



Határozatok Tára

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. január 17.¹

C-650/16. sz. ügy

**A/S Bevola,
Jens W. Trock ApS
kontra
Skatteministeriet**

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

„Előzetes döntéshozatal – Társasági adó – Letelepedés szabadsága – Konszolidált csoportok – Adójogi szabályozás, amely a belföldi társaság számára megengedi a belföldi állandó telephelyek veszteségeinek az adóköteles jövedelemből való levonását, azonban ezt a lehetőséget a külföldi állandó telephelyek esetében kizárja, kivéve ha nemzetközi összevont adózást választanak”

1. A Marks & Spencer ítélet² után 12 évvel a Bíróságnak ismét egy, a társaságok adóztatása keretében felmerült jogvitában kell állást foglalnia. A jelen esetben az ügyben eljáró bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az ezen ítéletben „szereplővel azonos feltételek szerinti helyzetet[ben]” az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e egy olyan nemzeti szabály, amelynek értelmében egy dán társaság nem vonhatja le a valamely más tagállamban található állandó telephely veszteségeit, hacsak nem választja a „nemzetközi összevont adózást”.

2. Az ily módon megfogalmazott előzetes döntéshozatal iránti kérelem véleményem szerint három kérdést vet fel, amelyben a Bíróságnak állást kell foglalnia: a) fenntartja-e az úgynevezett „Marks & Spencer kivételt”; b) ha fenntartja, akkor azt nemcsak a leányvállalatok veszteségeire, hanem az állandó telephelyek veszteségeire is alkalmazandónak tekinti-e; c) a dán szabályozás által annak érdekében előírt formula, hogy a belföldi társaságok levonhassák a külföldi állandó telephelyeik veszteségeit (azaz a nemzetközi összevont adózás) összeegyeztethető-e az uniós joggal, ha ezek a veszteségek nem véglegesek.

I. A dán jogi háttér: a társasági adóról szóló törvény

3. A 8. § (2) bekezdése szerint:

„Az adóköteles jövedelem nem foglalja magában a külföldi állambeli, Feröer szigeteki vagy grönlandi állandó telephelyhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet és kiadást, a 31A. § rendelkezéseire is figyelemmel. [...]”

¹ Eredeti nyelv: spanyol.

² 2005. december 13-i ítélet, C-446/03; a továbbiakban: Marks & Spencer ítélet, EU:C:2005:763.

4. A 31. §-nak (a dániai kapcsolt vállalkozások tevékenységének „belföldi összevont adózása”, beleértve a külföldi társaságok dániai állandó telephelyéhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet) megfelelően:

- (1) „ [...] kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb. [...] összevontan adóznak (belföldi összevont adózás). »A kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb.« azok a társaságok és egyesületek stb., amelyek a pénzügyi év ugyanazon időpontjában ugyanahhoz a csoporthoz tartoznak: lásd a 31C. §-t. A (2)–(7) bekezdés alkalmazásában az ingatlan az állandó telephellyel esik azonos tekintet alá. »Legfelső szintű anyavállalatnak« az a társaság tekintendő, amely úgy anyavállalat, hogy nem leányvállalat (lásd a 31C. §-t).
- (2) Az összevontan adózó társaságok esetében közös adóbevallás készítendő, 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. Az állandó telephely veszteségeit csak akkor lehet más társaságok jövedelmével szemben elszámolni, ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam, a Feröer szigetek vagy Grönland szabályai szerint a veszteségeket nem lehet a társaság székhelye szerinti külföldi államban, a Feröer szigeteken vagy Grönlandon figyelembe venni a társaság adóbevallásának elkészítése során, vagy ha a 31A. § szerinti nemzetközi összevont adózást választották. Az összevont adóköteles jövedelmet azt követően kell kiszámolni, hogy valamennyi önálló társaság vonatkozásában elszámolták a korábbi jövedelem-időszakokban keletkezett, átvihető veszteségeket. Ha az összevont adóköteles jövedelem pozitív, a nyereséget arányosan fel kell osztani a nyereségtermelő társaságok között. Ha a pénzügyi évre vonatkozó összevont adóköteles jövedelem negatív, a veszteségeket arányosan fel kell osztani a veszteséget termelő társaságok között, és a vonatkozó társaságban át kell vinni a következő pénzügyi évre történő elszámoláshoz. A társaságok összevont adózási időszakokhoz kapcsolódó veszteségeit csak az ugyanazon társaságon belüli nyereséggel szemben lehet elszámolni. A veszteségek átvitele esetén először a legrégebbi veszteségeket kell elszámolni. A társaságok korábbi pénzügyi évekhez kapcsolódó veszteségeit csak akkor lehet másik társaság nyereségével szemben elszámolni, ha a veszteségek abban a pénzügyi évben keletkeztek, amelyben az érintett társaságok összevontan adóztak, és később nem szűnt meg az összevont adózás.

