MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. február 21. [1]

C-28/17. sz. ügy

NN A/S
kontra
Skatteministeriet

(az Østre Landsret [keleti fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatali eljárás – Társasági adó – Letelepedés szabadsága – Nemzeti szabályozás, amely a valamely adózási csoport külföldi illetőségű társaságához tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségek ugyanazon adózási csoport társasága által történő elszámolásához való jogot azon feltételhez köti, hogy a külföldi társaság a székhelye szerinti országban e veszteségeket ne vonhassa le a társasági adóalapból – A kettős levonás megelőzése”

1. A Bíróság által előzetes döntéshozatali eljárás keretében hozott, a letelepedés szabadságának a társaságok közvetlen adózására vonatkozó nemzeti szabályokra gyakorolt hatásáról szóló ítéletek a kérdést előterjesztő bíróságok által felvetett kérdések megoldására irányulnak, azonban alkalmanként új kérdéseket vetnek fel.

2. Ez tűnik ki azon előzetes döntéshozatali kérelmek számának növekedéséből, amelyekben kifejezetten a társaságok adózása területén a korábbi ítélet értelmezésével (terjedelmével vagy alkalmazásával) kapcsolatban kérdezték a Bíróságot. Csak a két legutóbbi példát felhozva:

– A Bevola és Jens W. Trock ügyben [2] a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság azt kérte a Bíróságtól, hogy foglaljon állást az állandó telephely [3] veszteségeinek „a Marks & Spencer ítéletben [4] […] szereplővel azonos feltételek szerinti” levonását illetően.

– Az X és X egyesített ügyekben [5] a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) célja a konszolidált társaságokra vonatkozó holland adójogszabályokkal kapcsolatban a korábbi határozatok, különösen az X Holding ítélet [6] tisztázása.

1 Eredeti nyelv: spanyol.

2 A Bíróság előtt folyamatban lévő C-650/16. sz. ügy, amelyben 2018. január 17-én ismertettem az indítványomat (EU:C:2018:15).

3 Az állandó telephelyekre vagy fióktelepekre történő hivatkozáshoz az „állandó telephely” kifejezést használom.

4 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

5 A Bíróság előtt folyamatban lévő C-398/16. és C-399/16. sz. egyesített ügyek, amelyekben 2017. október 25-én ismertettem az indítványomat (EU:C:2017:807).

6 2010. február 25-i ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89).

3. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya ismét a dán adójogszabályok és a letelepedés szabadsága közötti ellentmondás. Az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) kétségeit a Philips Electronics ítélet[7] értelmezésére alapította, amelynek tényállása annyira hasonló az alapeljárásban előterjesztett ügyhöz, hogy első ránézésre feltétel nélkül lehetővé teszi a megoldások kiterjesztését.

4. Az alapügyben szóban forgó jogvita a Dániában található olyan állandó telephely veszteségeinek elszámolásáról szól, amely a dán vállalatcsoport tagját alkotó svéd illetőségű társasághoz tartozik. A dán hatóságok nem fogadták el az említett veszteségek leírását a csoport által Dániában fizetendő társasági adó tekintetében, és ennek elutasítása vet fel kétségeket a kérdést előterjesztő bíróság részéről.

I. A jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az EUMSZ 49. cikk előírja:

„Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelelően tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen az 54. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

6. Az EUMSZ 54. cikk szerint:

„Valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket.”

7 2012. szeptember 6-i ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532; a továbbiakban: Philips Electronics ítélet).

B. A dán jog

1. Selskabsskatteloven (a társasági adóról szóló, 2016. február 6-i 1164. sz. konszolidált törvény)

7. A 31. § (1) bekezdésének 1. pontja megállapítja:

„A Kulbrinteskatteloven [a szénhidrogének adózásáról szóló törvény] 1. §-a (1) bekezdése 1–2b), 2d–2j), 3a–5) és 5b) pontjának, vagy a 2. §-a (1) bekezdése a) és b) pontjának, vagy a 21. §-a (4) bekezdésének hatálya alá tartozó csoportokhoz és szervezetekhez stb. tartozó társaságok összevontan adóznak (belföldi összevont adózás).”

A rendelkezés megállapítja továbbá, hogy a csoporthoz tartozó egyik társaság veszteségét el lehet számolni a csoport másik társaságánál. A dán csoport azonban csak egyszer élhet ugyanazzal a levonással.

8. A 31. § (2) bekezdése 1. pontjának értelmében:

„Az összevontan adózó társaságok esetében közös adóbevallást kell készíteni, amely tartalmazza az összevont adózás hatálya alá tartozó valamennyi önálló társaságnak az általános adószabályokkal összhangban, az összevontan adózó társaságokra alkalmazandó kivételek figyelembevételével kiszámított adóköteles jövedelmét.”

A kötelező összevont belföldi adózás dán szabályai a külföldi illetőségű társaságok dán állandó telephelyeire is vonatkoznak.

9. A 31. § (2) bekezdésének 2. pontja szerint:

„Az állandó telephely veszteségeit csak akkor lehet más társaságok jövedelmével szemben elszámolni, ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam […] szabályai szerint a veszteségeket nem lehet a társaság székhelye szerinti külföldi államban […] figyelembe venni a társaság jövedelmének a megállapítása során, vagy ha a […] nemzetközi összevont adózást választották.”

2. A jövedelemadó megállapításáról szóló törvény (2016. szeptember 1-jei 1162. sz. konszolidált változat, a továbbiakban: jövedelemadó megállapításáról szóló törvény)

10. Az 5G. § (1) bekezdése így szól:

„A […] tartozó adóalanyok nem kérhetik olyan kiadások levonását, amelyek a külföldi adószabályok értelmében levonhatók a dán adó megállapításába be nem vont jövedelemből. Ugyanez érvényes arra a helyzetre, amelyben a külföldi adószabályok értelmében a kiadások levonása átvihető és a csoporthoz tartozó társaságok stb. jövedelméből levonható, ha a jövedelmet nem veszik figyelembe a dán adó kiszámítása során.”

A jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-a nem alkalmazandó a külföldi illetőségű társaságok dán állandó telephelyeire.

II. A jogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. NN olyan dán csoport anyavállalata, amelynek tagja többek között a Sverige 1 és Sverige 2 elnevezésű, svédországi székhelyű két fióktelep. E fióktelepek ugyanakkor tulajdonosai egy-egy dán állandó telephelynek, amelyeket a jogvita szempontjából (a Sverige 2 tulajdonát) B-nek és (a Sverige 1 tulajdonát) C-nek jelölik.

12. Az előzetes döntéshozatali kérelem szerint „2006-ban a két dán állandó telephely […] egyesült oly módon, hogy a B társaságot részvényekért cserébe átruházták a Sverige 1 részére. A jogutód telephely neve A lett.”

13. Svédországban a csoport úgy döntött, hogy az egyesülést adójogi szempontból a tevékenységek átszervezésének tekinti, amely adómentes ügylet, mivel jogutódlásnak minősül. Dániában azonban az egyesülés az eszközök piaci értéken történő adóköteles átruházásának minősült.

14. Az egyesülés következményeként a B társaságtól átvett goodwillt az adóköteles jövedelem részeként könyvelték Dániában. Az említett goodwillt nem lehetett elszámolni Svédországban.

15. Az NN az A veszteségeinek levonását kérte a csoport 2008. évi eredményéből, amit a dán adóhatóság a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjára hivatkozva elutasított.

16. A kérelem elutasításának oka az volt, hogy az említett rendelkezés szerint a veszteségek csak akkor számolhatók el a csoport összevont adózási eredményében, ha azon külföldi állam szabályai szerint, amelyben az állandó telephellyel rendelkező társaság székhelye van (a jelen esetben ez Svédország), e veszteségek nem számolhatók el ugyanezen társaság e külföldi államban szerzett nyereségével szemben.

17. A dán hatóság szerint a svéd adószabályok nem tiltották meg a svédországi székhelyű fióktelephez tartozó állandó telephely veszteségeinek levonását (azaz az ezen utóbbi tagállamban levonható veszteségekről volt szó).

18. A döntést a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) előtt megtámadták, amely az adóhatóság határozatát helybenhagyta. E határozattal szemben keresetet indítottak az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) előtt, amely előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Milyen tényezőket kell figyelembe venni annak értékelése során, hogy a veszteségek beszámítása tekintetében a külföldi illetőségű társaságok fióktelepeire alkalmazandó, a Philips [Electronics] ítélet 20. pontja értelmében vett »hasonló feltétel« vonatkozik-e a szóban forgóhoz hasonló helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságokra?

2) Ha feltételezzük, hogy a dán adószabályok nem valósítanak meg a Philips [Electronics] ítéletben szereplőhöz hasonló eltérő bánásmódot, akkor – olyan helyzetben, amelyben a külföldi illetőségű társaság állandó telephelyének veszteségei egyben a fogadó ország adóztatási joghatósága alá is tartoznak – a bemutatotthoz hasonló beszámítási tilalom önmagában az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságához való jog olyan korlátozásának minősül-e, amelyet nyomós közérdekkel kell igazolni?

3) Ha igen, akkor az ilyen korlátozást igazolhatja-e a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására irányuló érdek, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló cél, vagy ezek kombinációja?

4) Ha igen, akkor arányos-e az ilyen korlátozás?”

III. A felek észrevételeinek összefoglalása

19. Az NN szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdések célja annak tisztázása, hogy a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjához hasonló szabály korlátozza-e a letelepedés szabadságát.

20. Az NN véleménye szerint egy külföldi illetőségű társaság leányvállalatának és állandó telephelyének helyzetére eltérő szabályozás irányadó. A jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-ának (1) bekezdése a külföldi illetőségű társaságok dán leányvállalataira, nem pedig az állandó telephelyeire alkalmazandó. A jelen ügyben azt kell megvizsgálni, hogy a dán csoport konszolidált eredményének kiszámításához a svéd társaság, amely Dániában állandó telephelyén keresztül végzi tevékenységét, kedvezőtlenebb bánásmódban részesül-e, mint az olyan helyi társaság, amely hasonló, azonban tisztán belföldi helyzetben van.

21. Az NN véleménye szerint a Bíróság e kétséget már eloszlatta a Philips Electronics ítéletben, amelynek feltételei a jelen ügyre kiterjeszthetők, tekintettel arra, hogy a tisztán belföldi és a dán jogszabályoknak megfelelő helyzetben semmi nem akadályozza a veszteség elszámolását a csoport konszolidált adózási eredményével szemben.

