



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2022. október 6.*ⁱ

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Letelepedés szabadsága – Társaságok jövedelemadója – A fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás – Az adóköteles jövedelem vélelmezett minimális jövedelem alapján történő meghatározása – A nemzeti szabályozott piacokon jegyzett társaságok és szervezetek kizárása ezen adójogi szabályozás hatálya alól”

A C-433/21. és C-434/21. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Corte suprema di cassazione (semmitűszék, Olaszország) a Bírósághoz 2021. július 16-án érkezett 2021. július 8-i határozataival terjesztett elő

az **Agenzia delle Entrate**

és

a **Contship Italia SpA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Jääskinen tanácselnök (előadó), M. Safjan és N. Piçarra bírák,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Contship Italia SpA képviseletében F. d’Ayala Valva avvocato,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. De Bellis, D. G. Pintus és F. Urbani Neri avvocati dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és P. Rossi, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: olasz.

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 kérelmek az EUMSZ 18. cikknek a letelepedés szabadsága EUMSZ 49. cikkben rögzített elvével összefüggésben történő értelmezésére vonatkoznak.
- 2 E kérelmeket két, a Contship Italia SpA (a továbbiakban: Contship) mint a Borgo Supermercato Srl átvevő társasága és jogutódja, valamint az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) között az adóelkerülés megelőzésére irányuló szabályozásnak a fedőtársaságok tekintetében történő alkalmazása tárgyában folyamatban lévő olyan jogvita keretében terjesztették elő, amelyek tényállása az érintett adóévek – nevezetesen a C-433/21. sz. ügyben a 2005. adóév, a C-434/21. sz. ügyben pedig a 2004. adóév – kivételével azonos.

Jogi háttér

- 3 Az 1994. december 22-i legge n. 724 – Misura di razionalizzazione della finanza pubblicának (az államháztartásra vonatkozó racionalizálási intézkedésekről szóló, 724. sz. törvény; a GURI 2014. december 30-i 304. számának 174. sz. rendes melléklete; a továbbiakban: 724/1994 törvény) az alapjogvitákra alkalmazandó változata 30. cikke (1) bekezdése előírta:

„Azon részvénytársaságokat, betéti részvénytársaságokat, korlátolt felelősségű, közkereseti és betéti társaságokat, valamint bármely olyan külföldi illetőségű társaságot és szervezetet, amelynek állandó telephelye az állam területén található, ellenkező bizonyításig fedőtársaságnak kell tekinteni, ha a bevételek, a készletek növekedése és a jövedelmek teljes összege – a rendkívüli bevételek kivételével – az eredménykimutatás – amennyiben az kötelező – alapján adott esetben alacsonyabb a következők alkalmazásával meghatározott összegeknél: a) 1% az 1986. december 22-i decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (a jövedelemadóra vonatkozó egységes szöveg elfogadásáról szóló 917. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1986. december 31-i 302. számának rendes melléklete) 53. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott eszközök értéke tekintetében, akkor is, ha azok pénzügyi eszközök, a hitelek összegével növelve; b) 4% az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó létrehozásáról és szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. számának rendes melléklete) módosított változata 8bis. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott ingatlanokból és eszközökből álló eszközök tekintetében, a lízingelteteket is beleértve; c) 15% más eszközök tekintetében, a lízingelteteket is beleértve.

[...]

A fenti rendelkezések nem alkalmazhatók: [...]

5) azokra a társaságokra és szervezetekre, amelyek értékpapírjaival a szabályozott olasz piacon kereskednek; [...]