[...]

- (4) Belföldi összevont adózás esetén az összevont adózásban részt vevő legfelső szintű anyavállalatot kell kijelölni az összevont adózás tekintetében irányító társaságnak. Amennyiben nincs dániai adóköteles legfelsőbb szintű anyavállalat, hanem számos horizontálisan kapcsolódó dániai adóköteles kapcsolt vállalkozás létezik, úgy az összevont adózásban részt vevő egyik kapcsolt vállalkozást kell kijelölni irányító társaságnak. [...] Az irányító társaság felelős a teljes jövedelemadó megfizetéséért. [...]
- (5) Az összevont adózásban részt vevő valamennyi társaság az irányító társaságéval azonos időszak vonatkozásában számítja ki az adóköteles jövedelmet, függetlenül a társasági jogi szabályozás szerinti számviteli évtől (lásd a 10. § (5) bekezdését).

[...]

- (7) Az adóköteles jövedelem számítása során az összevontan adózó társaság választhatja azt, hogy nem veszi figyelembe a veszteségeket, beleértve a korábbi pénzügyi évekből áthozott veszteségeket. Az összevontan adózó dániai állandó telephely vagy az összevontan adózó dániai leányvállalat adóköteles jövedelmének megfelelő veszteségeket figyelmen kívül lehet hagyni, amikor az állandó telephely vagy leányvállalat jövedelmét feltüntetik a külföldi adóbevallásban, feltéve hogy az érintett állam dán adózásra vonatkozó kedvezménye megfelel a ligningslov (a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény) 33. §-ában biztosított kedvezménynyújtási módszernek. A

figyelman kívül hagyott összeget a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 15. §-ának szabályaival összhangban át lehet vinni későbbi pénzügyi évekre. Ha a teljes veszteségnél alacsonyabb összeget hagynak figyelman kívül, a hivatkozott összeget arányosan fel kell osztani a veszteséget termelő önálló források között.”

5. A 31A. § (1) bekezdés első, második, harmadik mondata (a dán vagy külföldi kapcsolt vállalkozások vagy állandó telephelyeik tevékenységét is magában foglaló „nemzetközi összevont adózás”) a következőképpen rendelkezik:

„A legfelső szintű anyavállalat azon kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb. tekintetében választhatja az összevont adózást, amelyek a 31. § szerint összevontan adóznak; ugyanez érvényes a csoport valamennyi olyan külföldi társaságára és egyesületére stb., amelyben a résztvevők egyike sem személyesen felelős a társaság kötelezettségeiért, és amely a résztvevők jegyzett tőkéjének arányában felosztja a nyereséget (nemzetközi összevont adózás). A választás vonatkozik továbbá valamennyi külföldi állandó telephelyre és ingatlanra, amely a hivatkozott összevontan adózó dániai és külföldi társaságokhoz és egyesületekhez stb. tartozik. A 31. § belföldi összevont adózásra vonatkozó szabályai értelemszerűen alkalmazandók a nemzetközi összevont adózásra is, a (2)–(14) bekezdésekből fakadó kiegészítésekkel és kivételekkel. [...]”