22. Az NN úgy véli, hogy a jelen ügyben a tagállamok adózási joghatóságának megőrzése egyéb körülmények hiányában nem nyújt elegendő igazolást.[8] Ennek alapját a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria biztosítása képezhetné.[9]

23. Az NN azt sem gondolja, hogy a szabályozás a veszteségek kettős levonásának megakadályozására irányuló cél miatt igazolt lenne. Továbbá, még ha a veszteségeket le is vonhatnák Svédországban, amely helyzet ebben az esetben nem áll fenn, Dánia adózási joghatósága nem kerülne szóba. Véleménye szerint a Philips Electronics ítélet 22–33. pontjából az következik, hogy a megállapított korlátozást az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására és az ugyanazon veszteség kétszeres levonásának a megelőzésére irányuló kettős cél igazolja.

24. Végül az NN szerint, még ha feltételezzük is, hogy a dán jog által előírt korlátozás igazolható lehet, a konkrét ügyben mégsem arányos, mivel a svéd jogszabály szerint nem áll fenn veszteség, így nem beszélhetünk ugyanazon veszteség kétszeres figyelembevételéről.

25. A dán kormány véleménye szerint a jelen ügyben nincs szó a letelepedés szabadságának korlátozásáról a Philips Electronics ítélet alapján: az NN csoport a dán szabályok szerint nem részesülhetett volna magasabb levonásban, ha az A egy svéd leányvállalat dán fióktelepe helyett dán leányvállalat lett volna. A társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában és a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-ának (1) bekezdésében foglalt szabályok egyenlő módon kezelik a két lehetőséget.

26. A dán állandó telephely és a külföldi illetőségű társaság dán leányvállalatának helyzete objektíve összehasonlítható, mivel csak határokon átnyúló esetekben áll fenn a veszteségek kettős levonásának kockázata.

27. A dán kormány szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés célja annak tisztázása, hogy az EUMSZ letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit alkalmazni kell-e hátrányos megkülönböztetéstől mentes olyan intézkedések esetén, mint a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában előírt intézkedések. Tekintettel arra, hogy a vitatott szabály nem eredményez az objektíve összehasonlítható helyzetek közötti eltérő bánásmódot, a letelepedés szabadságát semmi nem korlátozza.

28. Ha a feltételezés szerint a letelepedés szabadságát korlátozó eltérő bánásmód fennállna, a dán kormány azt állítja, hogy az igazolt lenne, mivel a veszteségek kettős levonásának megelőzésére és elkerülésére irányulna. Tehát arra utal, hogy az ügy nem azonos a Philips Electronics ítéletben leírt esettel.

8 E tekintetben a következő ítéleteket említi: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763), 43. és 51. pont; 2007. március 29-i Rewe Zentralfinanz ítélet (C-347/04, EU:C:2007:194), 41. pont; 2007. július 18-i Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439), 51. pont.

9 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 33. pont).

29. A dán kormány hangsúlyozza, hogy a veszteségek kettős levonásának elkerülésére irányuló szabályok előírásának szükségességét a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) és az Európai Unió is elismerte. Az (EU) 2016/1164 irányelv[10] 2–9. cikke is bizonyítja, hogy az említett megelőzés jogos törekvés.

30. Az arányosságot tekintve a dán kormány azt állítja, hogy a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontja nem lépi át a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket. A rendelkezést attól függetlenül alkalmazzák, hogy a veszteséget ténylegesen levonják-e a másik tagállamban. Ha csak a veszteség valamely tagállamban történő tényleges levonása képezi akadályát annak, hogy Dániában is megvalósuljon a levonás, az adózó tervezhet a kettős levonással úgy, hogy azt először Dániában és később a másik tagállamban a következő adóévekben végzi el.

31. A Bizottság véleménye szerint az adóintegráció, amely lehetővé teszi ugyanazon csoporton belül valamely társaság veszteségeinek a többi társaság nyereségeivel szemben történő elszámolását, adóelőnynek minősül, és a Philips Electronics ítélet 20. pontjának megfelelően a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-a a letelepedés szabadságának korlátozását eredményezi olyan intézkedés bevezetésével, amely a többi tagállambeli társaság számára kevésbé vonzóvá teszi az állandó telephely Dániában való alapítását. Más tagállambeli társaságok, amelyek leányvállalattal vagy állandó telephellyel rendelkeznek Dániában, ezen oknál fogva hátrányos megkülönböztetésben részesülnek olyan kizárólag dán csoportokhoz viszonyítva, amelyek nem végeznek határokon átnyúló tevékenységeket.

32. A Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó jogszabály értelmében az állandó telephelyek helyzete a belföldi illetőségű társaságok helyzetével összehasonlítható.

33. A Bizottság szerint, amely a Philips Electronics ítéletre hivatkozik, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása és a veszteségek kétszeres elszámolásának megelőzése sem igazolja a korlátozást.

34. Az alapjogvita egyedi helyzetében, amelyben a veszteségek Svédországban történő levonása nem lehetséges, a Bizottság úgy értékeli, hogy a kettős nemlevonás bekövetkezésének a lehetősége mutatja a letelepedés szabadsága korlátozásának aránytalan jellegét.

35. A tárgyaláson a német kormány fenntartotta, hogy a kettős levonás megelőzése igazolta a dán jogszabályi intézkedéseket, és hogy a Bizottság által képviselt, a Philips Electronics ítéletet követően elfogadott álláspont kétségessé teheti a 2016/1164 irányelv érvényességét. A Bizottság teljes mértékben elutasította, hogy ez lenne az álláspontja.

IV. A Bíróság előtti eljárás

36. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 2017. január 19-én érkezett a Bíróság Hivatalához.

37. Az NN, a dán kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be.

38. A 2017. november 29-én tartott tárgyaláson az NN, a dán és német kormány, valamint az Európai Bizottság vett részt.

10 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.).

V. Elemzés

A. Előzetes megállapítás

39. Bár a bíróság az első kérdésében kifejezetten a Philips Electronics ítélet 20. pontjára (konkrétan az abban szereplő „hasonló feltétel” kifejezésre) hivatkozik, a kétségek kifejtése nagyjából a Bíróság által kijelölt utat követi annak vizsgálata során, hogy a tagállamok közvetlen adózásra vonatkozó szabályozása akadályt jelent-e a letelepedés szabadsága számára, amely ellentétes az Európai Unió működéséről szóló szerződéssel. [11]

40. A Bíróság ugyanis először meghatározza, hogy az összehasonlítható helyzetek között fennáll-e eltérő bánásmód, amely korlátozhatja a letelepedés szabadságát. A továbbiakban, igenlő válasz esetén megvizsgálja, hogy nyomós közérdek igazolja-e a korlátozást. Végezetül, ha igazolást nyer, akkor mérlegeli a korlátozás arányosságát.

41. Ugyanezt a módszert alkalmazom, függetlenül attól, hogy véleményem szerint az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) által előterjesztett kérdésekre négy egymást követő válasz helyett egyetlen választ kell adni.

42. Mindenesetre az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képező vita jelentőségét veszti, ahogy az a tárgyaláson kiderült, ha az állandó telephely veszteségei azt követően vonhatók le Dániában, hogy az NN csoport bizonyítani tudja a dán hatóságok előtt, hogy egyáltalán nem áll fenn a Svédországban történő elszámolás kockázata. [12] A kérdést előterjesztő bíróságnak pedig ellenőriznie kell e feltevést.

B. Érdemi vizsgálat

43. A kettős levonás megelőzésére vonatkozó dán rendszer két szabály köré szerveződik: a) az egyik általános jellegű, a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-a; és a b) a másik kifejezetten az állandó telephelyekre vonatkozik, a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontja.

44. A jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-a előírja, hogy a Dániában letelepedett társaságok nem vonhatják le azokat a kiadásokat, amelyek a külföldi adószabályok értelmében levonhatók a dán adó megállapításába be nem vont jövedelemből. Ugyanezt a szabályt kell alkalmazni azon kiadásokra is, amelyek a külföldi szabályok szerint levonhatók a konszolidált csoportba tartozó társaságok jövedelméből, ha ezt a jövedelmet nem veszik figyelembe a dán adó kiszámítása során. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint e rendelkezést kell alkalmazni a társasági adóról szóló törvény 31. §-ában és 32. §-ában említett társaságok és egyéb szervezetek tekintetében is. [13]

45. A külföldi illetőségű társaságokhoz tartozó dániai székhelyű állandó telephelyeket illető szabályozást a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontja tartalmazza az összevont adózás keretében: a szóban forgó telephely veszteségeit csak akkor lehet más társaságok jövedelmével szemben elszámolni, ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam szabályai szerint a veszteségeket nem lehet az adott külföldi államban figyelembe venni a társaság jövedelmének a megállapítása során, vagy ha a nemzetközi összevont adózást választották.

11 A négy kérdés nagy vonalakban megegyezik a kérdést előterjesztő bíróság által a Philips Electronics ügyben megfogalmazott összefüggő kérdésekkel is.

12 A Bíróság kérdésére a dán kormány elismerte, hogy e lehetőség nem zárható ki.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 38. pontja.

46. Az összevont adózás kötelező Dániában, és a csoportot alkotó külföldi illetőségű társaságokhoz tartozó dán telephelyekre is vonatkozik. Abban az esetben, ha Dánia teljes mértékben gyakorolhatná adóztatási joghatóságát az említett telephelyek tekintetében, a konszolidált csoport adóztatása nem torzulna. A dán jogszabály azonban figyelembe veszi a társaság székhelye szerinti állam (a jelen ügyben ez Svédország) adóztatási joghatóságának gyakorlása miatt történő beavatkozások lehetőségét. Innen ered a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában foglalt jogi rendelkezés.

47. A kérdést előterjesztő bíróság [14] a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-át a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjával összefüggésben úgy értelmezi, amelyre érdemes emlékeztetni: „ha az ugyanazon összevont adózás alá tartozó külföldi illetőségű leányvállalat veszteségei tekintetében levonást alkalmazni kívánó dán társaság azonban bizonyítani tudja, hogy a veszteség nem vonható le külföldi adózás keretében, akkor nem kerül sor a levonás […] 5G. § (1) bekezdése szerinti korlátozására”. [15]

48. E jogvita keretében annak eldöntéséhez, hogy mikor áll fenn a tisztán belső helyzet és egyéb, határokon átnyúló helyzet között eltérő bánásmód, előzetesen meg kell vizsgálni, hogy valamely állandó telephely, nem pedig valamely leányvállalat jelenléte releváns-e, vagy sem.

49. Ahogy a Bevola és Jens W. Trock ügyre vonatkozó indítványban megállapítottam, [16] a leányvállalat és az állandó telephely közötti lényegi különbség abban áll, hogy az előbbi jogi személy, míg az állandó telephely nem az. Ez utóbbiak nem többek, mint az azokat különböző formában (ügynökségek, fióktelepek stb.) létrehozó és a tevékenységeihez használó társaság struktúrájának részét képező eszközök. Egy társaság nyithat állandó telephelyet a székhelye szerinti államban vagy egy másik tagállamban, és az egyik vagy másik választására vonatkozó szabadságát főszabály szerint adóügyi intézkedések révén sem lehet korlátozni (EUMSZ 49. cikk).

50. Adózási szempontból, és tisztán belső nézőpontból az, hogy egy állandó telephely és az azt létrehozó társaság székhelye ugyanabban az államban található, eltörli az összes olyan problémát, amely azzal kapcsolatos, hogy mekkora terjedelmű az ez utóbbi (egyetlen) államnak az említett állandó telephely és társaság által elért nyereségek adóztatására vonatkozó hatásköre. Tisztán nemzeti szempontból, egy állandó telephely beépül az azt a tevékenységeinek gyakorlására használó jogi személy vagyonába. Adóügyi szempontból a veszteségei, illetve a nyereségei mindig a székhely szerinti államban járulnak hozzá közvetlenül és azonnal a tulajdonos társaság eredményeihez.

51. Ez azonban nem így van akkor, ha az állandó telephely az azt létrehozó társaság székhelye szerinti államtól eltérő államban található. Ebben az esetben az állandó telephelyeket a nemzetközi joggyakorlatnak megfelelően – amely az OECD által kidolgozott adóztatásról szóló modellegyezményben, különösen annak 5. és 7. cikkében is tükröződik – önálló adóalanyként kezelik. [17]

52. E felvetés alapján az állandó telephely által elért eredmények általában azon állam adóztatási joghatósága alá tartoznak, ahol az található, anélkül hogy azt a *származási* államban illetőséggel rendelkező alapító társaságánál figyelembe vennék, kivéve, ha van olyan jogi vagy egyezmény alapján fennálló mechanizmus, amely kivételt állapít meg.

14 E tekintetben a 2010-es ítéletet említi (az időpont nélkül) TfS 2011.687.

15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 41. pontja.

16 C-650/16. sz. ügy, EU:C:2018:15.

17 A Bíróság már megállapította, hogy az adóztatási joghatóság megosztása céljából a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így többek között az OECD által kidolgozott modellegyezményekben foglaltakat. Lásd: 1998. május 12-i Gilly ítélet (C-336/96, EU:C:1998:221), 31. pont; 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131), 48. pont.

53. A dán jog szerint a külföldi illetőségű társaság állandó telephelye adójogi szempontból leányvállalatként viselkedik, és így a dán adózási csoport tagjának minősül. Ha azonban a külföldi illetőségű társaság leányvállalata vagy állandó telephelye kisebb vagy nagyobb mértékben a külföldi illetőségű társaság székhelye szerinti állam (a jelen esetben Svédország) adóztatási joghatósága alá tartozik, és e beavatkozás működési zavarokat okozhat, a dán adótörvények a fent leírt mechanizmust alkalmazzák a veszteségek kettős levonásának megelőzésére irányuló céllal.

54. E feltevésből kiindulva kell megkezdeni annak vizsgálatát, hogy a társasági adóról szóló törvény és a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény – azon rendelkezéseikkel, hogy a veszteségek levonását a fent kifejtett feltételek mellett nem teszik lehetővé a határokon átnyúló tevékenységet végző társaságcsoportok számára – korlátozzák-e a letelepedés szabadságát, és az említett csoportok helyzete összehasonlítható-e a *teljes mértékben* dán csoportok helyzetével, amelyekre kedvezőbb adószabályozás vonatkozik.

55. Alaki szempontból tagadhatatlannak tűnik számomra a *teljes mértékben* dán csoportnak biztosított előny és a külföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező dán csoport ezzel összefüggő korlátozása: ez utóbbi anyavállalata csak akkor számolhatja el az egyik külföldi szervezetének veszteségeit, ha fennállnak a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában és a jövedelemadó megállapításáról szóló 5. §-ában előírt feltételek; ezzel szemben a *teljes mértékben* dán csoport az egyik leányvállalata veszteségeit a konszolidált eredményből az említett feltételek nélkül levonhatja.[18] A hasonló eltérő bánásmód, főszabály szerint, kevésbé vonzóvá teszi a csoportok számára a letelepedés szabadságának másik tagállambeli székhelyű társaságok útján való gyakorlását.

56. Összehasonlítható helyzetben van-e a két csoport? E szempont tárgyalásához feltétlenül figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezés célját,[19] amely a jelen ügyben a kettős levonás megelőzésére korlátozódik.

57. A Bíróság a Philips Electronics ítélet 19. és 20. pontjában ugyanezen kérdésre igenlő választ adott, elutasítva az Egyesült Királyság ellentétes elgondolását. Kimondta, hogy fennáll a külföldi illetőségű társaság szabadságának azon korlátozása, hogy más tagállamban letelepedjen, és hogy a helyzetek objektíve összehasonlíthatók, ha a nemzeti jogszabályok csak a veszteségek külföldi adó szempontjából való felhasználhatatlanságának feltételével engedik meg, hogy cégcsoportkedvezmény útján és valamely belföldi illetőségű társaság részére átadják a külföldi illetőségű társaság állandó telephelye által ebben a tagállamban elszenvedett veszteségeket, jóllehet a belföldi illetőségű társaság által e tagállamban elszenvedett veszteségek átadására nem vonatkozik hasonló feltétel.[20]

58. Ahogy azt a Bizottság kiemeli, anélkül hogy érvelését a dán kormány meggyőzően vitatta volna, a Philips Electronics ítéletben alkalmazott összehasonlíthatóság a dán szabály célja szempontjából is kiterjeszthető a jelen ügyre. A veszteségek kettős levonásának elkerülésére irányuló céllal kapcsolatban a tisztán belső helyzeteket tartalmazó szabályok és a határokon átnyúló tényezők jelenlétét figyelembe vevő szabályok is annak biztosítására irányulnak, hogy ugyanazon kiadást vagy veszteséget egyetlen alkalommal számolják el.

