C-431/21. sz. ügy

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata 98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás

A benyújtás napja:

2021. július 15.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Bremen (brémai pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. július 7.

Felperes:

X GmbH & Co. KG

Alperes:

Finanzamt Bremen (brémai adóhatóság, Németország)

Az alapeljárás tárgya

Adójog – Külföldi elemeket tartalmazó ügyletek – A kapcsolt személyekkel fennálló gazdasági kapcsolatok jellegére és tartalmára vonatkozó nyilvántartások készítésének kötelezettsége – Szokásos piaci ár – Szankciók nyilvántartások benyújtásának elmaradása vagy használhatatlansága esetén

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni a letelepedés szabadságát biztosító EKSZ 43. cikket, illetve EUMSZ 49. cikket (vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságát biztosító EKSZ 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

MUNKADOKUMENTUM

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?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

EUMSZ 49. és EUMSZ 56. cikk

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Az Abgabenordnung (adótörvénykönyv, a továbbiakban: AO) 2009. július 29-i változata 90. §-ának (3) bekezdése. E rendelkezés többek között előírja, hogy a külföldi elemet tartalmazó ügyleteket érintő esetekben az adóalanynak az Außensteuergesetz (a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény) 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.

Az AO 2007. augusztus 14-i változata 162. §-ának (3) bekezdése. E rendelkezés többek között a következőket írja elő: „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,

MUNKADOKUMENTUM

és e jövedelmek csak meghatározott keretek között, különösen csak ártartományok alapján állapíthatók meg, e keret az adóalany terhére kimeríthető."

Az AO 2006. december 13-i változata 162. §-ának (4) bekezdése. E rendelkezés szerint az adóhatóság többek között 5000 euró összegű adópótlékot állapíthat meg akkor, ha az adóalany a 90. § (3) bekezdése értelmében vett nyilvántartásokat nem nyújtja be, vagy ha a benyújtott nyilvántartások lényegében használhatatlanok.

Az Außensteuergesetz (a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény, a továbbiakban: AStG) 2007. december 14-i változata 1. §-ának (2) bekezdése. E rendelkezés szerint: „Az adóalanyhoz közel állónak minősül valamely személy, ha:

1. az adott személy az adóalanyban legalább egynegyed részben közvetett vagy közvetlen részesedéssel rendelkezik (jelentős részesedés), vagy az adóalanyra közvetetten vagy közvetlenül meghatározó befolyást gyakorolhat, vagy fordítva, az adóalany e személyben jelentős részesedéssel rendelkezik, vagy 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."

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

1 A felperes Németországban székhellyel rendelkező betéti társaság. Vállalkozásának tevékenysége különösen Németországban letelepedett vállalkozásokban fennálló részesedések tartására és kezelésére, valamint kapcsolt vállalkozások és harmadik személyek részére történő szolgáltatásnyújtásra irányult. 100%-os részesedéssel rendelkezett egy németországi székhelyű leányvállalatban, egy GmbH-ban, amely maga is 100%-os részesedéssel rendelkezett további négy, Németországban letelepedett GmbH-ban (leányvállalatok).

2 A felperes képviseletre jogosult beltagja egy olyan GmbH volt, amelynek székhelye szintén Németországban volt. A felperes egyedüli kültagja egy Hollandiában székhellyel rendelkező társaság (B.V.) volt. E kültag egyedüli társasági tagja Y N. V. volt, amelynek székhelye szintén Hollandiában volt. Az Y N. V. ezáltal a felperes kültagjában fennálló részesedése révén a felperesben közvetetten a társasági részesedések 100%-ával rendelkezett. 2013-ban a GmbH beltag beolvadt a felperesbe.

MUNKADOKUMENTUM

3 Az Y N. V. ügyviteli szerződés alapján szolgáltatásokat nyújtott a felperesnek. Ennek érdekében több olyan személyt is foglalkoztattak, akik az Y N. V-nél vagy a csoport más társaságaiban ügyvezetőként vagy más pozícióban dolgoztak.

4 Az ügyviteli szerződés alapján a díjazásra a ténylegesen felmerült költségek és kiadások alapján kellett, hogy sor kerüljön. Ezeknek közvetlen és közvetett költségeket kellett magukban foglalniuk. Különösen a felmerülő béreket kellett megtéríteni. Ezzel szemben nem kellett levonni az Y N. V. társasági jogi érdekében felmerült költségeket *(shareholder's costs)*. Az Y N. V. köteles volt a megtérítendő költségeket és kiadásokat teljeskörűen elszámolni és dokumentálni. A naptári év végén Y N. V.-nek záróelszámolást kellett készítenie, amelynek kellően részletesnek kellett lennie ahhoz, hogy lehetővé tegye a felperes számára a leányvállalatok felé történő továbbszámlázást. Az Y N. V.-nek a felperessel szembeni, a nyújtott szolgáltatásokra és a felmerült költségekre vonatkozó részletes éves elszámolásaira azonban nem került sor.

5 A 2012. január 17-i ellenőrzést elrendelő végzés alapján a felperesnél a 2007 és 2010 közötti évek tekintetében helyszíni ellenőrzést végeztek. Az ellenőrzés különösen a felperes által Y N. V.-nek fizetett, úgynevezett ügyvezetői díjakra vonatkozott. A helyszíni ellenőrzés kezdetén a felperest tájékoztatták arról, hogy az ellenőrzés többek között a belső elszámolóárakra, illetve a külföldön teljesített ügyletek dokumentációjára fog összepontosítani.

6 A helyszíni ellenőrzés keretében a felperes különböző iratokat nyújtott be az Y N. V. által végzett ügyviteli tevékenység alapján a felperesnél felmerült és számszerűsíthető költségek alátámasztása érdekében. E helyszíni ellenőrzés során többször is kértek iratokat. A helyszíni ellenőrzés során felmerült kérések és a felperes által benyújtott iratok többek között az egyes költségtételek esetleges kétszeres figyelembevételére, a shareholder's costs bevonására és a figyelembe vett személyzeti költségek meghatározására vonatkoztak. A személyi költségeket illetően a helyszíni ellenőrzés különösen a felszámított munkaórák számát, az óradíjak megállapítását és megfelelőségét kérdőjelezte meg. A helyszíni ellenőrzés során többször is jelezték a felperessel szemben azt a kifogást, hogy hiányzik a megfelelőséget alátámasztó dokumentáció. Ez az AO 90. §-ának (3) bekezdése szerinti dokumentáció szükséges részét képezi.

7 2016. március 17-én a felperes és az alperes az Y N. V. részvételével egyezséget kötött az ellenőrzési időszak tekintetében, amelyben megállapodtak abban, hogy a felperesnél a 2007 és 2010 közötti években működési költségként ügyvezetői díjak tekintetében elszámolt évi 400 000,00 euró (összesen 1,6 millió euró) összeg nem tekinthető megfelelőnek.

8 A 2016. június 10-i helyszíni ellenőrzési jelentés szerint a felperes által benyújtott, tényállásra és megfelelőségre vonatkozó dokumentumok nem tették lehetővé a tényállások kellő tisztázását. Ezért került sor az egyezségre. A benyújtott dokumentumok nem voltak felhasználhatók. Az AO 162. §-ának (3) és (4) bekezdése értelmében a jövedelemtöbblet évenkénti összegének legalább

MUNKADOKUMENTUM

5%-át elérő, azaz évente 20 000,00 euró összegű adópótlékot kell megállapítani. Következésképpen az alperes a 2016. november 8-i végzésével az AO 162. §-ának (4) bekezdése alapján a felperessel szemben a 2007-es, a 2008-as, a 2009-es és a 2010-es adóév tekintetében egyenként 20 000 euró összegű, összesen 80 000 euró összegű adópótlékot állapított meg.

9 E megállapítással szemben a felperest panaszt nyújtott be, amelyet mint megalapozatlant elutasítottak. Ezzel szemben a felperes keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

10 A felperes úgy véli, hogy a benyújtott nyilvántartások megfeleltek a jogi követelményeknek. Az alperes túlmegy a benyújtandó nyilvántartásokkal kapcsolatos követelmények mértékén. A nyilvántartások csak akkor tekinthetők lényegében használhatatlannak, ha a hiányosságok olyan súlyúak, hogy a hiányos nyilvántartások benyújtása a nyilvántartások benyújtásának teljes körű elmaradásával egyenértékű. Az alperes azonban alaposan megvizsgálta a felperes által benyújtott nyilvántartásokat, ami a nyilvántartások felhasználhatósága mellett szól.

11 Különösen az AO 162. §-ának (4) bekezdése ellentétes az uniós joggal, mivel az a határokon átnyúló üzleti tevékenységek indokolatlan hátrányos megkülönböztetését foglalja magában. Az AO 162. §-ának (4) bekezdése csak azokra az adóalanyokra vonatkozik, akik külföldi kapcsolt személyekkel tartanak fenn üzleti kapcsolatokat. Ez az uniós jog által biztosított letelepedési szabadság korlátozásának minősül. E korlátozás igazolása nem lehetséges. Különösen nem szükséges a kizárólag a határokon átnyúló üzleti kapcsolatok tekintetében alkalmazandó adópótlék kiszabása.