6. A 31A. § (3) bekezdésének harmadik mondata és (3) bekezdésének hatodik mondata kimondja:

„A nemzetközi összevont adózásra irányuló választás 10 évig kötelező az anyavállalatra, a hatodik és a hetedik mondatra is figyelemmel [...] A legfelső szintű anyavállalat dönthet az összevont adózás megszüntetése mellett, ez az adó teljes utólagos megállapítását eredményezi: lásd a tizenegyedik mondatot.”

II. A jogvita tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7. Az A/S Bevola dániai székhelyű társaság, amely teherautókhoz, kamionokhoz és pótkocsikhoz gyárt rakodófelületeket és kiegészítő alkatrészeket. Más, ugyancsak dán vállalatok leányvállalata és unokavállalata, amely vállalatok a szintén Dániában székhellyel rendelkező Jens W. Trock ApS, a csoport anyavállalatának irányítása alatt állnak.

8. A 2009-es pénzügyi évben az A/S Bevola számos uniós tagállamban rendelkezett leányvállalattal és állandó telephellyel. Különösen Finnországban is volt egy állandó telephelye.

9. A finn állandó telephely 2009-ben beszüntette a tevékenységét, és a 2,8 millió DKK összegű veszteségét Finnországban nem lehetett figyelembe venni. Ilyen körülmények között az A/S Bevola Dániában kérte annak a társaságiadó-alapból történő levonását.

10. 2014. január 20-án a dán hatóságok a Landsskatteretten (adóügyi bíróság, Dánia) által hozott jogerős ítélet keretében megállapították, hogy az A/S Bevola nem jogosult a levonásra, mert a társasági adóról szóló törvény 8. §-ának (2) bekezdése (a 2005. június 6-i 426. sz. törvény szerinti változatban) nem teszi lehetővé sem a valamely külföldi állandó telephelyhez kapcsolódó jövedelem, sem pedig az ahhoz kapcsolódó kiadás adóköteles jövedelemben történő figyelembevételét, kivéve ha a társaság az ugyanezen törvény 31A. §-ában előírt nemzetközi összevont adózást választotta.

11. Az A/S Bevola és a Jens W. Trock ApS (a továbbiakban: Bevola) ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtottak be az Østre Landsret-hez (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia), és azzal érveltek, hogy a levonás lehetséges lett volna, ha a veszteségek egy dán állandó telephelynél keletkeztek volna, és ez az eltérő bánásmód az EUMSZ 49. cikk által biztosított letelepedés szabadságának korlátozását jelenti.

12. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság a következő kérdést terjesztette előzetes döntéshozatalra:

„Ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkel az alapeljárás tárgyát képező nemzeti adórendszer, amely szerint a belföldi állandó telephelyek veszteségei levonhatók, a más tagállambeli állandó telephelyek veszteségei azonban nem, ideértve a Bíróság [2005. december 13-i Marks & Spencer ítéletének (C-446/03, EU:C:2005:763)] 55–56. pontjában szereplővel azonos feltételek szerinti helyzetet is, kivéve ha a csoport az alapeljárásban szereplő feltételek között nemzetközi összevont adózást választ?”

III. A felek észrevételeinek összefoglalása

13. A Bevola szerint az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a más tagállambeli állandó telephelynél keletkezett veszteségeknek az adóköteles jövedelem kiszámítása során történő figyelembevételét, a belföldi társaságokat visszatarthatja attól, hogy ilyen állandó telephelyet hozzanak létre, amely a letelepedés szabadságának korlátozását jelenti, mivel egy belföldi és egy külföldi állandó telephely objektíve összehasonlítható helyzetben van.

14. A Bevola hozzáteszi, hogy bár az ítélkezési gyakorlat elismeri, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása az adórendszer koherenciájának fenntartásával igazolható lehet, annak feltétele, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn az adóelőny és annak egy meghatározott teherrel történő kiegyenlítése között. Ilyen kapcsolat a Marks & Spencer ítéletben foglalt feltételek fennállása estén nem áll fenn, ahogyan az a jelen ügyben is történik.

15. A Bevola úgy értelmezi, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése sem szolgálhat igazolásként. Nem elegendő, hogy a nemzeti jog az adózó számára biztosítja azt a lehetőséget, hogy tíz évig a csoport valamennyi társasága és állandó telephelye esetében a nemzetközi összevont adózást válassza, mivel ez a szabályozás túlzottan aránytalan és korlátozó feltételeket állapít meg a levonáshoz való hozzáférés tekintetében.³ Ezenkívül hozzáteszi, hogy a Bíróság a letelepedés szabadságát korlátozó szabályozást akkor is az uniós joggal összeegyeztethetetlennek ítélte meg, ha annak alkalmazása szabadon választható.⁴

16. A dán kormány – miután elismeri, hogy az adóintegrációra vonatkozó szabályozása korlátozza a letelepedés szabadságát –, azzal érvel, hogy ez a szabályozás olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, és ezenkívül azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.

17. Ez a kormány megjegyzi, hogy mivel a valamely dán társaságnak egy másik tagállamban található állandó telephelyénél keletkezett nyereségei nem tartoznak Dánia adóztatási joghatósága alá, egy dán társaság Dániában található állandó telephelye nincs az előbbivel összehasonlítható helyzetben.

18. A dán kormány hozzáteszi, hogy a szabályozásának alapját az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége, valamint a dán adórendszer koherenciája képezi. Szimmetrikus logika alapján a dán társaságok azon joga, hogy az állandó telephelyeik veszteségeit Dániában levonják, az ezen állandó telephelyeknél keletkezett nyereségek dán adóztatási joghatóság alá tartozásának elválaszthatatlan következménye, amely nem áll fenn a más tagállambeli állandó telephelyek esetében.

³ Álláspontjának alátámasztása érdekében a nemzeti jogszabály előkészítő munkálataira hivatkozik, amelyek során elismerték, hogy a nagyobb csoportok számára ez a szabályozás nem lesz vonzó.

⁴ A 2010. március 18-i Gielen ítéletre hivatkozik (C-440/08, EU:C:2010:148), 53. pont.

19. A korlátozás ezenkívül nem megy túl a kitűzött célokon. A szabályozás – amennyiben előírta annak lehetőségét, hogy egy társaság a nemzetközi összevont adózást válassza – lényegében különbözik a Marks & Spencer ítéletben vizsgált szabályozástól. Kétségtelen, hogy ez a választási lehetőség tíz évig a csoport valamennyi külföldi társasága, egyesülete és egyéb szervezete részére, valamint valamennyi olyan külföldi állandó telephely és ingatlan részére fennáll, amely dán társaságokhoz vagy adózási szempontból integrált külföldi társaságokhoz tartozik. E szabályozás célja annak megakadályozása, hogy az anyavállalat tetszés szerint válassza ki azokat a társaságokat, illetve állandó telephelyeket, amelyek adózási szempontból integráltak lesznek, ami elkerülhetetlenül a veszteségesen működők kiválasztásához és a nyereséget termelők kizárásához vezetne. A nyereségek adóztatásához való jog és a veszteségek levonásának lehetősége közötti szimmetria másképpen nagymértékben veszélybe kerülne. Nem képzeltető el kevésbé terhes alternatív megoldás, amely alkalmas az adóztatási joghatóság Dánia és a többi tagállam közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére. Egy kellően hosszú kötelező alkalmazási időszak ugyanezen okok miatt nélkülözhetetlen.

20. A dán kormány számára a nemzetközi összevont adózás nem pusztán elméleti formula: az hogy azt kevés határon átnyúló csoport választotta, azzal magyarázható, hogy azt adózási szempontból nem tekintik a legelőnyösebb szabályozásnak.

21. Az osztrák kormány szerint a belföldi összevont adózás választása esetén Dániában az adóköteles jövedelem megállapítása céljából a külföldi állandó telephelyeknek sem a nyereségeit, sem pedig a veszteségeit nem veszik figyelembe, ami azt eredményezi, hogy egy Finnországban található állandó telephely helyzete objektíve nem hasonlítható össze a Dániában található állandó telephely helyzetével, amelynek eredményei teljes mértékben adókötelesek ez utóbbi országban.⁵ Ugyanakkor a „nemzetközi összevont adózás” keretében valamennyi belföldi és külföldi leányvállalatot és állandó telephelyet azonos módon kezelnek. Ennélfogva e két eset egyikében sem áll fenn objektíve összehasonlítható helyzetben történő eltérő bánásmód.

22. Még ha összehasonlíthatónak is tekintjük a helyzeteket, az eltérő bánásmódot igazolhatja az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége. A dán szabályozás célja a nyereségek adóztatása és a veszteségek levonása közötti szimmetria megőrzése annak elkerülése érdekében, hogy az adózó szabadon válassza ki azt a tagállamot, ahol a nyereségeit, illetve a veszteségeit bejelenti. A Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelelően⁶ ez a szabályozás koherens, mivel ha a valamely, Finnországban található állandó telephelytől származó nyereségeket Dániában nem lehet figyelembe venni, logikus, hogy a veszteségei sem veendő figyelembe.

23. Az osztrák kormány megjegyzi, hogy a dán jog a nemzetközi összevont adózás választásával azon vállalatcsoport számára, amelyhez a Bevola is tartozik, lehetővé teszi a veszteségeknek az adóköteles jövedelem kiszámítása során történő figyelembevételét. Ennélfogva nincsenek a Marks & Spencer kivétel szerinti végleges veszteségek, és így a dán szabályozás arányos.

24. Az olasz kormány a „Marks & Spencer kivétellel” kapcsolatban arra hivatkozik, hogy az csak akkor játszik szerepet, ha a veszteségek érvényesítésére nyitva álló valamennyi lehetőséget kimerítették, amely a jelen ügyben nem áll fenn. A Bevola a nemzetközi összevont adózással az állandó telephelyének veszteségeit le tudja vonni Finnországban azáltal, hogy azokat a csoport anyavállalatának adóköteles jövedelmében figyelembe veszi. Emiatt véleménye szerint a vitatott szabályozás nem korlátozza a letelepedés szabadságát. A Bevola azon követelése, hogy az összevont nemzetközi adózást részlegesen, csak a veszteségekre alkalmazzák, anélkül hogy ő azt választotta volna, túllépné a letelepedés szabadsága védelmének határait, és veszélyeztetné a nemzetközi csoportok adóztatásának koherenciáját.

5 A 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítéletre hivatkozik (C-48/13, EU:C:2014:2087), 24. pont.

6 Ebben a tekintetben a 2013. november 7-i K-ítéletre hivatkozik (C-322/11, EU:C:2013:716), 51. pont.

25. A német kormány a tárgyaláson azzal érvelt, hogy a belföldi és a külföldi állandó telephelyek nincsenek összehasonlítható helyzetben, és álláspontjának alátámasztása érdekében a Nordea Bank Danmark ítéletre,⁷ valamint a Timac Agro Deutschland ítéletre⁸ hivatkozott.

26. A Bizottság kiemeli, hogy – ahogyan azt a Bíróság többször megállapította⁹ – egy másik tagállamban állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság helyzete összehasonlítható azon belföldi társaság helyzetével, amely ugyanebben a tagállamban rendelkezik állandó telephellyel. Ugyanakkor a Bíróság legutóbb a Nordea Bank Danmark ítéletben¹⁰ és a Timac Agro Deutschland ítéletben¹¹ más megközelítést alkalmazott, és az eltérő bánásmódra hivatkozott.

27. Ugyanakkor a Bizottság szerint az eltérő bánásmód vizsgálata akkor bír relevanciával, ha a korlátozás igazoltságát kell megvizsgálni. Másképpen azt a következtetést lehetne levonni, hogy két helyzet azért tér egy mástól, mert a tagállam úgy döntött, hogy azokat eltérően kezeli. A jelen ügyben egymással szembeállított két helyzetben a társaságok az állandó telephelyeik veszteségeit kívánják levonni, ami miatt ezek összehasonlítható helyzetek.

28. Amennyiben megállapítást nyer, hogy az eltérő bánásmódot közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, még meg kell vizsgálni, hogy az nem lépi-e túl a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket. A Bíróság a Marks & Spencer ítéletben már kimondta, hogy egy olyan külföldi leányvállalatnak a veszteségek levonásából való kizárása, amely kimerítette a székhelye szerinti tagállamban a levonásra nyitva álló lehetőségeket, aránytalan, és ez az ítélkezési gyakorlat a Lidl Belgium ítélet¹² alapján a belföldi társaságok külföldi állandó telephelyeire is kiterjeszhető. Ha a Bevola társaság finn állandó telephelyének veszteségei valóban véglegesek, a dán adóhatóság köteles megengedni azok levonását.

29. Ezt a kötelezettséget nem gátolja az, hogy nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozás áll fenn, mivel ezt az alternatívát (amely által a csoport egész jövedelmét a dán adó hatálya alá helyezik) maga a belföldi jogalkotó minősítette úgy, hogy az a nemzetközi csoportok számára kevésbé reális.

IV. A Bíróság előtti eljárás

30. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2016. december 19-én vette nyilvántartásba a Bíróság hivatala.

31. A Bevola, az osztrák, az olasz és a dán kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be, és a 2017. október 25-én tartott tárgyaláson is megjelent, amelyen a német kormány is részt vett.

V. Elemzés

32. Az ügyben eljáró bíróság álláspontja szerint az általa mérlegelendő tényállás a Marks & Spencer ügy alapját képezőhöz hasonló jellemvonásokat mutat, és a Bíróság ez utóbbi ügyben hozott ítélete az előbbire alkalmazandó lehet. A kétségei inkább azzal kapcsolatosak, hogy a nemzeti jogszabályok megfelelnek-e ennek az ítélkezési gyakorlatnak.

7 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087.

8 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829.

9 2012. szeptember 6-i Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532), 19. pont; 2013. február 21-i A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84), 35. pont; 2014. április 1-jei Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200), 26. pont.

10 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087.

11 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829.

12 2008. május 15-i ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 51. pont.

33. Ez a megállapítás a tárgyaláson megvitatott előfeltevésből való kiinduláshoz kulcsfontosságú. A dán kormány szerint nem világos, hogy a Bevola finnországi állandó telephelyeinek veszteségei a Marks & Spencer ítélet 55. pontjának értelmében véglegesnek minősíthetők-e.¹³ Minden esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata rendezni ezt a vitát, mivel csak ő rendelkezik az annak meghatározása tekintetében releváns adatokkal, hogy „ténylegesen bizonyított[ák]-e az érintett veszteségek végleges jellegét”.¹⁴ Ha a veszteségek végül nem ilyen jellegűek, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés pusztán hipotetikus jellegű, és ennél fogva elfogadhatatlan.

34. Kockázatra, hogy a társasági jog területén a szakértők által jól ismert fogalmakat ismétlek, emlékeztetek arra, hogy a Bíróság a Marks & Spencer ítéletben egy olyan szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét elemezte, amelynek értelmében az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat nem vonhatta le a Belgiumban, Franciaországban és Németországban letelepedett külföldi leányvállalatainak (végleges) veszteségeit. Ez a levonás ugyanakkor az adóintegráció keretében megengedett volt, ha a veszteségek valamely, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalattól származtak.

35. A Bíróság akkor egy általános szabályt és egy kivételt állapított meg. A szabály az, hogy az ilyen szabály¹⁵ „egyfelől a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és másfelől alkalmas e célok megvalósítására”.¹⁶ A kivétel – amely az arányosság elvéből ered – összefoglalva az, hogy az anyavállalat akkor vonhatja le ezeket a veszteségeket, ha azok végleges jellegűek, azaz, ha a társaság a nemzeti jog (a leányvállalat székhelye szerinti állam joga) alapján az azok levonására nyitva álló valamennyi lehetőséget kimerítette.¹⁷

36. Az ügynevezett „Marks & Spencer kivétel” egy szinte véget nem érő vitát indított el,¹⁸ és azt számos alkalommal vizsgálták. Ahogyan azt a (nagytanács) 2015. február 3-i ítélete¹⁹ is megállapította, a Bíróság ezt a kivételt még akkor is minden áron fenntartotta, amikor a legutóbbi határozataiban szűkítette annak hatályát.²⁰

37. A Bíróság ezen eljárása véleményem szerint nemcsak a precendenshez kötöttség elvét tartja tiszteletben, hanem az igazságos adózásra vonatkozó szilárd alapelvnek is megfelel, amely az adókiivetést az adózási képességgel kapcsolja össze.²¹ Ha az adó valamely jogi személynek egy adott pénzügyi évben elért nyereségeit terheli, logikus, hogy azok figyelembevétele során nem lehet az általa termelt veszteségektől eltekinteni, mivel az adózó gazdasági képessége (konkrétabban az adózási képessége) ugyanilyen arányban csökkent.

13 Úgy tűnik, hogy bizonyos kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy a veszteségek a finn szabályozás alapján a következő pénzügyi években megtérülnek-e, ha a Bevola állandó telephelye ebben az országban újból kinyit. A Bevola azonban elveti ezt a lehetőséget.

14 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829).

15 Marks & Spencer ítélet, 27. pont: „valamely tagállam olyan jogszabálya, amely kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatánál keletkezett veszteséget, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében”.

16 Ugyanott, 51. pont

17 Ugyanott, 55. pont: „a jelen ügyben tárgyalta korlátozó intézkedés túllépi a jelen helyzetben kitűzött cél lényegének eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, ha: – a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben foglalt, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, adott esetben azáltal, hogy harmadik személy részére átadta veszteségeit, vagy azt a leányvállalat későbbi időszakok során elért nyereségének terhére számolták el, és – a külföldi leányvállalat, illetve – különösen e társaság átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra a saját, illetve a leányvállalat veszteségét a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban”.

18 A Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre (C-172/13, EU:C:2014:2321) vonatkozó 2014. október 23-i indítványában Kokott főtanácsnok rögzítette, hogy eddig „142 tudományos művet regisztrált, amelyek közvetlenül az említett ítéletekkel foglalkoznak”.

19 Bizottság kontra Egyesült Királyság ügy, C-172/13, EU:C:2015:50.

20 Lásd többek között: Danish, M., „What remains of the Marks & Spencer exception for final losses? – Examining the impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)”, *European taxation*, Amszterdam, 55. kötet (2015), 9. sz., 417–422. o.; Cerioni, L., „The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU: reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay”, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, 24. kötet (2015), 5. sz., 268–280. o.; Lang, M., „Has the case law of the ECJ on final losses reached the end of the line?”, *European taxation*, Amszterdam, 54. kötet (2014), 12. sz., 530–540. o.; Pinetz, E. és Spies, K., „Final losses” after the decision in Commission v. UK („Marks & Spencer II)”, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, 24. kötet (2015), 6. sz., 309–329. o.

21 A Bizottság a tárgyaláson ezt véleményem szerint helyesen hangsúlyozta.

38. Amennyiben a határokon átnyúló vonatkozásban az e veszteségeknek a leányvállalat székhelye szerinti államban történő figyelembevételére nyitva álló valamennyi lehetőséget kimerítették, ez nem jelenti azt, hogy az anyavállalat gazdasági képessége változatlan marad, az kétségtelenül csökken. