vonatkozó dokumentumokat és egy részletes éves elszámolást készíteni. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy Y azonban nem nyújtott be ilyen elszámolást.
- 12 X-nél a 2007 és 2010 közötti évek tekintetében adóellenőrzést végeztek, többek között az Y részére fizetett ügyvezetői díjak vonatkozásában. A német adóhatóság elégtelennek ítélte az X által az adótörvénykönyv 90. §-ának (3) bekezdésében előírt kötelezettség (a továbbiakban: adónyilvántartás-vezetési kötelezettség) címén benyújtandó dokumentációt.
- 13 2016. január 7-én az X által megkeresett holland adóhatóság arról tájékoztatta a német adóhatóságot, hogy Y teljes költségeit kiszámlázta X-nek, ideértve azokat a költségeket is, amelyek nem visszatéríthető költségek.
- 14 2016. március 17-én X és a német adóhatóság Y részvételével olyan ügyletet kötött, amelyben megállapodtak, hogy X által a vitatott időszakban Y részére teljesített kifizetéseinek egy részét évi 400 000 euró összegben és összesen 1,6 millió euró összegben tévesen számolták el működési költségként.

- 15 2016. június 10-i jelentésében a német adóhatóság jelezte, hogy az X által az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség címén benyújtott dokumentumok nem használhatóak fel.
- 16 Következésképpen 2016. november 8-án e hatóság X jövedelemtöbblete – amelyet e hatóság évente 20 000 euróra, azaz összesen 80 000 euróra becsült – 5%-ának megfelelő adópótlékot szabott ki X-szel szemben.
- 17 2016. december 9-én X e határozattal szemben panaszt nyújtott be az említett közigazgatási szervhez, amely elutasította azt.
- 18 2017. december 27-én X e határozattal szemben keresetet indított a Finanzgericht Bremen (brémai pénzügyi bíróság, Németország) előtt, amelyben arra hivatkozott, hogy az adótörvénykönyv 162. §-ának (4) bekezdése, amely alapján adópótlékot alkalmaztak vele szemben, sérti a letelepedés szabadságát.
- 19 A Finanzgericht Bremen kifejti, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy ítélte meg, hogy a adónyilvántartási-vezetési kötelezettség korlátozza a letelepedés szabadságát, amelyet nyomós közérdek igazol, és különösen annak szükségessége, hogy biztosítani kell az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és lehetővé kell tenni a hatékony adóellenőrzést, de nem határozott az e kötelezettség megsértése esetén kiszabható adópótlék uniós joggal való összeegyeztethetőségéről. A kérdést előterjesztő bíróság szerint e pótlék meghaladhatja az e célok eléréséhez szükséges mértéket.
- 20 E körülmények között a Finanzgericht Bremen (brémai pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a letelepedés szabadságát biztosító EK 43. cikket, illetve EUMSZ 49. cikket (vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságát biztosító EK 49. cikket, illetve EUMSZ 56. cikket), hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a külföldi elemet tartalmazó ügyleteket érintő esetekben az adóalanynak a kapcsolt személyekkel fennálló gazdasági kapcsolatainak jellegéről és tartalmáról olyan nyilvántartásokat kell készítenie, amelyek a szokásos piaci ár elvét tiszteletben tartó, az árakra és más üzleti feltételekre vonatkozó, kapcsolt felekkel kötött megállapodás gazdasági és jogi alapjait is magukban foglalják, és amely szerint akkor, ha az adóalany az említett nyilvántartásokat az adóhatóság felszólítására nem nyújtja be, vagy a benyújtott nyilvántartások lényegében használhatatlanok, nemcsak megdönthető vélelem áll fenn arra vonatkozóan, hogy az adóalany belföldön adóköteles jövedelme, amelynek megállapítására a nyilvántartások szolgálnak, meghaladja az általa bevallott jövedelmet, és ha ilyen esetekben az adóhatóságnak becslést kell végeznie, és e jövedelmek csak meghatározott keretek között, különösen csak ártartományok alapján állapíthatók meg, e keret az adóalany terhére kimeríthető, hanem adópótlékot is meg kell állapítani, amely a jövedelemtöbblet megállapított összegének legalább 5 és legfeljebb 10 százaléka, azonban legalább 5000 euró, felhasználható nyilvántartások késedelmes benyújtása esetén pedig akár 1 000 000 euró, azonban legalább 100 euró a határidő túllépés minden teljes napjára, amelynek során az adópótlék megállapításától csak akkor lehet eltekinteni, ha a nyilvántartás vezetési kötelezettségek teljesítésének elmulasztása kimenthetőnek tűnik, vagy a kötelezettségszegés kevésbé súlyos?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