59. Ha a vitatott dán szabályok az összehasonlítható helyzetekre olyan eltérő bánásmódot írnak elő, amely visszatarthatja a külföldi illetőségű társaságokat a Dániában történő letelepedéstől, és fordítva,[21] a következő lépésben meg kell vizsgálni a korlátozás esetleges igazolását, amely azt az EUMSZ 49. cikkel összeegyeztethetővé teheti.

18 A teljes mértékben belső helyzetben az állandó telephely a tulajdonos társaság vagyonának részeként jön létre, és így veszteségei e társaság saját veszteségének minősül.

19 2010. február 25-i X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont).

20 Philips Electronics ítélet, 20. pont.

21 2010. február 25-i X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont); 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet (C-386/14, EU:C:2015:524, 21. pont).

60. A két vagy több állam adóztatási joghatóságának egymást átfedő gyakorlása miatti kettős levonás megelőzése megmagyarázza olyan rendelkezések megjelenését, mint a társasági adóról szóló törvény és a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény cikkei, amelyekről a jogvita szól. Márpedig az, hogy e rendelkezések fennállása *megmagyarázható* legyen, nem jár azzal, hogy az mindig *igazolt* legyen a letelepedés szabad gyakorlásának akadályozása szempontjából.

61. Az esetleges igazolás megköveteli a nyomós közérdek fennállását,[22] amely tekintetében a Bíróság elfogadta a tagállamok adóztatási joghatósága gyakorlásának biztosítását, az adórendszer koherenciájának fenntartását vagy az adócsalás megelőzését.

62. A dán kormány szerint a veszteségek kettős levonásának megelőzése felvehető az elfogadható igazolások listájára. Felvetése azonban első ránézésre nem tűnik összeegyeztethetőnek a Philips Electronics ítélet gyakorlatával, amelyben a Bíróság:

– A veszteségek kettős levonását inkább az állandó telephely szerinti tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásához kötötte.[23]

– Kiemelte, hogy az említett cél „az állandó telephely szerinti tagállam számára önmagában nem teszi lehetővé a veszteség elszámolásának kizárását azon indokkal, hogy e veszteségeket egyébiránt a külföldi illetőségű társaság székhelye szerinti tagállamban felhasználhatják”.[24]

– Kimondta, hogy „a fogadó tagállam, amelynek területén az állandó telephely letelepedett, az olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel és mindenesetre a jogszabályainak igazolására nem hivatkozhat önállóan a veszteség kettős elszámolásának veszélyére.”[25]

63. A Philips Electronics ítéletet alapul véve a veszteségek kettős levonásának megelőzését nehéz nyomós közérdeknek minősíteni. Sőt ugyanezen ítélet az előbbi címen akkor is elutasította a [nyomós közérdekre való] hivatkozást, „még ha feltételezzük is, hogy ilyen indokolásra önállóan hivatkozni lehet”.[26]

64. Azonban talán eljött az ideje annak, hogy a Philips Electronics ítélet ezen állításait mérsékeljük, azt követően, hogy a kettős levonás elleni küzdelem különös figyelmet kapott az uniós jogalkotótól az említett ítélet meghozatalát követően.

65. Annak alapján, hogy az OECD 2013. március 13-án és 14-én kiadta az adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással (BEPS) kapcsolatos következtetéseit, amelyre vonatkozó végső jelentést 2015. október 5-én tették közzé, a Bizottság[27] és a Tanács[28] hangsúlyozta az uniós szintű, közös és ugyanakkor rugalmas megoldások megtalálásának szükségességét, amelyek az OECD BEPS-következtetéseihez igazodnak.

22 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont).

23 Philips Electronics ítélet, 30. pont: „annak veszélye, hogy a veszteségek az állandó telephely szerinti tagállamban és a külföldi illetőségű társaság székhelye szerinti tagállamban is elszámolásra kerülnek, nem befolyásolja az állandó telephely szerinti tagállam adóztatási joghatóságát”.

24 Uo., 32. pont.

25 Uo., 33. pont.

26 Uo., 28. pont.

27 2015. március 18-án a Bizottság közleményt nyújtott be az Európai Parlament és a Tanács részére az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelmet szolgáló adózási átláthatóságról (COM(2015) 136 final), amelyet 2015. június 17-én a méltányos és hatékony társaságiadó-rendszer az Európai Unióban című cselekvési terv követett.

28 2015. december 8-i következtetések (15068/15. sz. dokumentum).

66. A 2016/1164 irányelv [29] szerint, amelyet az adott jogalkotási folyamat eredményeként fogadtak el, „az egységes piac jó működése érdekében alapvető fontosságú, hogy a tagállamok – minimális követelményként – teljesítsék az adóalap-erózióra és a nyereségátcsoportosításra vonatkozó kötelezettségvállalásaikat, tágabb körben pedig lépjenek fel az adókikerülési gyakorlatok visszaszorítása, valamint a méltányos és eredményes uniós adózás biztosítása érdekében, és mindezt megfelelően koherens és összehangolt módon tegyék". Konkrétan hangsúlyozza, hogy elengedhetetlen a „szabályok megállapítása a belső piacon tapasztalható agresszív adótervezés elleni védelem átlagos szintjének megerősítése érdekében". [30]

67. Ezzel összhangban kiemelt szerepe van az úgynevezett hibrid struktúrából adódó diszkrepanciának, amely a 2016/1164 irányelv 2. cikkének 9. pontja értelmében az „adózót, illetve a […] gazdálkodó szervezetet érintő olyan helyzet, amelyben: […] g) kettős levonás történik". Ez utóbbit ugyanezen rendelkezés úgy határozza meg, mint „ugyanazon kifizetés, ráfordítás vagy veszteség levonása mind abban az adójogrendszerben, ahol a fizetés forrása található, a ráfordítás felmerül vagy a veszteség keletkezik (»a kifizető adójogrendszere«), mind pedig egy másik adójogrendszerben (»a befektető adójogrendszere«)".

68. Ha a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciából következően kettős levonás történik, a 2016/1164 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése alapján ennek következménye, hogy: „a) a levonást a befektető adójogrendszerének megfelelő tagállamban meg kell tagadni; és b) amennyiben a befektető adójogrendszerében a levonást nem tagadják meg, azt a kifizető adójogrendszerének megfelelő tagállamban meg kell tagadni".

69. A 2016/1164 irányelvnek a 2017/952 irányelv által történő módosításának egyik célja a hibrid állandó telephelyből adódó diszkrepanciák szabályozásában állt: „állandó telephelyből adódó diszkrepanciáról akkor beszélhetünk, ha az állandó telephely szerinti, illetve a székhely szerinti adójogrendszer eltérő szabályokat alkalmaz a bevételek és kiadások ugyanazon szervezet különböző részei közötti felosztására, és ez diszkrepanciához vezet az adófizetési kötelezettség tekintetében. Idetartoznak azok az esetek is, amikor az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepancia annak következtében merül fel, hogy az állandó telephelyet az állandó telephely szerinti adójogrendszer jogszabályai értelmében nem veszik figyelembe önálló adóalanyként. Ezek az adófizetési kötelezettségbeli diszkrepanciák kettős levonáshoz vagy beszámítás nélküli levonáshoz vezethetnek, ezért ki kell őket küszöbölni." [31]

70. Természetesen a jelen ügyben nem javaslom az olyan irányelv alkalmazását, amelynek átültetési határideje még nem járt le. [32] Úgy vélem azonban, hogy a 2016/1164 irányelv olyan széles körű aggodalmat tükröz, amely erőssége valószínűleg nem volt kiszámítható – és ennélfogva nem jelent meg kifejezetten a jogalkotásban – a Philips Electronics ítélet meghozatala során.

71. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában néhány útmutatást adott a kettős levonás megelőzése és az adókikerülés elleni küzdelem közötti kapcsolat tekintetében. A Brisal és KBC Finance Ireland ítéletben [33] rámutatott, hogy a (hivatkozott esetben üzemi) „költségek kétszeres levonásának megelőzésére irányuló szándék" „összefüggésbe állítható az adócsalás elleni küzdelemmel".

29 Közvetlenül érinti az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. május 29-i (EU) 2017/952 tanácsi irányelv (HL 2017. L 144., 1. o.).

30 A (2) és (3) preambulumbekezdés.

31 A 2017/952 irányelv (10) preambulumbekezdése.

32 A határidő 2019. december 31-én jár le, kivéve a „Fordított hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák" című 9a. cikk tekintetében, amelyet 2021. december 31-ig elhalasztottak.

33 2016. július 13-i ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 38. pont).

72. Mindazonáltal a kettős levonás megelőzését olyan magatartásokkal kapcsolatban is meg kell fontolni, amelyek esetén szükségképpen nem merül fel a csalási szándék. Ez alapján, a Marks & Spencer ítélet annak megállapítását követően, hogy „a tagállamoknak e gyakorlatot meg kell tudniuk akadályozni”, elismerte, hogy a veszteség kettős levonásának kockázata nem mindig esik egybe az adócsalás elleni küzdelmen alapuló igazolási indokkal. [34]

73. A veszteség kettős elszámolása tehát a különböző adószabályozások együttes alkalmazásának következménye lehet, még csalási szándék hiányában is. De nem ezért veszíti el magatartási jellegét, amelyet az OECD által támogatott irányvonallal összhangban az uniós jog szempontjából is el kell utasítani. Ebből adódóan, ahogy azt korábban előrebocsátottam, elkerülésének célja talán már (önálló) nyomós közérdekként jellemezhető, anélkül hogy azt kötelezően az adócsalás elleni küzdelemmel kelljen összekapcsolni.

74. Ebből a szempontból és elméletileg egyáltalán nem vitatható a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontja a kettős levonás elkerülésének céljával kapcsolatban. A figyelemnek tehát e rendelkezés gyakorlatban történő alkalmazására kell irányulnia, ahogy azt a jelen ügyben a dán adóhatóság tette.

