



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. december 20.*

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése – 5. cikk – Anyavállalat – Holding – A valamely külföldi illetőségű holding anyavállalatnak felosztott nyereséget terhelő forrásadó – Adómentesség – Adócsalás, adókikerülés és adóvisszaélés – Vélelem”

A C-504/16. és C-613/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. szeptember 23-án és november 28-án érkezett, 2016. július 8-i és augusztus 31-i határozataival terjesztett elő

a **Deister Holding AG**, korábban Traxx Investments NV (C-504/16),

a **Juhler Holding A/S** (C-613/16)

és

a **Bundeszentralamt für Steuern** között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund (előadó) tanácselnök, J.-C. Bonichot és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Deister Holding AG képviseletében J. Schönfeld és C. Süß Rechtsanwälte,
- a Juhler Holding A/S képviseletében A. Stange Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletben D. Colas, E. de Moustier és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

- a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius és L. Swedenborg, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 49. cikk, valamint a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 363., 129. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) (a továbbiakban: anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) 1. cikke (2) bekezdésének és 5. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmeket a Deister Holding AG, korábban Traxx Investments NV (a továbbiakban: Traxx) és a Juhler Holding A/S, valamint a Bundeszentralamt für Steuern (központi szövetségi adóhivatal, Németország) között, az előbbiek német leányvállalatai által kapott osztalékoknak a forrásadó alól az utóbbi által történő mentesítésének megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv harmadik és ötödik preambulumbekkezdése kimondja:

„mivel a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözőek, és általában kevésbé előnyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szintű csoportosulását];

[...]

mivel továbbá szükség van az adósemlegesség érdekében arra, hogy a leányvállalat által az anyavállalatával megosztott nyereség mentességet élvezzen a forrásadó alól [...]

- 4 Ezen irányelv 1. cikke előírja:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik,

- valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.

[...]

(2) Ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.”

5 Az említett irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában »egy tagállam társasága«: bármely olyan társaság:

- a) amely a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel;
- b) amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezőnek kell tekinteni az adott államban, és a harmadik állammal kötött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetőségűnek tekinteni;
- c) továbbá a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül:

[...]

- Dániában: selskabsskat,
- a Németországi Szövetségi Köztársaságban: Körperschaftsteuer,

[...]

- Hollandiában: vennootschapsbelasting,

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 3. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tevő társasága alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik;

ugyanezen feltételek alapján anyavállalat egy tagállam olyan társasága is, amely egy ugyanezen tagállamban lévő társaság alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik, és ezt a részesedést az előző társaság más tagállamban elhelyezkedő állandó telephelye birtokolja;

2007. január 1-jétől a részesedés minimális aránya 15%;

2009. január 1-jétől a részesedés minimális aránya 10%;

- b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően, a tagállamok a következő választási lehetőséggel rendelkeznek:

- helyettesítik kétoldalú megállapodással a tőkerészesedés feltételét a szavazati jog birtoklásának feltételével,
- nem alkalmazzák ezen irányelvet olyan tagállam társaságára, amely legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan tagállam társaságára, amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.”

7 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

8 Ezen irányelv „A 2. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett társaságok listája” című melléklete említi:

„a) Az európai részvénytársaság (SE) statútumáról szóló, 2001. október 8-i 2157/2001/EK tanácsi rendelet [(HL 2001. L 294., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 4. kötet, 251. o.)] és az európai részvénytársaság statútumának a munkavállalói részvételre vonatkozó kiegészítéséről szóló, 2001. október 8-i 2001/86/EK tanácsi irányelv [(HL 2001. L 294., 22. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 4. kötet, 272. o.)] alapján alapított társaságok, valamint az európai szövetkezet (SCE) statútumáról szóló, 2003. július 22-i 1435/2003/ EK tanácsi rendelet [(HL 2003. L 207., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 280. o.)] és az európai szövetkezet statútumának a munkavállalói részvétel tekintetében történő kiegészítéséről szóló, 2003. július 22-i 2003/72/EK tanácsi irányelv [(HL 2003. L 207., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 338. o.)] alapján alapított szövetkezetek;

[...]

e) a dán jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »aktieselskab« és »anpartsselskab«. A társaságiadó-törvény alapján adóköteles más társaságok, amennyiben adóköteles jövedelmüket az »aktieselskaber« tekintetében alkalmazandó általános adójogi szabályok alapján számítják ki és adóztatják;

f) a német jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »Aktiengesellschaft«, »Kommanditgesellschaft auf Aktien«, »Gesellschaft mit beschränkter Haftung«, »Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit«, »Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft«, »Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts«, és más, a német jog alapján alapított, a német társasági adó alá tartozó társaságok;

[...]

s) a holland jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«, »Open commanditaire vennootschap«, »Coöperatie«, »onderlinge waarborgmaatschappij«, »Fonds voor gemene rekening«, »vereniging op coöperatieve grondslag«, »vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt«, és más, a holland jog alapján alapított, a holland társasági adó alá tartozó társaságok;

[...]”

A német jog

- 9 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) tényállás megvalósulása idején hatályos változata (a továbbiakban: EStG) előírja a 36. §-ában:

„(1) A jelen szövetségi törvény eltérő rendelkezése hiányában jövedelemadó fizetendő az adózási időszak elteltével.

(2) A jövedelemadóba be kell számítani:

1. az adott adózási időszakra fizetett jövedelemadó-előleg (37. §);
2. az adólevonás útján beszedett jövedelemadó, amennyiben olyan jövedelmet érint, amelyet az adó megállapításához figyelembe vesznek, vagy olyan jövedelmeket, amelyeket a jelen törvény 3. §-ának 40. pontja vagy a Körperschaftsteuergesetz [a társasági adóról szóló törvény] 8b. §-a (1) és (6) bekezdésének második mondata alapján nem vesznek figyelembe a jövedelem számításakor, és amennyiben annak visszatérítését nem kérték vagy nem végezték el. Az adólevonás útján beszedett jövedelemadó nem számítható be, ha a 45a. § (2) vagy (3) bekezdésében említett igazolást nem mutatták be. A társasági adóról szóló törvény 8b. §-a (6) bekezdésének második mondatában érintett esetekben a betudás érdekében elegendő a 45a. § (2) vagy (3) bekezdésében említett, a tőkejövedelem jogosultja számára kiállított igazolás bemutatása.

(3) A (2) bekezdés 2. pontjában említett adóösszegek legközelebbi egész euróra kerekített összegek. A forrásnál kivetett adókat illetően egyetlen forrásadó összegét kell kerekíteni.

(4) Ha az elszámolást követően az adóalanynál adóhiányt állapítanak meg, ez utóbbinak (az adófizetésre kötelezett személynek) ezt haladéktalanul meg kell fizetnie, amennyiben a hiány megfelel a már esedékes adóelőlegnek, de még nem fizették meg; egyéb esetekben ezt az adómegállapítást követő hónapban kell megfizetnie (végleges megfizetés). Ha az elszámolást követően az adóalany javára többletet állapítanak meg, e többletet az adómegállapítási határozat közlését követően folyósítják az adóalany számára. [...]”

- 10 Az EStG 43. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében:

„A belföldi és a 6. pontban, a 7. pont a) alpontjában és a 8–12. pontban, valamint a második mondatban említett esetekben a külföldi tőkejövedelem adólevonás útján adóztatandó:

1. a 20. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett tőkejövedelmek. E pont értelemszerűen alkalmazandó a 20. § (2) bekezdése első mondata 2. pontja a) alpontjának és 2. pontja második mondatának értelmében vett tőkejövedelmekre;

[...]”

- 11 Az EStG 43b. §-ának (1) bekezdése szerint a tőkejövedelem-adót az adóalany kérelmére nem vetik ki az EStG 20. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja értelmében vett azon tőkejövedelmekre, amelyeket a belföldön sem székhellyel, sem ügyvezetési központtal nem rendelkező anyavállalat kap, és valamely leányvállalat felosztott nyereségből ered.
- 12 Az EStG 43b. §-a (2) bekezdésének első albekezdése szerint ezen 43b. § (1) bekezdése szerint „anyavállalat” olyan társaság, amely tekintetében teljesülnek a jelen törvény 2. mellékletében említett feltételek, és amely a [2006/98] irányelvvel módosított [90/435] irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a tőkejövedelem-adó keletkezésének időpontjában az EStG 44. §-a (1) bekezdésének második mondata szerint igazolhatóan legalább 15%-ban közvetlen részesedéssel rendelkezik a leányvállalat tőkéjében.

13 Az EStG 43b. §-a (2) bekezdésének negyedik albekezdése előírja, hogy egyébiránt bizonyítandó, hogy a részesedése tizenkét hónapig megszakítás nélkül fennállt.

14 Az EStG 50d. §-ának (3) bekezdése előírja:

„A külföldi társaság nem jogosult az (1) vagy (2) bekezdés alapján teljes vagy részleges mentességre, amennyiben olyan személyek rendelkeznek benne részesedéssel, akik nem lennének jogosultak visszatérítésre vagy mentességre, ha közvetlenül jutnának a jövedelemhez, és

1. a külföldi társaság közbeiktatásának nincs gazdasági vagy egyéb alapos indoka, vagy
2. a külföldi társaság az érintett gazdasági évben teljes bruttó jövedelmének legfeljebb 10%-át szerzi önálló gazdasági tevékenységből, vagy
3. a külföldi társaság nem vesz részt az általános gazdasági forgalomban az üzleti céljának megfelelő üzleti tevékenységgel.

Kizárólag a külföldi társaság viszonyai veendőek figyelembe; figyelmen kívül kell hagyni a külföldi társasághoz közel álló vállalkozások (Außensteuergesetz [a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény] 1. §-ának (2) bekezdése) szervezeti, gazdasági vagy egyéb lényeges jellemzőit. Nem kerül sor önálló gazdasági tevékenység végzésére, ha a külföldi társaság gazdasági eszközök kezeléséből szerzi bruttó jövedelmét, vagy harmadik személyeket bíz meg alapvető gazdasági tevékenységeinek ellátásával. [...]”

15 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény) 42. §-a kimondja:

„(1) Az adótörvény nem kerülhető meg a jogi formákkal való visszaélés útján. Amennyiben teljesülnek az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló adórendelkezésekben meghatározott feltételek, az említett rendelkezés állapítja meg annak jogkövetkezményeit. Egyéb esetekben, amennyiben megállapításra kerül a (2) bekezdés szerinti visszaélés, az adó ugyanolyan feltételek mellett esedékes, mint a gazdasági ügyleteknek megfelelő jogi háttér esetében.

(2) Bizonyított a visszaélés, amennyiben olyan nem megfelelő jogi háttér került kiválasztásra, amely az adóalanynak vagy valamely harmadik személynek a törvényben nem előírt adókedvezményt biztosít a megfelelő jogi háttér következményeihez viszonyítva. Ez a szabály nem alkalmazandó, amennyiben az adóalany bizonyítja a jogi háttér megválasztásának nem adójogi okait, amelyeket átfogó helyzetére tekintettel figyelembe kell venni.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 A C-504/16. sz. ügyre vonatkozó előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Deister Holding egyetemes jogutódja a Traxx, amelynek székhelye Hollandiában található. Az utóbbi társaság a tevékenysége keretében elsősorban a különböző államokban székhellyel rendelkező társaságokban rendelkezett részesedéssel, és biztosította azok finanszírozását, többek között kölcsönöket nyújtott az érintett cégcsoport társaságainak.

17 2005 óta a Traxx a német jog szerinti Deister elektronik GmbH törzstőkéjében legalább 26,5%-os részesedéssel rendelkezett. 2007 márciusától a Traxx Hollandiában bérelt irodával rendelkezett, és 2007-ben és 2008-ban két alkalmazottja volt. A Traxx kizárólagos részvényese, A. Stobbe, Németországban rendelkezett lakóhellyel.

- 18 2007. november 19-én a Deister elektronik osztalékot fizetett a Traxx részére, amelyből az előbbi társaság tőkejövedelem-adót és szolidaritási pótlékot vont le, amely összegeket megfizette az adóhatóságnak. 2008. május 16-án a Traxx kérte ezen osztalékfizetés ezen adó és pótlék alól történő mentesítését.
- 19 Mivel e hatóság e kérelmet elutasító és az e határozattal szemben benyújtott panaszt elutasító határozatot hozott, a Deister Holding – a Traxx jogutódjaként – keresetet indított e határozatokkal szemben a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) előtt, az alapügyben szereplő jogszabály letelepedés szabadságával és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeférhetetlenségére hivatkozva.
- 20 A C-613/16. sz. ügyre vonatkozó előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Juhler Holding egy dániai székhelyű holdingtársaság. E holdingban a ciprusi jog szerint működő Juhler Services Limited 100%-os tőkerészesedéssel rendelkezik. Az utóbbi társaság egyetlen részvényese egy Szingapúrban letelepedett természetes személy.
- 21 A Juhler Holding több mint 25 leányvállalatban rendelkezik részesedéssel, amelyek közül egyeseknek szintén Dániában található a székhelyük, ahol e társaság is letelepedett. Az érintett csoport által e tagállamban nyújtott szolgáltatások egyharmada munkaerő rendelkezésre bocsátására irányul. 2003 óta a Juhler Holding 100%-os tőkerészesedéssel rendelkezik a Németországban letelepedett temp-team Personal GmbH-ban.
- 22 Ezen előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik továbbá, hogy a Juhler Holding többek között ingatlanvagyonnal rendelkezik, hogy e társaság végzi a csoport pénzügyi ellenőrzését az utóbbi kamatterheinek optimalizálása érdekében, hogy felügyeli és ellenőrzi a különböző leányvállalatai eredményeit, és hogy telefonvonallal és elektronikus levélcímmel rendelkezik. E csoport internetes oldalán a kapcsolatok között szerepel. Ezzel szemben e társaság nem rendelkezik saját irodával. Szükség esetén az említett csoport helyiségeit, felszereléseit és munkaerejét veszi igénybe. Végül a Juhler Holding igazgatója tagja az ugyanezen csoport különböző társaságai igazgatóságának.
- 23 2011 során a Juhler Holding osztalékban részesült a temp-team Personaltól. Mivel ezen osztalékokat forrásadó, valamint szolidaritási pótlék terhelte, az előbbi társaság kérte azok visszatérítését. Mivel az adóhatóság e kérelmet elutasító és az e határozattal szemben benyújtott panaszt elutasító határozatot hozott, a Juhler Holding keresetet indított e határozatokkal szemben a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) előtt, az alapügyben szereplő jogszabálynak a letelepedés szabadságával és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeférhetetlenségére hivatkozva.
- 24 A két alapügyben alkalmazandó jogszabályt illetően a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy először is az adóhatóság véleményével ellentétben az EStG 50d. §-a (3) bekezdésének a 2006. december 13-i Jahressteuergesetz 2007-ből (2007. évi adótörvény; BGBl. 2006 I, 2878. o.) eredő változata alkalmazandó. Egyébiránt e cikk uniós joggal való összeegyeztethetlensége esetében az adózás rendjéről szóló törvénynek a belföldi helyzetekben történő csalás elleni küzdelemről szóló 42. §-a ellenére vissza kell téríteni az alapügyben szóban forgó forrásadót.
- 25 Az említett bíróság megállapítja másodszor, hogy a nemzeti jog szerint a német leányvállalat által a valamely külföldi illetőségű anyavállalatának fizetett osztalékok vagy jövedelemadó-mentesek az adóalany kérelmére, vagy forrásadó-kötelesek, amely adó az adóalany kérelmére visszatéríthető.
- 26 Mindazonáltal az EStG 50d. §-ának (3) bekezdése szerint kizárt a mentességhez vagy a visszatérítéshez való jog, ha egyrészt a külföldi illetőségű anyavállalat részvényesei nem lennének jogosultak visszatérítésre vagy mentességre, ha ezen osztalékokban közvetlenül részesülnének, másrészt pedig teljesül az alábbi három feltétel egyike, azaz a külföldi illetőségű anyavállalat közbeiktatásának nincs gazdasági vagy egyéb alapos indoka, vagy a külföldi illetőségű anyavállalat az érintett gazdasági évben teljes bruttó jövedelmének legfeljebb 10%-át szerzi önálló gazdasági tevékenységből (amelyről nincs

szó többek között akkor, ha a külföldi társaság gazdasági eszközök kezeléséből szerzi bruttó jövedelmét), vagy a külföldi illetőségű anyavállalat nem vesz részt az általános gazdasági forgalomban az üzleti céljának megfelelő üzleti tevékenységgel.

- 27 Ugyanezen bíróság pontosítja, hogy annak megállapításakor, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat önálló gazdasági tevékenységet folytat-e, e jogszabály csak a külföldi illetőségű anyavállalat helyzetét veszi figyelembe. Az e társasághoz közelálló vállalkozások szervezeti, gazdasági vagy egyéb lényeges jellemzői figyelmen kívül maradnak. Így nem kerül figyelembevételre a csoport, amelyhez e társaság tartozik, szerkezete és stratégiája. Következésképpen az EStG 50d. §-a (3) bekezdésének hatálya alá tartoznak azok a helyzetek, amelyekben e csoporton belül a részesedések tartósan elkülönülnek valamely külföldi illetőségű holding anyavállalatban, és amely esetben ez az érintett csoport tényleges stratégiájának felel meg.
- 28 Ezzel szemben a kevésbé aktív belföldi holding anyavállalat esetében a tartós közbeiktatás elegendő ahhoz, hogy e társaság jogosult legyen az adó beszámítására vagy visszatérítésére.
- 29 Ráadásul az eszközök tisztán passzív kezelésén kívül valamely lízing-, bérbeadással foglalkozó, befektetési, pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó társaság vagy holdingtársaság a külföldi illetőségű anyavállalat esetében szintén nem tekinthető önálló gazdasági tevékenységet folytatónak az EStG 50d. §-ának (3) bekezdése értelmében.
- 30 Egyébiránt az adómentesség vagy az adóvisszatérítés elutasításához a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint elegendő, ha a külföldi illetőségű anyavállalat teljesíti az EStG 50d. §-ának (3) bekezdésében meghatározott feltételek egyikét. Ebben az esetben a német jogalkotó a megdöntés lehetősége nélkül vélelmezi, hogy visszaélésszerű konstrukcióról van szó.
- 31 E bíróság a nemzeti jogszabály mozgásszabadságokkal és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetőségét vizsgálja. Ezen összefüggésben álláspontja szerint a két alapügy a letelepedés szabadságára vonatkozik, mivel az érintett anyavállalatok a német leányvállalataik döntései felett meghatározó befolyást biztosító részesedéssel rendelkeznek.
- 32 Az említett bíróság megállapítja, hogy az EStG 50d. §-ának (3) bekezdése a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül, és kételkedik abban, hogy azt igazolhatja az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló közérdek, mivel egyrészt e cikk hatálya alá tartozik az a külföldi illetőségű társaság, amely nem teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodás eredménye, másrészt pedig az említett cikk a visszaélés vagy a csalás megdönthetetlen vélelmét állítja fel.
- 33 Ami az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet illeti, a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy eltérés tapasztalható annak 1. cikke (2) bekezdésének különböző nyelvi változatai között, amennyiben e cikk német nyelvű szövege – annak más, mint például a spanyol, az angol, a francia vagy az olasz nyelvi változataival ellentétben – nem tartalmazza a „szükséges” kifejezést. E bíróság szerint ezen eltérés ellenére a csalásnak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti fogalmát mindenesetre az elsődleges uniós jogra tekintettel kell értelmezni.
- 34 E körülmények között a Finanzgericht Köln (kolni pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti adószabály, amely megtagadja egy olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak a felosztott nyereséget terhelő tőkejövedelem-adó alóli mentesítését, amelynek egyedüli részvényese belföldön rendelkezik lakóhellyel [C-504/16 ügy] (olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak, amely a székhelye szerinti államban letelepedett aktív tevékenységet folytató

célcsoporton belül állandó holdingtársaságként elkülönül [C-613/16 ügy]), amennyiben olyan személyek rendelkeznek benne részesedéssel, akik nem lennének jogosultak visszatérítésre vagy mentességre, ha közvetlenül jutnának a jövedelemhez, és

- a külföldi társaság közbeiktatásának nincs gazdasági vagy egyéb alapos indoka, vagy
- a külföldi illetőségű anyavállalat az érintett gazdasági évben teljes bruttó jövedelmének legfeljebb 10%-át szerzi önálló gazdasági tevékenységből (amelyről nincs szó többek között akkor, ha a külföldi társaság gazdasági eszközök kezeléséből szerzi bruttó jövedelmét), vagy
- a külföldi illetőségű anyavállalat nem vesz részt az általános gazdasági forgalomban az üzleti céljának megfelelő üzleti tevékenységgel,

miközben a belföldi illetőségű anyavállalatok számára a fent említett feltételektől függetlenül biztosított a tőkejövedelem-adó alóli mentesség?

- 2) Ellentétes-e a 90/435/EGK irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 5. cikkének (1) bekezdésével az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti adószabály, amely megtagadja egy olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak a felosztott nyereséget terhelő tőkejövedelem-adó alóli mentesítését, amelynek egyedüli részvényese belföldön rendelkezik lakóhellyel [C-504/16 ügy] (olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak, amely a székhelye szerinti államban letelepedett aktív tevékenységet folytató célcsoporton belül állandó holdingtársaságként elkülönül [C-613/16 ügy]), amennyiben olyan személyek rendelkeznek benne részesedéssel, akik nem lennének jogosultak visszatérítésre vagy mentességre, ha közvetlenül jutnának a jövedelemhez, és

- a külföldi társaság közbeiktatásának nincs gazdasági vagy egyéb alapos indoka, vagy
- a külföldi illetőségű anyavállalat az érintett gazdasági évben teljes bruttó jövedelmének legfeljebb 10%-át szerzi önálló gazdasági tevékenységből (amelyről nincs szó többek között akkor, ha a külföldi társaság gazdasági eszközök kezeléséből szerzi bruttó jövedelmét), vagy
- a külföldi illetőségű anyavállalat nem vesz részt az általános gazdasági forgalomban az üzleti céljának megfelelő üzleti tevékenységgel,

miközben a belföldi illetőségű anyavállalatok számára a fent említett feltételektől függetlenül biztosított a tőkejövedelem-adó alóli mentesség?”

- 35 A Bíróság elnöke 2017. április 6-i végzésével elrendelte a C-504/16. és C-613/16. sz. ügy egyesítését a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélet meghozatala céljából.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

- 36 A német kormány úgy érvel, hogy az e két ügyben előterjesztett kérdések, amennyiben az EStG 50d. §-a (3) bekezdésének egészére vonatkoznak, túllépik a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogviták megoldásához szükséges mértéket.
- 37 Ami a C-504/16 ügyet illeti, e kormány megállapítja, hogy kizárólag arra a kérdésre kell választ adni, hogy a letelepedés szabadságával és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdésével ellentétes-e az „olyan nemzeti

adószabály, amely megtagadja egy olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak – a belföldi illetőségűeknek pedig nem – a felosztott nyereséget terhelő tőkejövedelem-adó alóli mentesítését, amelynek egyedüli részvényese belföldön rendelkezik lakóhellyel, azzal az indokkal, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat nem folytat a részesedések egyszerű birtoklásán túlmenő önálló gazdasági tevékenységet, továbbá nem állnak fenn a belföldi részvényese és a belföldi leányvállalat közé történő beiktatását igazoló gazdasági vagy egyéb alapos indokok.”

- 38 A C-613/16 ügyet illetően az említett kormány szerint kizárólag arra a kérdésre kell választ adni, hogy a letelepedés szabadságával és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdésével ellentétes-e az „olyan nemzeti adószabály, amely – a belföldi illetőségű anyavállalatok esetével ellentétben – megtagadja egy olyan külföldi illetőségű anyavállalatnak a felosztott nyereséget terhelő tőkejövedelem-adó alóli mentesítését, amely a székhelye szerinti államban letelepedett aktív tevékenységet folytató cégcsoporton belül állandó holdingtársaságként elkülönül, azzal az indokkal, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat nem folytat a részesedések egyszerű birtoklásán túlmenő önálló gazdasági tevékenységet, egyébiránt pedig sem saját irodával, sem saját munkaerővel nem rendelkezik.”
- 39 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés eszköze, amelynek révén az előbbi az utóbbiak által eldöntendő jogviták megoldásához szükséges támpontokat nyújt az uniós jog értelmezése terén (2016. december 8-i Eurosaneamientos és társai ítélet, C-532/15 és C-538/15, EU:C:2016:932, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Ezen együttműködés keretében kizárólag a jogvitában eljáró, a meghozandó bírósági határozatért felelősséget viselő nemzeti bíróság feladata a jogvita jellegzetességeire tekintettel mind az előzetes döntéshozatal ítélethozatalhoz való szükségességének, mind pedig az általa a Bíróság elé terjesztendő kérdések jelentőségének megítélése. Következésképpen, ha a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (2016. december 8-i Eurosaneamientos és társai ítélet, C-532/15 és C-538/15, EU:C:2016:932, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Ebből következik, hogy a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (2016. december 8-i Eurosaneamientos és társai ítélet, C-532/15 és C-538/15, EU:C:2016:932, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Márpedig meg kell állapítani e tekintetben, hogy a két alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság részletesen elmagyarázta annak indokait, hogy miért tartotta szükségesnek az EStG 50d. §-a (3) bekezdése rendelkezései egészének összeegyeztethetősége kérdésének megválaszolását az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése érdekében. Ennélfogva nem tűnik ki, hogy az előterjesztett kérdések e jogviták megoldása szempontjából nem bírnak jelentőséggel.
- 43 E körülmények között válaszolni kell a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) által előterjesztett kérdésekre.

Az ügy érdeméről

- 44 Együttesen vizsgálándó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy egyrészt az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, amely – amennyiben olyan személyek rendelkeznek a külföldi illetőségű anyavállalatban részesedéssel, akik nem lennének jogosultak forrásadó-visszatérítésre vagy -mentességre, ha közvetlenül jutnának a belföldi leányvállalattól osztalékhoz – az e jogszabályban meghatározott egyik feltétel teljesülése esetén ezen anyavállalat számára megtagadja az osztalékfizetés tőkejövedelem-adó alól történő mentesítését.

Az EUM-Szerződés rendelkezéseinek alkalmazhatóságáról

- 45 Mivel az előterjesztett kérdések mind az az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, mind pedig az EUM-Szerződés rendelkezéseire vonatkoznak, és mivel az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az európai uniós szinten kimerítő harmonizálás tárgyát képező területen tett bármely nemzeti intézkedést a harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni, pontosítani kell, hogy ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése nem valósít meg ilyen harmonizációt (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 15–17. pont).
- 46 Ebből következik, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló jogszabály nemcsak az említett irányelv rendelkezéseire, hanem az elsődleges jog releváns rendelkezéseire tekintettel is értékelhető.

Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdéséről

- 47 Elöljáróban rögzíteni kell, hogy a jelen esetben nem képezi vita tárgyát egyrészt sem az, hogy a két alapügyben érintett társaságok az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartoznak, másrészt sem az, hogy a Deister elektronik által a Traxx részére felosztott nyereség, valamint a temp-team Personal által a Juhler Holding részére felosztott nyereség az ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének hatálya alá esik-e.
- 48 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, amint a harmadik preambulumbekkezdéséből is kitűnik, arra irányul, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok uniós szintű csoportosulását. Ezen irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyereségének a másik tagállamban letelepedett anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 E célból az említett irányelv ötödik preambulumbekkezdése úgy rendelkezik, hogy az adósemlegesség biztosítása érdekében mentesíteni kell a forrásadó alól a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott felosztott nyereséget.
- 50 Ezen az alapon – a kettős adóztatás elkerülése céljából – ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése kimondja azt az elvet, hogy tilos forrásadót kivetni az egyik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat által a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére juttatott felosztott nyereségre (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 51 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv e cikke azzal, hogy megtiltja a tagállamok számára, hogy forrásadót vessenek ki a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalata részére juttatott felosztott nyereségre, korlátozza a tagállamok joghatóságát a területükön letelepedett társaságok által valamely más tagállamban letelepedett társaságoknak juttatott felosztott nyereség adóztatását illetően (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 Így mivel az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv az Unión belüli határokon átnyúló együttműködés adózására vonatkozó szabályozás megkönnyítésére irányul, a tagállamok nem vezethetnek be egyoldalúan korlátozó intézkedéseket, és az említett 5. cikk (1) bekezdés szerinti forrásadó-mentességhez való jogot nem tehetik függővé különböző feltételektől (lásd ebben az értelemben: 1996. október 17-i Denkavit és társai ítélet, C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 26. pont; 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 53 Mindazonáltal, amikor az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a csalások és visszaélések megakadályozásához szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket alkalmazzák, az ezen irányelvben előírt adószabályok alóli eltérést állapít meg.
- 54 Ezen 1. cikk (2) bekezdését illetően meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozott az annak különböző nyelvi változatai közötti eltérésre, amennyiben a német nyelvű változat – annak más, mint például a spanyol, az angol, a francia vagy az olasz nyelvi változataival ellentétben – nem tartalmazza a „szükséges” kifejezést.
- 55 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdésének értelmezésekor nem bír jelentőséggel, hogy a „szükséges” kifejezés nem szerepel kifejezetten annak német nyelvű változatában. A tagállamok mindenesetre ugyanis csak az uniós jogi alapelvek – különösen az arányosság elvének – tiszteletben tartásával élhetnek az e cikkben biztosított lehetőséggel (lásd analógia útján: 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet, C-28/95, EU:C:1997:369, 38. és 43. pont).
- 56 Márpedig ezen elv tiszteletben tartása megköveteli, hogy a tagállamok által a csalás és a visszaélés megakadályozásához előírt intézkedések alkalmasak legyenek e cél megvalósításához, és nem terjeszkedhetnek túl az annak eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben: 1987. november 18-i Maizena és társai ítélet, 137/85, EU:C:1987:493, 15. pont; 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 57 Ebből következik, hogy a hivatkozott nyelvi eltérések ellenére a tagállamok számára az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerint biztosított lehetőség csak az e célból szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket fedi le.
- 58 Ezen értelmezést erősíti meg ezen irányelv célja is, amely, amint az a jelen ítélet 48. és 52. pontjából kitűnik, az Unión belüli határokon átnyúló együttműködés adózására vonatkozó szabályozás megkönnyítésével a társaságok uniós szintű csoportosulásának megkönnyítésére irányul.
- 59 A csalás és a visszaélés megakadályozására irányuló intézkedéseket illetően az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerint meg kell állapítani, hogy mivel e rendelkezés eltérést ír elő az ezen irányelv által előírt általános szabály alól, azaz az említett irányelv hatálya alá tartozó anyavállalatokra és leányvállalatokra vonatkozó közös adórendszer alkalmazhatósága alól, az említett rendelkezést megszorító módon kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2010. június 24-i P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet, C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 45. pont; 2017. március 8-i Euro Park Service ítélet, C-14/16, EU:C:2017:177, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 60 A Bíróság pontosította, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti jogszabályt úgy lehessen tekinteni, hogy a csalások és visszaélések elkerülésére irányul, az szükséges, hogy e jogszabály kifejezett célja legyen a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartások megakadályozása (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 61 Így a csalás és visszaélés általános vétele nem igazolhat sem olyan adóintézkedést, amely sérti valamely irányelv célkitűzéseit, sem pedig olyan adóintézkedést, amely sérti valamely Szerződésben biztosított alapvető szabadság gyakorlását (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 62 Annak ellenőrzése során, hogy valamely ügyletnek csalás vagy visszaélés-e a célja, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak előre meghatározott általános kritériumok alkalmazására, hanem az érintett ügylet egészét kell egyedileg megvizsgálniuk. Az olyan általános hatályú intézkedés bevezetése, amely az adózók bizonyos csoportjait automatikusan kizárja az adóelőnyből, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne akár csak egy – csalásra vagy visszaélésre utaló – első látásra elfogadhatónak tűnő bizonyítékot vagy valószínűsítő körülményt is megjelölni, meghaladná a csalások és visszaélések elkerüléséhez szükséges mértéket (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)
- 63 Az alapügyben szereplő jogszabályt illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy amennyiben a külföldi illetőségű anyavállalatban fennálló részesedésekkel olyan személyek rendelkeznek, akik nem lennének jogosultak forrásadó-mentességre, ha közvetlenül jutnának a Németországban letelepedett leányvállalattól származó osztalékokhoz, e jogszabály az adókedvezményben – mint amelyet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében előírt forrásadó-mentesség jelent – való részesülést azon követelménynek veti alá, hogy az ugyanezen jogszabályban előírt három feltétel közül egyik sem teljesül, azaz, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat közbeiktatásának nincs gazdasági vagy egyéb alapos indoka, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat az érintett gazdasági évben teljes bruttó jövedelmének legfeljebb 10%-át szerzi önálló gazdasági tevékenységből, vagy hogy a külföldi illetőségű anyavállalat nem vesz részt az általános gazdasági forgalomban az üzleti céljának megfelelő üzleti tevékenységgel, anélkül hogy figyelembe vennék a külföldi illetőségű anyavállalathoz közel álló vállalkozások szervezeti, gazdasági vagy egyéb lényeges jellemzőit. Egyébiránt nem tekinthető önálló gazdasági tevékenységet folytatónak az a külföldi illetőségű anyavállalat, amely gazdasági eszközök kezeléséből szerzi bruttó jövedelmét, vagy harmadik személyeket bíz meg alapvető gazdasági tevékenységeinek ellátásával.
- 64 E tekintetben meg kell állapítani először is, hogy az alapügyben szereplő jogszabálynak nem az a kifejezett célja, hogy kizárja az adóelőnyből az olyan teljesen mesterséges megállapodásokat, amelyek ezen előny jogellenes megszerzését célozzák, hanem általános jelleggel von a hatálya alá minden olyan helyzetet, amelyben a külföldi illetőségű anyavállalatban fennálló részesedésekkel olyan személyek rendelkeznek, akik nem lennének jogosultak mentességre, ha közvetlenül jutnának az osztalékokhoz.
- 65 Márpedig az az egyetlen körülmény, hogy az ilyen részesedésekkel ilyen személyek rendelkeznek, önmagában nem támasztja alá egy teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodás fennállását.
- 66 Ezen összefüggésben pontosítani kell, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy az uniós illetőségű anyavállalatokban részesedéssel rendelkező személyek számára fenntartott adójogi bánásmód vagy e személyek származása befolyásolja e társaságok ezen irányelvben előírt adókedvezmény tekintetében fennálló jogosultságait.
- 67 Továbbá meg kell állapítani, hogy az ilyen anyavállalat minden esetben azon tagállam adójogszabályainak hatálya alá tartozik, amelynek területén a székhelye található (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 68 Másodszer az alapügyben szóban forgó jogszabály az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke (1) bekezdésében előírt forrásadó-mentességet azon követelménynek veti alá, hogy az ugyanezen jogszabályban előírt, a jelen ítélet 63. pontjában említett három feltétel egyike se teljesüljön.
- 69 E tekintetben meg kell állapítani először is, hogy e mentesség ezen követelménynek anélkül történő alávételével, hogy az adóhatóság köteles lenne akár csak egy – a gazdasági indokok hiányára vagy csalásra, illetve visszaélésre utaló – első látásra elfogadhatónak tűnő bizonyítékot megjelölni, az említett jogszabály, amint az a jelen ítélet 62. pontjából kitűnik, a csalás vagy visszaélés általános vélelmét állítja fel, így sérti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv által követett célt, különösen annak 5. cikkének (1) bekezdését, azaz a valamely belföldi leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalata számára fizetett osztalékok e leányvállalat illetősége szerinti tagállam által történő kettős adóztatásának elkerülését a társaságok uniós szintű együttműködésének és csoportosulásának megkönnyítése érdekében.
- 70 Másodszer, amennyiben ugyanezen jogszabály az abban előírt három feltétel egyikének teljesülése esetén nem teszi lehetővé a külföldi illetőségű anyavállalat számára, hogy bizonyítsa a gazdasági indokok fennállását, egyébiránt felállítja a visszaélés vagy a csalás megdönthetetlen vélelmét.
- 71 Harmadszer, e feltételek akár külön-külön, akár együttesen véve önmagukban a visszaélés vagy a csalás fennállásával járnak.
- 72 Ugyanis e tekintetben meg kell állapítani, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem tartalmaz követelményt a hatálya alá tartozó társaságok gazdasági tevékenységének jellegét vagy az azok önálló gazdasági tevékenységéből eredő bevételek összegét tekintve.
- 73 Márpedig az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat gazdasági tevékenysége a leányvállalatai gazdasági eszközeinek kezelésében áll, vagy hogy ezen anyavállalat jövedelme csak e kezelésből származik, önmagában nem támasztja alá egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, mesterséges képződmény fennállását. Ezen összefüggésben nem bír jelentőséggel az a tény, hogy az eszközök kezelése nem tekinthető gazdasági tevékenységnek a hozzáadottérték-adó keretében, mivel az alapügyben szóban forgó adó és az említett adó eltérő, különböző célokra irányuló jogi háttér alá tartozik.
- 74 Egyébiránt az alapügyben szóban forgó jogszabályban előírttal ellentétben az ilyen képződmény megállapítása megköveteli, hogy eseti jelleggel átfogóan vizsgálják az érintett helyzetet, olyan szempontokra kitérve, mint a vállalatcsoport – amelyhez az érintett anyavállalat tartozik – szervezeti, gazdasági vagy egyéb lényeges jellemzői, valamint e csoport struktúrája és stratégiája.
- 75 A fenti megfontolásokra figyelemmel meg kell állapítani, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapügyben szerepel.

Az alkalmazandó szabadságról

- 76 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az osztalékok adójogi kezelésének kérdése éppúgy tartozhat a letelepedés szabadsága, mint a tőke szabad mozgása körébe (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 77 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 78 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik az azokkal rendelkezők számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési cézzal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 79 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az alapügyben szereplő adójogszabályt a leányvállalataikban legalább 15%-os részesedéssel rendelkező társaságokra kellett alkalmazni. Ellenben e határozat nem tartalmaz információt e jogszabály céljáról.
- 80 E részesedés nem jelenti feltétlenül azt, hogy az e részesedéssel rendelkező társaság irányítást biztosító befolyást gyakorol az osztalékfizető társaság döntéseire (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 81 E körülmények között az adott ügy ténybeli elemeit kell figyelembe venni annak meghatározása céljából, hogy az alapeljárásban szereplő helyzet e mozgásszabadságok közül az egyik vagy a másik körébe tartozik-e (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 82 Először is, ami a C-504/16. sz. ügyet illeti, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a Traxx az alapügy tényállásának megvalósulása idején a Deister elektronikban legalább 26,5%-os részesedéssel rendelkezett. A jelen esetben nem vitatott, hogy az ilyen részesedés az előbbi társaság számára irányítást biztosító befolyást biztosított az utóbbi társaság döntéseire, lehetővé téve számára, hogy meghatározza utóbbi tevékenységét. Ebből következően az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályt a letelepedési szabadságra tekintettel kell vizsgálni.
- 83 Ami másodszor a C-613/16. sz. ügyet illeti, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a Juhler Holding az alapügy tényállásának megvalósulása idején a temp-team Personalban 100%-os tőkerészesedéssel rendelkezett. Ezért meg kell állapítani, hogy ez a részesedés az előbbi társaság számára irányítást biztosító befolyást adott az utóbbi társaság döntéseire, lehetővé téve számára, hogy meghatározza utóbbi tevékenységét. Következésképpen az e részesedésekre alkalmazandó nemzeti jogszabályt ezen ügyben is a letelepedési szabadságra tekintettel kell vizsgálni.
- 84 Ezen összefüggésben pontosítani kell, hogy az alapügyben szóban forgó társaságok részvényeseinek származása nem befolyásolja e társaságok letelepedés szabadságára történő hivatkozásához való jogosultságát. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós jog egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy az uniós székhelyű társaságok természetes vagy jogi személy részvényeseinek származása hatással lenne a társaságok azon jogára, hogy e szabadságra hivatkozzanak (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig az alapeljárásokban nem vitatott, hogy az érintett anyavállalatok uniós székhellyel rendelkező társaságok. Következésképpen e társaságok hivatkozhatnak az említett szabadságra.
- 85 Ebből következik, hogy az előterjesztett kérdéseket a letelepedés szabadságára tekintettel kell megválaszolni.

A letelepedés szabadságáról

- 86 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az uniós tagállamok állampolgárai számára, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáiraira előírtakkal azonos feltételek szerint. 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 Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (2017. szeptember 7-i, Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 87 A fogadó tagállam területén való bánásmódot illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy mivel az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten meghagyja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 88 Továbbá a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 89 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy kizárólag abban az esetben van alárendelve az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében előírt forrásadó-mentesség az alapügyben szóban forgó jogszabályban előírt követelménynek, ha valamely belföldi leányvállalat felosztja nyereségét valamely külföldi illetőségű anyavállalatnak.
- 90 Ezen eltérő bánásmód, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, visszatarthat valamely külföldi illetőségű anyavállalatot attól, hogy Németországban székhellyel rendelkező leányvállalat útján folytassa tevékenységét e tagállamban, ezért a letelepedési szabadság korlátozásának minősül.
- 91 E korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt az uniós jogban elismert, közérdeken alapuló nyomós okok igazolják. Ezenkívül ez utóbbi esetben az is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 92 Annak kapcsán, hogy jellegében össze lehet-e hasonlítani a belföldi illetőségű leányvállalattól osztalékban részesülő, belföldi illetőségű anyavállalat helyzetét egy ugyanilyen osztalékban részesülő, külföldi illetőségű anyavállalat helyzetével, hangsúlyozni kell, hogy a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott felosztott nyereség forrásadó-mentességének célja, amint azt a jelen ítélet 50. pontja is említi, ezen osztalékok kettős adóztatásának elkerülése.
- 93 Bár a Bíróság úgy foglalt állást, hogy az egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonlítható össze a másik tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetével, ezenkívül azt is megállapította, hogy amennyiben valamely tagállam adóztatási joghatóságát nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényesek jövedelme tekintetében is gyakorolja, azon osztalékok esetében, amelyeket valamely belföldi illetőségű társaságtól

kapnak, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 94 Az alapügyekben, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság amellett döntött, hogy gyakorolja adóztatási joghatóságát a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalat részére juttatott felosztott nyereség tekintetében, úgy kell tekinteni, hogy ez a külföldi illetőségű anyavállalat olyan helyzetben van, ezen osztalék tekintetében, mint amely összehasonlítható a belföldi illetőségű anyavállalat helyzetével.
- 95 A korlátozás igazolásával és arányosságával kapcsolatban a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy érvel, hogy e korlátozás igazolható mind az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céllal, mind pedig az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására irányuló céllal.
- 96 E tekintetben hangsúlyozni kell egyrészt, hogy az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél, valamint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására irányuló cél összefügg egymással, másrészt pedig e célok, mivel közérdeken alapuló nyomós okoknak minősülnek, igazolhatják a Szerződés által biztosított mozgásszabadságok korlátozását (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 97 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél tartalmilag azonos, akár az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdése alkalmazása során, akár az elsődleges jog korlátozásának igazolásaként hivatkoznak rá (2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért a jelen ítélet 60–74. pontjában kifejtett megfontolások e szabadság vonatkozásában is érvényesülnek.
- 98 Egyébiránt, ami az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását illeti, pontosítani kell, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv azzal, hogy megtiltja a tagállamok számára, hogy forrásadót vessenek ki a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalata részére juttatott felosztott nyereségre, szabályozza e felosztás kérdését.
- 99 Ennélfogva az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására irányuló cél a jelen esetben igazolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását.
- 100 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy egyrészt az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, amely – amennyiben olyan személyek rendelkeznek a külföldi illetőségű anyavállalatban részesedéssel, akik nem lennének jogosultak a forrásadó-visszatérítésre vagy -mentességre, ha közvetlenül jutnának a belföldi leányvállalattól osztalékhoz – az e jogszabályban meghatározott egyik feltétel teljesülése esetén ezen anyavállalat számára megtagadja az osztalékfizetés tőkejövedelem-adó alól történő mentesítését.

A költségekről

- 101 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Egyrészt a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, amely – amennyiben olyan személyek rendelkeznek a külföldi illetőségű anyavállalatban részesedéssel, akik nem lennének jogosultak a forrásadó-visszatérítésre vagy -mentességre, ha közvetlenül jutnának a belföldi leányvállalattól osztalékhoz – az e jogszabályban meghatározott egyik feltétel teljesülése esetén ezen anyavállalat számára megtagadja az osztalékfizetés tőkejövedelem-adó alól történő mentesítését.

Aláírások