### ***Előzetes észrevételek***

- 21 Előljáróban meg kell állapítani, hogy magából az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szövegéből és az előterjesztett kérdés megfogalmazásából kitűnik, hogy az uniós jog értelmezéséhez olyan szempontokat kell adni, amelyek lehetővé teszik a kérdést előterjesztő bíróság számára, hogy ne csupán az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség be nem tartását szankcionáló adópótlék uniós joggal való összeegyeztethetőségét értékelje, hanem magának e kötelezettségnek a tiszteletben tartását is.
- 22 Ezzel szemben az alapeljárás szempontjából nem tűnik szükségesnek, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára olyan választ adjon, amely lehetővé teszi annak értékelését, hogy a német szabályozás e bíróság által hivatkozott, az alkalmazandó adódokumentum késedelmes benyújtása esetén alkalmazandó adópótlékre vonatkozó szempontok megfelelnek-e az uniós jognak.

### ***Az alkalmazandó mozgási szabadságról***

- 23 Meg kell állapítani, hogy bár az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az EK-Szerződésnek és az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseire vonatkozik, meg kell határozni az alapeljárásban alkalmazandó szabadságot.
- 24 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy azt illetően, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2010. január 21-i SGI ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Egyébiránt 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 (2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség kizárólag a nemzeti jog értelmében „kapcsolt” vállalkozások közötti, határokon átnyúló kereskedelmi ügyletekre vonatkozik, amely viszonyt a kölcsönös, tőke vagy egyéb kapcsolat fennállása határozza meg, amelyet – úgy tűnik – minden egyes esetben a másakra történő, irányítást biztosító befolyás gyakorlása jellemez. Mindenesetre ez a helyzet akkor, amikor ezt a kapcsolatot az alapügyben szereplő azon körülmény határozza meg, amely szerint valamely személy közvetlenül vagy közvetve az adóalany tőkéje legalább egynegyedének megfelelő részesedéssel rendelkezik. Y ugyanis egy Hollandiában letelepedett társaságon keresztül közvetetten 100%-os részesedéssel rendelkezik a Németországban letelepedett X tőkéjében.
- 27 A fentiekre tekintettel az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedést kizárólag a letelepedés szabadságára tekintettel kell vizsgálni.

- 28 Egyébiránt, bár a kérdést előterjesztő bíróság kérdésében az EK 43. cikkben, illetve az EUMSZ 49. cikkben biztosított letelepedés szabadságára hivatkozik, csak az EUMSZ 49. cikkre történik hivatkozás, és az értelmezés mindenképpen az EK 43. cikk tekintetében is érvényes.
- 29 Következésképpen meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan szabályozás, amelynek értelmében először is az adóalanyt nyilvántartás-vezetési kötelezettség terheli az olyan személyekkel folytatott határokon átnyúló kereskedelmi ügyletei árának és egyéb kereskedelmi feltételeinek jellegéről és tartalmáról, valamint gazdasági és jogi alajáról, akikkel olyan – akár tőkén, akár egyéb kapcsolaton alapuló – kölcsönös függőségi viszonyban áll, amely lehetővé teszi az adóalanyok vagy e személyeknek, hogy a másakra irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak, és amely másodszer e kötelezettség megsértése esetén nemcsak azt írja elő, hogy az érintett tagállamban az adóköteles jövedelméről megdönthető módon vélelmezik, hogy magasabb, mint a bevallott jövedelem, és az adóhatóság az adóalany kárára becslést készíthet, hanem a kiszámított jövedelem többletösszege legalább 5%-ának és legfeljebb 10%-ának megfelelő pótdíj kiszabását is, amelynek minimális összege 5000 euró, kivéve, ha e kötelezettség elmulasztása kimenthető vagy az elkövetett hiba csekély súlyú.