- 4 A 2006. december 27-i legge n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007) (az állam éves és többéves költségvetésének kialakításáról szóló 296. sz. törvény [2007. évi költségvetési törvény]; a GURI 2006. december 27-i 299. számának 244. sz. rendes melléklete) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: 296/2006 törvény) 1. cikkének (109) bekezdése a 2006. július 4-én folyamatban lévő adóévtől kezdődő hatállyal a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt kizárás hatályát kiterjesztette „azokra a társaságokra és szervezetekre is, amelyek olyan társaságok és szervezetek felett gyakorolnak ellenőrzést, amelyek értékpapírjaival az olasz vagy külföldi szabályozott piacokon kereskednek, valamint e tőzsdén jegyzett társaságokra és szervezetekre és az általuk akár közvetve ellenőrzött társaságokra”.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 5 A Borgo Supermercati 100%-ban a németországi tőzsdén jegyzett Eurokai KGaA tulajdonában lévő, olasz jog szerinti korlátolt felelősségű társaság volt. A 2004. és 2005. adóév során a Borgo Supermercati „egyszerű holdingtársaság” volt, amely tevékenysége kizárólag a Mika Srl tőkéjében való részesedésének kezelésében állt, amelynek egyedüli részvényese volt.
- 6 A 2004. és a 2005. adóévre vonatkozó két adómegállapító határozatában az adóhatóság a 724/1994 törvény 30. cikke alapján úgy ítélte meg, hogy a Borgo Supermercati megfelel azon kritériumoknak, amelyek alapján fedőtársaságnak lehet minősíteni, és e cikknek megfelelően meghatározta az adóköteles jövedelmet e társaság társasági adója (IRES) tekintetében, és azt kizárólag az e társaság által birtokolt egyetlen eszköz, nevezetesen a Mika tőkéjében fennálló 100%-os részesedésének értékéből kiindulva állapította meg.
- 7 A Borgo Supermercati két keresetet nyújtott be a Commissione tributaria provinciale di Genovához (genovai megyei adóügyi bíróság, Olaszország), amely mindkét keresetet teljes egészében elutasította.
- 8 A Borgo Supermercati két fellebbezést nyújtott be az elutasító határozatokkal szemben a Commissione tributaria regionale della Liguriahoz (Liguria tartomány adóügyi bírósága, Olaszország), amely részben helyt adott e két fellebbezésnek.
- 9 A Commissione tributaria regionale della Liguria (Liguria tartomány adóügyi bírósága) úgy ítélte meg, hogy az a tény, hogy az érintett adóévben a Borgo Supermercati a németországi tőzsdén jegyzett társaság tulajdonában állt, lehetővé tette, hogy kiterjesszék e társaságra a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt, a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazására vonatkozó kizárási okot, amelynek hatálya az alapügy tényállásának megvalósulása idején az olasz szabályozott piacon közvetlenül jegyzett társaságokra vonatkozott. E kiterjesztő értelmezést azon elv alapján kellett alkalmazni, amely szerint a tőzsdén való bejegyzettség tényére vonatkozó kizárási okot a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megfelelően észszerű és célszerű értelmezni még akkor is, ha a jogalkotó a 724/94 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontja hatályának ilyen kiterjesztését csak a 296/2006 törvény által bevezetett módosítást követően írta elő.
- 10 Az adóhatóság és a Contship, amelybe időközben beolvadt a Borgo Supermercati, egyaránt felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Commissione tributaria regionale della Liguria (Liguria tartomány adóügyi bírósága) határozataival szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Corte suprema di cassazionehoz (semmitűszék, Olaszország).

- 11 Felülvizsgálat iránti kérelmének alátámasztására a Contship lényegében arra hivatkozik, hogy a német jog szerinti, a Borgo Supermercati részvényeinek 100%-át birtokló társaságot a szabályozás összességével koherens értelmezés alapján a 724/2004. sz. törvénynek időbeli hatálya okán az alapügy tényállására alkalmazandó változata 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában említett olyan „társaságokkal és szervezetekkel” kellett volna egyenértékűnek tekinteni, „amelyek értékpapírjaival a szabályozott olasz piacokon kereskednek”, következésképpen e német jog szerinti társaság leányvállalatát a törvény erejénél fogva ki kellett volna vonni a fedőtársaságokra vonatkozó, adóelkerülés elleni adójogi szabályozás alkalmazása alól. A Contship szerint ugyanis a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának a 296/2006 törvényt megelőző változata olyan értelmezése, amely nem a fent leírt megközelítést követi, az ellenőrző szervezet letelepedési helyén alapuló hátrányos megkülönböztetéshez vezet, és sérti az Európai Unión belüli letelepedés szabadságát, valamint a gazdasági és kereskedelmi kezdeményezés szabadságát.
- 12 A Contship véleménye szerint értelmezését alátámasztja a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjába a 296/2006 törvény által bevezetett módosítás, amely bizonyos módon összhangba hozta az érintett nemzeti szabályozást az uniós jogrend alapelveivel.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság előzetesen megjegyzi, hogy a 724/1994 törvény 30. cikkében előírt, a fedőcégekre vonatkozó, az adókikerülés elleni adójogi szabályozásnak az a célja, hogy elrettentsen attól, hogy meghatározott jogi formát vegyenek igénybe olyan célokra, amelyek eltérnek a társas gazdasági szervezetek szokásos dinamikáját mozgóató célaktól. E bíróság előadja, hogy ez az adójogi szabályozás kizárólag a nyereségérdekelt gazdasági társaságokra alkalmazandó, ideértve a külföldi társaságok állandó telephelyeit és az úgynevezett „offshore” társaságokat is.
- 14 Az említett bíróság kifejti, hogy a hivatkozott adójogi szabályozás alá tartozó társaságok azonosítása az úgynevezett „működési” teszt alkalmazásával történik, amely az e társaságok tulajdonában álló eszközök termelékenységének a törvény által meghatározott minimális jövedelemforrásokhoz viszonyított értékelésén alapul. Ennek megfelelően, ha egy társaság az érintett adóévben az e minimális jövedelmi paraméterek alkalmazásából eredő összegnél alacsonyabb jövedelmet vall be, vélelmezhető, hogy e társaság nem működik, és ez az adóköteles jövedelem törvényben vélelmezett minimális jövedelem alapján történő meghatározásához vezet.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság előadja továbbá, hogy a 724/1994 törvény 30. cikke az ugyanezen adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizáró okokat is tartalmaz. E kizárási okok között szerepel a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt azon ok, amely az alapügy tényállására időbeli hatályánál fogva alkalmazandó változatában előírta, hogy a fedőtársaságokra vonatkozó, adókikerülés elleni adójogi szabályozás nem alkalmazandó „azokra a társaságokra és szervezetekre, amelyek értékpapírjaival a szabályozott olasz piacokon kereskednek”.
- 16 E bíróság hangsúlyozza, hogy a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának hatályát a 296/2006 törvény a 2006. július 4-én folyamatban lévő adóévtől kezdődően kiterjesztette „azokra a társaságokra és szervezetekre is, amelyek olyan társaságok és szervezetek felett gyakorolnak ellenőrzést, amelyek értékpapírjaival az olasz vagy külföldi szabályozott piacokon kereskednek, valamint e tőzsdén jegyzett társaságokra és szervezetekre és az általuk akár közvetve ellenőrzött társaságokra”. A Corte suprema di cassazione (semmitőszék) mindazonáltal úgy ítéli meg, hogy e módosítás időbeli hatálya miatt nem alkalmazható az alapügy tényállására, és hogy a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának e módosítást megelőző szövege nem tette lehetővé olyan értelmezés elfogadását, amely szerint a kizárási ok hatályának az Olaszországban vagy külföldön jegyzett társaságok leányvállalataira történő kiterjesztése már e tényállás megvalósulása idején alkalmazható lett volna.

- 17 Ennek keretében a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának az alapügy tényállására alkalmazandó változata összeegyeztethető-e a hátrányos megkülönböztetés tilalmának az EUMSZ 18. cikkben rögzített elvével, a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkben kimondott elvével összefüggésben értelmezve.
- 18 E bíróság szerint ugyanis egyrészt a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontja szigorú értelemben vett hátrányos megkülönböztetéshez vezethet az olasz szabályozott piacokon kereskedés tárgyát képező értékpapírokat kibocsátó társaságok és a külföldi piacokon jegyzett társaságok között. Másrészt az érintett kizárási ok kiterjesztésének hiánya, amely potenciálisan adóelőnyt jelenthet az olasz és külföldi szabályozott piacokon jegyzett anyavállalatok számára, korlátozhatja a letelepedés szabadságát, és ebből eredően visszatartó hatást kelthet azon társaságok tekintetében amelyek annak ellenére, hogy nem belföldi illetőségűek, és nem rendelkeznek telephellyel, Olaszországban kívánnak élni másodlagos letelepedési jogukkal az ezen országban illetőséggel rendelkező társaságokat ellenőrizve.
- 19 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmitőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából mind a C-433/21. sz., mind pedig a C-434/21 ügyben a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EUMSZ 18. cikkel (korábbi EK 12. cikk) és az EUMSZ 49. cikkel (korábbi EK 43. cikk) a [724/1994 törvény] 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának időbeli hatálya miatt alkalmazandó, a 2006. december 27-i 296. sz. törvénnyel bevezetett módosításokat megelőző változatához hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a nem működő társaságokra vonatkozó, az adóelkerülés megelőzésére irányuló adójogi szabályozás hatálya alól – amely szabályozás a bevételek és jövedelmek meghatározott vállalati eszközök értékéhez viszonyított minimumértékek megállapításán alapul, amelyeket, ha nem érnek el, az azt jelzi, hogy a vállalkozás nem működik, és az adóköteles jövedelem vélelem alapján történő meghatározását vonja maga után – csak azon társaságokat és intézményeket zárja ki, amelyek értékpapíraival az olasz szabályozott piacokon kereskednek, azokat a társaságokat és szervezeteket pedig nem, amelyek értékpapíraival a külföldi szabályozott piacokon kereskednek, és azokat a társaságokat sem, amelyek ellenőrzést gyakorolnak, vagy amelyek felett – akár közvetve – ugyanezen, tőzsdén jegyzett társaságok és szervezetek gyakorolnak ellenőrzést?”

- 20 2021. szeptember 3-i határozatával a Bíróság elnöke az eljárás írásbeli és szóbeli szakaszának lefolytatása, valamint a Bíróság határozatának meghozatala céljából egyesítette a jelen ügyeket.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságáról

- 21 Az olasz kormány azt állítja, hogy az egyes egyesített ügyek mindegyikében előterjesztett kérdések hipotetikus jellege miatt az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatatlanok.
- 22 E kormány arra hivatkozik, hogy a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt, fedőtársaságokra vonatkozó, az adóelkerülés elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizáró ok az alapügy tényállásának megvalósulása idején csak azokra a társaságokra és szervezetekre vonatkozott, amelyek értékpapíraival az olasz szabályozott piacokon kereskedtek, következésképpen, mivel a Contship sem az olasz piacon, sem pedig a külföldi piacon soha nem bocsátott ki értékpapírt, nem hivatkozhat arra, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás vele szemben hátrányosan megkülönböztetőnek minősül.

- 23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy kizárólag az alapügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, ha a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (1990. október 18-i Dzodzi ítélet, C-297/88 és C-197/89, EU:C:1990:360, 34. és 35. pont; 2018. november 13-i Levola Hengelo ítélet, C-310/17, EU:C:2018:899, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. április 28-i Caruter ítélet, C-642/20, EU:C:2022:308, 28. pont).
- 24 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az uniós jogra vonatkozó kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéséről való határozathozatalt, ha valamely uniós jogi szabály kért értelmezése vagy érvényességének kért értékelése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2006. december 5-i Cipolla és társai ítélet, C-94/04 és C-202/04, EU:C:2006:758, 25. pont; 2018. november 13-i Levola Hengelo ítélet, C-310/17, EU:C:2018:899, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. április 28-i Caruter ítélet, C-642/20, EU:C:2022:308, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból az tűnik ki, hogy bár a Contship soha nem bocsátott ki értékpapírokat sem az olasz piacon, sem a külföldi piacon, a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt kizáró ok hátrányosan megkülönböztető jellege az azon társaságok leányvállalatai közötti eltérő bánásmódból eredhet, amelyek részvényeivel az olasz szabályozott olasz piacokon kereskednek, és az azon társaságok leányvállalatai között, amelyek részvényeivel külföldi szabályozott piacokon kereskednek.
- 26 Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás visszatartó hatással jár-e a külföldi szabályozott piacokon jegyzett azon társaságok tekintetében, amelyek bár nem rendelkeznek állandó telephellyel, mégis másodlagos letelepedési szabadságukat kívánják gyakorolni Olaszországban, az ezen országban illetőséggel rendelkező társaságokat ellenőrizve.
- 27 Ily módon nem tűnik nyilvánvalónak, hogy az uniós jog kért értelmezése semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával.
- 28 A fentiekből az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatók.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 29 Előljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EUMSZ 18. cikk csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EUM-Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt. Márpedig a letelepedési jog területén az EUMSZ 49. cikk érvényesíti a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (1996. február 29-i Skanavi és Chryssanthakopoulos ítélet,

C-193/94, EU:C:1996:70, 20. és 21. pont; 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet, C-385/12, EU:C:2014:47, 25. pont; 2021. október 22-i O és társai végzés, C-691/20, nem tették közzé, EU:C:2021:895, 20. és 21. pont).