12 Az alperes az adópótlék megállapításának védelmében elsődlegesen arra hivatkozik, hogy a benyújtott nyilvántartások lényegében azért nem használhatók fel, mert a felperes nem nyújtott be a megfelelőségre vonatkozó olyan dokumentumokat, amelyek alapján a szokásos piaci árra vonatkozó megállapodásra való törekvés megállapítható lenne. Ezenkívül a holland adóhatóság tájékoztatása révén kiderült, hogy az Y N. V.-nél a felperessel való elszámolás tekintetében nem vezettek a teljesített órákra vonatkozó nyilvántartást. Ebből közvetlenül következik az előterjesztett nyilvántartások használhatatlansága. Ugyanis, még ha el is ismerjük, hogy az előterjesztett nyilvántartások felhasználhatóak voltak, azokat akkor is késedelmesen nyújtották be, ami az adópótlékot szintén megalapozza. Nem állapítható meg az uniós jog megsértése.

MUNKADOKUMENTUM

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

13 A kérdést előterjesztő bíróság kétségeket fogalmaz meg azzal kapcsolatban, hogy az AO 162. §-ának (4) bekezdése összeegyeztethető-e az EUMSZ 49. cikkel, illetve az EUMSZ 56. cikkel. Elsődlegesen úgy véli, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések alkalmazandók. Ha mégis a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket kellene alkalmazni, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ebben az összefüggésben ugyanezek a kérdések merülnének fel.

14 Az AO 90. §-ának (3) bekezdése különös nyilvántartás-vezetési kötelezettségeket ír elő a kapcsolt személyekkel fennálló, határokon átnyúló üzleti kapcsolatok tekintetében. Az AO 162. §-ának (4) bekezdése adópótlék megállapítását írja elő arra az esetre, ha az adóalany felszólításra nem vagy késedelmesen nyújt be nyilvántartásokat, vagy ha a benyújtott nyilvántartások lényegében használhatatlanok.

15 E rendelkezések a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint korlátozzák a letelepedés szabadságát, mivel a másik tagállamban letelepedett kapcsolt személyekkel üzleti kapcsolatokat fenntartó belföldi adóalanyra külön nyilvántartás-vezetési kötelezettségek vonatkoznak, és a szükséges nyilvántartások benyújtásának elmulasztása adópótlék formájában szankció kiszabásához vezet, míg e külön nyilvántartás-vezetési kötelezettségeket és az ilyen adópótlék megállapítását nem írják elő a belföldi kapcsolt személyekkel üzleti kapcsolatokat fenntartó adóalanyok tekintetében.

16 A külön nyilvántartás-vezetési követelmény és a nyilvántartás-vezetési kötelezettség be nem tartásának hátrányos következményeivel való fenyegetés alkalmas a letelepedés szabadságának korlátozására. A más tagállamokból származó személyek ugyanis tartózkodhatnak attól, hogy Németországban leányvállalatokat hozzanak létre, vagy velük üzleti kapcsolatokat tartsanak fenn, annak elkerülése érdekében, hogy e leányvállalatoknál bizonyos nyilvántartások elkészítésével kapcsolatban kiadások és költségek merüljenek fel, és hogy elkerüljék annak veszélyét, hogy a nyilvántartás-vezetési kötelezettségek elmulasztása esetén a leányvállalat terhére adópótlékot állapítsanak meg (lásd e tekintetben: 2010. január 21-i SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26).

17 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásaként különösen az adóelkerülés megelőzésének és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának célja vehető figyelembe. Az adókikerülés elleni küzdelem érdekében az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítását szolgáló intézkedések is igazolhatók.

18 Az olyan nemzeti szabályozás, amely annak megakadályozására irányul, hogy az érintett tagállamban képződött nyereséget adózatlanul ez utóbbi állam adóztatási joghatóságán kívülre helyezzék át olyan ügyletek útján, amelyek nem felelnek

MUNKADOKUMENTUM

meg a piaci feltételeknek, alapvetően alkalmas arra, hogy biztosítsa az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartását (lásd: 2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366).