75. A Dániában található, de a dán csoport svéd leányvállalatához tartozó állandó telephely tevékenysége tekintetében a veszteség megállapítását követően annak összege elméletileg levonható a fogadó államban (Dánia) megállapítandó adóalapból és a székhelye szerinti államban (Svédország) a társaságra vonatkozó adóalapból is. Az olyan szabály, mint a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontja annak megakadályozására irányul, hogy a társaság ugyanazt a költséget vagy veszteséget kétszer *használja ki*. Különben a határokon átnyúló helyzet előnyt élvezne a nemzetivel szemben, mivel belföldön ugyanaz az adóhatóság logikusan nem engedi meg a kettős levonást, [35] amely transznacionális keretek között megtörténhet.

76. A vitatott szabály tehát azt a kívánt hatást eredményezi, hogy a veszteséget csak egyetlen egyszer számolják el, és ez elméletileg a kettős levonás megakadályozására irányuló célnak is megfelel. Az azonban nélkülözhetetlen, hogy alkalmazása az elérni kívánt cél megvalósításának biztosításán kívül ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [36]

77. A dán hatóság által a jelen jogvitában az említett szabállyal kapcsolatban adott értelmezés aránytalan helyzetet eredményezhet, amely *kettős nemlevonáshoz* vezet. Így történik, ha a hangsúlyt nem a másik államban történő *tényleges* levonhatóságra, hanem annak *elméleti* lehetőségére helyezzük a veszteségek elszámolásának Dániában történő elutasításának okaként.

78. Feltéve, hogy a kettős levonás elleni küzdelem igazolja az ilyen jellegű nemzeti jogszabályi intézkedéseket, annak célja, hogy a levonást felváltva csak az egyik, joghatósággal rendelkező állam utasítsa el, ne pedig mind a kettő. [37] A rendszer logikája arra az alapvető feltevésre támaszkodik, hogy ugyanazon veszteséget egyetlenegyszer kell elszámolni.

79. E megoldás, hangsúlyozom, nem érhető el a másik tagállamban fennálló, *pusztán* feltételezett levonhatóságot alapul véve. A levonás e feltétel alapján történő elutasítása nem mérlegelhető az arányosság elvének szempontjából, és megfelelő választ sem ad az adóteher és az adóalany tényleges hozzájárulási képessége közötti szükségképpeni megfelelésre.

34 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 47–50. pont).

35 A társasági adóról szóló törvény 31. §-a (1) bekezdésének 1. pontja előírja, hogy a dán csoport csak egyszer élhet ugyanazzal a levonással.

36 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont).

37 Ez a közösségi jogalkotó célja azzal, hogy az OECD adóalap-erózió elleni küzdelemre vonatkozó következtetéseit belefoglalja a 2016/1164 és 2017/952 irányelvekbe (9. cikk (1) bekezdése).

80. Maga a dán jog hoz fel példákat arra, hogy célja nem a levonás teljes mértékű megakadályozása, hanem éppen annak biztosítása, hogy a veszteségeket egyetlen alkalommal számolják el. Ez tűnik ki az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) által a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §-ának (1) bekezdéséről a dán társaságokkal kapcsolatban adott értelmezésből: lehetővé teszi számukra az adóintegrációjuk keretébe tartozó külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeinek levonását, ha „bizonyítani tudják, hogy a veszteség nem vonható le külföldi adózás keretében”. [38]

81. Akár a kérdést előterjesztő bíróságra korlátozott gyakorlat, akár az állandó ítélkezési gyakorlat esetében e megoldás megszünteti azt a fenyegetést, hogy a kettős levonás megakadályozása érdekében a veszteség levonásának kategorikus elutasítása túlzott méreteket öltsön. Nem áll fenn olyan objektív ok, amely alapján az említett feltétel alkalmazását mellőzni kellene a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában hivatkozott állandó telephelyekkel kapcsolatban.

82. Az említett feltétel alkalmazhatóságához természetesen igazolni kell, hogy a veszteségek nem számolhatók el a másik tagállamban, mivel az állandó telephely tulajdonos társasága kimerítette az összes olyan lehetőséget, hogy a veszteségeket az említett államban elszámolja, ideértve a jövőbeni üzleti években történő felhasználásuk lehetőségeit is.

83. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell tisztázni, hogy így történt-e a jelen ügyben, mivel kizárólag e bíróság rendelkezik annak meghatározása szempontjából releváns adatokkal, hogy a veszteségek végleges jelleggel levonhatók voltak-e a svédországi illetőségű NN csoport leányvállalatának adóalapjából.

VI. Végkövetkeztetés

84. A fent kifejtettek értelmében azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) számára:

„1. Az EUMSZ 49. cikkel főszabály szerint nem ellentétes az alapjogvitában alkalmazotthoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az A tagállamban adóköteles vállalatcsoport adózása során az e tagállamban letelepedett, de a B tagállamban székhellyel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely veszteségei csak akkor számolhatók el a csoporthoz tartozó más társaságok jövedelmével szemben, ha a B tagállam szabályai alapján a szóban forgó veszteségek nem számolhatók el az említett társaság jövedelmének a B tagállamban történő megállapítása során.

2. Az említett nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze az EUMSZ 49. cikkel, amennyiben az alapjogvitához hasonló körülmények között az A tagállamban nem engedik a veszteségek levonását, ha az adózó bizonyította, hogy a B tagállamban azok véglegesen nem vonhatók le, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie.”

38 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 41. pontja, amely a jelen indítvány 47. pontjában szerepel.