- 30 Mivel tehát az alapügyek ténybeli körülményei egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság által ellenőrzött olasz társaságot érintenek, az EUMSZ 49. cikk az a rendelkezés, amely releváns az érintett nemzeti szabályozás uniós joggal való összeegyeztethetőségének értékelése tekintetében (lásd analógia útján: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 91. pont; 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 52. pont).
- 31 Következésképpen nem az EUMSZ 18. cikket, hanem kizárólag az EUMSZ 49. cikket kell értelmezni.

A letelepedési szabadságról

- 32 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkben biztosított letelepedési szabadsággal a 724/1994 törvénynek az alapügy tényállására alkalmazandó változata 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjához hasonló olyan szabályozás, amely a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárása okának kedvezményét kizárólag azokra a társaságokra korlátozza, amelyek értékpapírjaival a nemzeti szabályozott piacokon kereskednek, ily módon kizárva e kizárási ok alkalmazási köréből azon más, belföldi vagy külföldi társaságokat, amelyek értékpapírjaival nem kereskednek a nemzeti szabályozott piacokon, de amelyeket külföldi szabályozott piacokon jegyzett társaságok és szervezetek ellenőriznek.
- 33 Először is arra kell emlékeztetni, hogy az EUMSZ 49. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. E szabadság 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 az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 1999. szeptember 21-i Saint-Gobain ZN ítélet, C-307/97, EU:C:1999:438, 35. pont; 2021. január 20-i Lexel ítélet, C-484/19, EU:C:2021:34, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 A letelepedés szabadságának célja az, hogy a letelepedés tagállamában más tagállamok állampolgárai és az EUMSZ 54. cikkben említett társaságok számára biztosítsa a nemzeti bánásmódot, és a társaságokat illetően megtilt minden, székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetést (2006. december 12-i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet, C-374/04, EU:C:2006:773, 43. pont; 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 E tekintetben nemcsak a társaságok székhelye alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetés tiltott, hanem az ilyen megkülönböztetés olyan rejtett formái is, amelyek egyéb elhatárolási szempontok alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek (2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet, C-385/12, EU:C:2014:47, 30. pont; 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 62. pont; 2021. február 25-i Novo Banco ítélet, C-712/19, EU:C:2021:137, 31. pont).