### ***A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról***

#### *Az adóbevallási kötelezettségről*

- 30 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az európai uniós állampolgárokkal szemben, az EUMSZ 54. 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 egy másik uniós tagállam területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 A Bíróság többek között kimondta, hogy a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül az a nemzeti szabályozás, amely szerint a belföldi illetőségű társaság által a vele kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságnak nyújtott rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket csak akkor adják hozzá az előbbi társaság saját nyereségéhez, ha a kedvezményezett társaság más tagállamban rendelkezik illetőséggel (2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 A jelen ügyben az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség a belföldi illetőségű társaság és egy másik társaság közötti, határokon átnyúló kereskedelmi ügyletekre vonatkozik, amellyel olyan – tőkén, vagy egyéb kapcsolaton alapuló – kölcsönös függőségi viszonyban áll, amely lehetővé teszi ez utóbbi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon a belföldi illetőségű társaságra. A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik továbbá, hogy a belföldi illetőségű társaságokat nem terheli hasonló kötelezettség a belföldi illetőségű társaságokkal kötött kereskedelmi ügyletek vonatkozásában.

- 33 Az ilyen eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikk értelmében vett korlátozását képezze, mivel az adózás helye szerinti államban letelepedett társaságok kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, ha azok a társaságok, amelyekkel kölcsönös függőségi viszonyban állnak, más tagállamban rendelkeznek székhellyel.
- 34 A másik tagállamban letelepedett anyavállalatot ugyanis arra ösztönözheti, hogy lemondjon arról, hogy e tagállamban fióktelepet alapítson vagy tartson fenn (lásd analógia útján: 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon intézkedés, amely korlátozhatja a letelepedési szabadságot, csak akkor engedhető meg, 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 az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a határokon átnyúló helyzetek és a tagállamon belüli helyzetek összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát (2022. április 7-i Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö [A szerződéssel létrehozott befektetési alapok adómentessége] ítélet, C-342/20, EU:C:2022:276, 69. pont).
- 37 Ugyanakkor a német kormány lényegében arra vonatkozó érvekre hivatkozik, hogy biztosítani kell a transzferárak adóellenőrzésének hatékonyságát annak ellenőrzése érdekében, hogy az adóalany kapcsolt vállalkozásokkal végrehajtott határokon átnyúló műveletei megfelelnek-e a piaci feltételeknek, amelyek kevésbé hasonlítanak a helyzetek összehasonlíthatóságának kérdésére, mint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése érdekében az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított igazolás kérdésére (lásd analógia útján: 2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 40. pont).
- 38 A Bírósághoz benyújtott iratokból ugyanis kitűnik, hogy az ilyen szabályozás, az adóellenőrzések megkönnyítése révén az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának célját követi, amely, amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 63. pont; 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 31. pont).
- 39 Márpedig 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 (2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 43. pont).



- 40 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy az a tény, hogy a külföldi illetőségű társaságok leányvállalatai számára lehetővé válik, hogy nyereségüket rendkívüli kedvezmények formájában átvigyék az anyavállalataikba, veszélyeztetné az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, és ez magát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának rendszerét veszélyeztetné, mivel az ilyen kedvezményeket nyújtó leányvállalat illetősége szerinti tagállam, mint ezen leányvállalat székhelye szerinti állam, adott esetben kénytelen lenne a kedvezményezett anyavállalat székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról (lásd ebben az értertelmben: 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Következésképpen azzal, hogy az adóalanytól, jelen esetben az adózás helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalattól megköveteli, hogy a határokon átnyúló kereskedelmi ügyleteire vonatkozó dokumentációt készítsen olyan vállalkozásokkal, amelyekkel kölcsönös függőségi viszonyban áll, és amely mind ezen ügyletek jellegére és feltételeire, mind pedig az árakra és az egyéb kereskedelmi feltételekre vonatkozó megállapodások gazdasági és jogi alapjaira vonatkozik, az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség lehetővé teszi e tagállam számára, hogy hatékonyabban és pontosan ellenőrizze, hogy ezen ügyleteket a piaci feltételeknek megfelelően kötötték-e meg (lásd analógia útján: 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 33. pont).
- 42 Következésképpen az olyan nemzeti szabályozás, amely adónyilvántartás-vezetési kötelezettséget ír elő, amely az adóalany hatékonyabb és pontosabb adóellenőrzését biztosítja, és 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 (lásd analógia útján: 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 34. pont)
- 43 Mindazonáltal fontos, hogy az ilyen szabályozás ne lépje túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.
- 44 Ez a helyzet akkor áll fenn, ha az adóalany indokolatlan adminisztratív terhek nélkül képes a határokon átnyúló üzleti tranzakciókkal kapcsolatos releváns információkat benyújtani azon társaságokkal kapcsolatban, amelyekkel kölcsönös függőségi viszonyban áll (lásd analógia útján: 2020. október 8-i Impresa Pizzarotti [Külföldi illetőségű társaságnak nyújtott rendkívüli kedvezmény] ítélet, C-558/19, EU:C:2020:806, 36. pont)
- 45 A jelen ügyben magából az előterjesztett kérdés szövegéből kitűnik, hogy az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség a kereskedelmi kapcsolatok „jellegét és tartalmát”, valamint az „árakra és más üzleti feltételekre vonatkozó megállapodás gazdasági és jogi alapjait” is érinti. Az adótörvénykönyv 90. §-ának (3) bekezdése ugyanakkor pontosítja, hogy az elkészítendő nyilvántartások jellegét, tartalmát és terjedelmét végrehajtási rendeletben kell pontosítani, amelynek tartalmát az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem pontosítja, és amelynek tartalmát a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az nem jár-e túlzott adminisztratív nehézségekkel az adóalany számára.

- 46 Egyébiránt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóság főszabály szerint csak az adóellenőrzés lefolytatása céljából írhatja elő e dokumentumok bemutatását, és hogy e bemutatásnak főszabály szerint 60 napon belül kell megtörténnie, amely különleges, kellően indokolt esetekben meghosszabbítható.
- 47 Következésképpen – az e tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok függvényében – nem tűnik úgy, hogy az ilyen adónyilvántartás-vezetési kötelezettség meghaladná a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 48 Ebből következik, hogy az EUMSZ 49. cikkel főszabály szerint nem ellentétes az ilyen kötelezettség.

#### *Az adópótlékról*

- 49 Ami az adópótléket illti, amely az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség megsértését szankcionálja, emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet az adóztatással kapcsolatos szankciók rendszere uniós szintű harmonizáció hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik, az ilyen rendszerek nem járhatnak az EUM-Szerződésben előírt szabadságok veszélyeztetésével (lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:1988:141, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 A jelen ügyben, mivel az adópótlék szankcionálja az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség be nem tartását, amely a letelepedés szabadsága korlátozásának minősülhet, önmagában alkalmas arra, hogy ilyen korlátozásnak minősüljön.
- 51 Mindazonáltal, amint arra a jelen ítélet 35. pontja emlékeztet, az ilyen korlátozás megengedhető, ha azt nyomós közérdek igazolja, és ha ilyen esetben alkalmazása alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem haladja meg az annak eléréséhez szükséges mértéket.
- 52 A Bíróság azt is megállapította, hogy a szankciók előírása – ideértve a büntetőjogi jellegűeket is – szükségesnek tekinthető a nemzeti szabályozás tényleges tiszteletben tartásának biztosításához, feltéve azonban, hogy az előírt büntetés minden esetben arányban áll a szankcionálni kívánt jogsértés súlyával (2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:2014:141, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 53 Azon kérdést illetően, hogy az adópótlék alkalmas-e a nemzeti jogalkotó által követett cél biztosítására, meg kell állapítani, hogy a kellően magas összegű pótlék alkalmazása visszatarthatja az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség alá eső adóalanyt e kötelezettség figyelmen kívül hagyásától, és így lehetővé teszi annak elkerülését, hogy az adóztatás helye szerinti tagállamot megfosszák attól a lehetőségtől, hogy hatékonyan ellenőrizze a kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságok közötti, határokon átnyúló ügyleteket az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosítása érdekében.
- 54 Az alapeljárás felperese és az Európai Bizottság azon érve, amely szerint az ilyen pótlék szükségtelen lehet, ha már léteznek enyhébb, kevésbé szigorú szankciók hasonló nemzeti jogi helyzetekben, valójában inkább az adópótlék összegének megfelelő jellegére irányul. Mindenesetre meg kell jegyezni, hogy ilyen szankciók létezése nem tűnik ki a Bíróság rendelkezésére álló iratokból. Ezenkívül meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy a német szabályozás kevésbé szigorú szankciókat ír elő arra az esetre, ha az adóalany Németországban tisztán belső helyzetekben nem tartja tiszteletben az adóelkerülés és a tisztességtelen adóverseny

elleni küzdelem keretében fennálló együttműködési kötelezettségeket, *a priori* nem releváns az eltérő célt – nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése – követő adópótlék szükséges jellegének értékelése szempontjából.

- 55 E pótlék arányosságát illetően meg kell állapítani, hogy az adóhatóság által az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség megsértése esetén elvégzett korrekcióból eredő jövedelmek legalább 5%-ának, legfeljebb 10%-ának megfelelő szankció alkalmazása, a teljes összeg felső határának korlátozása nélkül, és legalább 5000 euró összeg erejéig, még abban az esetben is, ha az adóhatóság végül semmilyen többletjövedelem-összeget nem állapított meg, önmagában nem tűnik aránytalan összegű szankció kiszabásához.
- 56 Amint ugyanis arra a Bizottság rámutat, e szankció összegének az adóalap-csökkentés százalékos aránya alapján történő megállapítása lehetővé teszi a bírság összege és a kötelezettségzegés súlyossága közötti összefüggés megállapítását. Az 5000 eurós minimális szankció előírása ezenkívül lehetővé teszi az adópótlék elrettentő hatásának megőrzését, amennyiben annak minimális összege túl alacsony, míg az 10%-os felső határ megállapítása biztosítja, hogy e növelés összege ne legyen túl magas.
- 57 Ezt az elemzést támasztja alá az a körülmény, hogy az adópótlék nem alkalmazható, ha az adófizetési kötelezettség megsértése kimenthető, vagy ha a kötelezettségzegés csak kevésbé súlyos.
- 58 Végül az a körülmény, hogy a német szabályozás az adóbevallási kötelezettség megsértése esetén az adóalany adóköteles jövedelmének korrekcióját is előírja, amely jövedelmeket tehát megdönthető módon alulértékeltnek vélelmezik, nem igazolja az ettől eltérő értelmezést.
- 59 E szabályok ugyanis különböznek az adópótlékre vonatkozó szabályoktól, mivel nem arra irányulnak, hogy szankcionálják az adónyilvántartás-vezetési kötelezettség be nem tartását, hanem arra, hogy helyesbítsék az adóalany adóköteles jövedelmeinek összegét.
- 60 Következésképpen az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal sem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló adópótlék.
- 61 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében először is az adóalanyt nyilvántartás-vezetési kötelezettség terheli az olyan személyekkel folytatott határokon átnyúló kereskedelmi ügyletei árának és egyéb kereskedelmi feltételeinek jellegéről és tartalmáról, valamint gazdasági és jogi alapjáról, akikkel olyan – akár tőkén, akár egyéb kapcsolaton alapuló – kölcsönös függőségi viszonyban áll, amely lehetővé teszi az adóalanynak vagy e személyeknek, hogy a másakra irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak, és amely szabályozás másodszor e kötelezettség megsértése esetén nemcsak azt írja elő, hogy az érintett tagállamban az adóalany adóköteles jövedelméről megdönthető módon vélelmezik, hogy magasabb, mint a bevallott jövedelem, és az adóhatóság az adóalany kárára becslést készíthet, hanem a kiszámított jövedelem többletösszege legalább 5%-ának és legfeljebb 10%-ának megfelelő összegű pótdíj kiszabását is, amelynek minimális összege 5000 euró, kivéve, ha e kötelezettség elmulasztása kimenthető vagy az elkövetett hiba csekély súlyú.

## A költségekről

- 62 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

**Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében először is az adóalanyt nyilvántartás-vezetési kötelezettség terheli az olyan személyekkel folytatott határokon átnyúló kereskedelmi ügyletei árának és egyéb kereskedelmi feltételeinek jellegéről és tartalmáról, valamint gazdasági és jogi alapjáról, akikkel olyan – akár tőkén, akár egyéb kapcsolaton alapuló – kölcsönös függőségi viszonyban áll, amely lehetővé teszi az adóalanyok vagy e személyeknek, hogy a másokra irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak, és amely szabályozás másodszor e kötelezettség megsértése esetén nemcsak azt írja elő, hogy az érintett tagállamban az adóalany adóköteles jövedelméről megdönthető módon vélelmezik, hogy magasabb, mint a bevallott jövedelem, és az adóhatóság az adóalany kárára becslést készíthet, hanem a kiszámított jövedelem többletösszege legalább 5%-ának és legfeljebb 10%-ának megfelelő összegű pótdíj kiszabását is, amelynek minimális összege 5000 euró, kivéve, ha e kötelezettség elmulasztása kimenthető vagy az elkövetett hiba csekély súlyú.**

Aláírások