19 Az AO 90. §-a (3) bekezdésének és 162. §-a (4) bekezdésének célja annak megakadályozása, hogy a kapcsolt vállalkozások között a társasági jog alapján a nyereséget belföldről más államokba csoportosítsák át. Az AO 90. §-ának (3) bekezdése alapján kötelezően vezetendő nyilvántartások alapján az adóhatóságok ellenőrizhetik a szokásos piaci ár elvének tiszteletben tartását, és ezáltal a nyereség megfelelő elhatárolását. Az adópótlékkal való fenyegetés arra ösztönzi az adóalanyokat, hogy teljesítsék a nyilvántartás-vezetési kötelezettségeket.

20 E rendelkezések tehát alapvetően jogszerű célokat szolgálnak. Ezenkívül e célok eléréséhez megfelelőnek is tűnnek. Kérdéses azonban, hogy e rendelkezések szükségesek-e a kitűzött cél eléréséhez. Még ha feltételezzük is, hogy az AO 90. §-ának (3) bekezdését összeegyeztethetőnek kell tekinteni az uniós joggal (amint azt a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] egy 2013. évi határozatában tette), a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az AO 162 §-a (4) bekezdésének uniós joggal való összeegyeztethetősége legalábbis kétségesnek tűnik a szükségesség szempontjából, mivel e rendelkezés túlmegy a jogszerű cél eléréséhez szükséges mértéken.

21 Kétségtelen, hogy az AO 90. §-ának (3) bekezdésében előírt nyilvántartás-vezetési kötelezettség nagymértékben hatástalanná válna, ha a teljesítésének elmulasztásához a jogalkotó nem fűzne az adóalanyra nézve hátrányos következményeket. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a kötelezettségszegés bármilyen szankcionálása megalapozott lenne. A kérdést előterjesztő bíróság a 2010. január 21-i SGI-ítéletre (C-311/08, EU:C:2010:26) hivatkozva rámutat, hogy valamely szabályozás csak akkor szükséges a cél eléréséhez, ha az a szokásos piaci feltételeknek nem megfelelő képződmények kiigazítására korlátozódik.

22 Ezenfelül figyelembe kell venni, hogy a német jog az adópótlékról szóló, az AO 162. §-ának (4) bekezdésében foglalt szabályozás mellett az AO 162. §-ának (3) bekezdésében további szankciót is előír arra az esetre, ha az adóalany megszegi együttműködési kötelezettségét. E rendelkezés alapján megdönthető vélelem áll fenn arra vonatkozóan, hogy a belföldön adóköteles jövedelmek, amelyek megállapítására az AO 90. §-ának (3) bekezdése értelmében vett nyilvántartások szolgálnak, meghaladják az adóalany által bevallott jövedelmet. Ezenfelül az adóhatóság azon jövedelmek becslésének elvégzése esetén, amelyek csak meghatározott keretek között, különösen csak ártartományok alapján állapíthatók meg, e keretet az adóalany terhére kimerítheti.

23 Ez a szabályozás már súlyos adóügyi következményeket fűz az AO 90. §-ának (3) bekezdése szerinti nyilvántartás-vezetési kötelezettségek be nem tartásához, oly módon, hogy biztosítottnak tűnik, hogy a szokásos piaci feltételeknek nem

MUNKADOKUMENTUM

megfelelő esetleges képződmények kiigazításra kerülnek, és az adóalany számára a kötelezettségszegésből nem származik adóelőny. Ezzel szemben az adópótlék AO 162. §-ának (4) bekezdése szerinti (kiegészítő jellegű) megállapítása nem járul hozzá a lehetőség szerint megfelelő, a szokásos piaci feltételeket figyelembe vevő adómegállapításhoz. Ez sokkal inkább egyedül az AO 90. §-ának (3) bekezdése szerinti együttműködési kötelezettségek megsértése szankciójának tekinthető.

24 Az adópótlékra vonatkozó szabályozás szükségességével kapcsolatos kétségeket megerősítik az adópótlék összegének meghatározására vonatkozó rendelkezések. Így az adópótlék összege a jövedelemtöbblet megállapított összegéhez kapcsolódik, és ezáltal nem közvetlenül a megállapítások tényleges adójogi hatásától függ. Ezenkívül a feltételek teljesülése esetén az adópótlékot akkor is 5000 euróban kell megállapítani, ha végső soron nem lehetett megállapítani a jövedelemtöbblet összegét. Egyébként, bár az adópótlék legfeljebb a jövedelemtöbblet megállapított összegének 10%-ára korlátozódik, felső határa abszolút értelemben nincs korlátozva, kivéve ha a nyilvántartásokat késedelmesen terjesztik elő.

25 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a megalapozottság kétséges, előzetes döntéshozatal céljából a fent ismertetett kérdést terjeszti a Bíróság elé.

MUNKADOKUMENTUM