- 36 Ilyen tilalom hatálya alá tartozhat az a nemzeti szabályozás, amely az adóköteles jövedelem meghatározása tekintetében megkülönböztetést alkalmaz az érintett értékpapírok kereskedési helye szerint.
- 37 Mindazonáltal a jelen ügyben azonban a 724/1994 törvénynek az alapügy tényállására időbeli hatályánál fogva alkalmazandó változata 30. cikke (1) bekezdése 5. pontja értelmében a fedőtársaságok adóelkerülése elleni szabályozás alóli kizárás okának kedvezményéből kizárólag azok a társaságok és szervezetek részesülnek, „amelyek értékpapírjaival a szabályozott olasz piacokon kereskednek”.
- 38 Következésképpen e rendelkezés hatályára tekintettel meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásból nem következik semmiféle, egy Németországban jegyzett anyavállalat tulajdonában lévő olyan társaság, mint a Contship és egy Olaszországban jegyzett anyavállalat tulajdonában lévő társaság közötti eltérő bánásmód. Mivel ugyanis e szabályozás a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt, az adóelkerülés elleni adórendszer alkalmazása alóli kizárási ok kedvezményét csak az olasz szabályozott piacon jegyzett társaságok számára biztosítja, nincs jelentősége annak a ténynek, hogy egy társaság egy Olaszországban vagy egy külföldön jegyzett anyavállalat leányvállalata.
- 39 Ezzel szemben a Bíróság rendelkezésére álló információkból kitűnik, hogy a Contship soha nem bocsátott ki értékpapírt az olasz szabályozott piacon, és ezért nem részesült a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt, a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárási ok kedvezményében, minden más, tőzsdén nem jegyzett olasz társasághoz hasonlóan. Következésképpen, ha a Contship nem egy Németországban, hanem egy Olaszországban jegyzett társaság ellenőrzése alatt állt volna, akkor sem hivatkozhatott volna az e rendelkezésben előírt kizárási okra.
- 40 E körülményekre figyelemmel semmiféle, egy külföldi piacon jegyzett anyavállalat és egy, az olasz piacon jegyzett anyavállalat tulajdonában álló társaság közötti eltérő bánásmód nem következhet a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdése 5. pontjának alkalmazásából.
- 41 Másodsorban, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes valamennyi nemzeti intézkedés, amely – legyen bár állampolgársági alapon történő hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye az EUM-Szerződés által biztosított letelepedési szabadságnak az Unió polgárai általi gyakorlását, és hogy az ilyen korlátozó hatások különösen akkor jelentkeznék, ha egy nemzeti szabályozás visszatarthatja a vállalkozást attól, hogy más tagállamokban alárendelt egységeket – például állandó telephelyet – hozzon létre, és tevékenységét ezeken keresztül gyakorolja (2020. szeptember 3-i Vivendi ítélet, C-719/18, EU:C:2020:627, 51. pont; 2021. október 22-i, O és társai végzés, C-691/20, nem tették közzé, EU:C:2021:895, 23. pont).
- 42 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a tagállamok adójogi autonómiája elvének értelmében, uniós szinten elfogadott harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok feladata, hogy meghatározzák a feltételezett fedőtársaságokra alkalmazandó adójogi szabályozást. Mindazonáltal ezt a hatáskört az uniós jog, és különösen az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései tiszteletben tartásával kell gyakorolni. (lásd analógia útján: 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 37. és 38. pont; 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 43 A jelen ügyben azonban az alapügyben szóban forgó szabályozásból az következik, hogy amennyiben az anyavállalatot az olasz szabályozott piacon jegyzik, leányvállalata nem részesülhet a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt, a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárási ok kedvezményéből, ha e leányvállalat maga nem jegyzett.
- 44 Ebből következik, hogy semmilyen, a leányvállalatokat érintő előnyös adójogi bánásmód nem függ attól a feltételtől, hogy az anyavállalatokat a belföldi tőzsdei piacon jegyezzék.
- 45 Ennek megfelelően, mivel az alapügyben szóban forgó szabályozás nem részesíti előnyben a nemzeti szabályozott piacon jegyzett anyavállalatok tulajdonában álló azon társaságokat, amelyek a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárási ok kedvezményében kívánnak részesülni, e szabályozásból semmilyen elrettentő hatás nem következhet a külföldi piacokon jegyzett anyavállalatokra nézve.
- 46 Egyébiránt az Európai Bizottsághoz hasonlóan rá kell mutatni arra, hogy a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt kizárási ok csak azokra a feltételezett fedőcégekre vonatkozott, amelyek értékpapírjaival olasz szabályozott piacokon kereskedtek, és így kizárta a külföldi piacokon jegyzett fedőtársaságokat, az Olasz Köztársaságtól eltérő tagállamok piacait is ideértve. Mindazonáltal ez utóbbi helyzet nem egyezik meg az alapügyek körülményeiből fakadó helyzettel, és így a Bíróság azon kérdésére adott válasza, miszerint az ilyen különbségtételek hátrányos megkülönböztetésnek kell-e tekinteni a letelepedés szabadsága tekintetében, túlmenne az előterjesztett kérdéseken, és nem lenne hasznos a kérdést előterjesztő bíróság számára az alapjogviták megoldásának meghatározása tekintetében.
- 47 Következésképpen a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli, a 724/1994 törvény 30. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában előírt kizárás oka személyi hatályának korlátozása nem alkalmas arra, hogy akadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye egy külföldi szabályozott piacon jegyzett anyavállalat Olaszország területén történő letelepedését.
- 48 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárása okát azokra a társaságokra korlátozza, amelyek értékpapírjaival a nemzeti szabályozott piacokon kereskednek, ily módon kizárva e kizárási ok alkalmazási köréből azon más, belföldi vagy külföldi társaságokat, amelyek értékpapírjaival nem kereskednek a nemzeti szabályozott piacokon, de amelyeket külföldi szabályozott piacokon jegyzett társaságok és szervezetek ellenőriznek.

A költségekről

- 49 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a fedőtársaságok adóelkerülése elleni adójogi szabályozás alkalmazása alóli kizárása okát azokra a társaságokra korlátozza, amelyek értékpapírjaival a nemzeti szabályozott piacokon kereskednek, ily módon kizárva e kizárási ok alkalmazási köréből azon más, belföldi vagy külföldi társaságokat, amelyek értékpapírjaival nem kereskednek a nemzeti szabályozott piacokon, de amelyeket külföldi szabályozott piacokon jegyzett társaságok és szervezetek ellenőriznek.

Aláírások

ⁱ — A jelen szöveg tárgyszavakat tartalmazó részében az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.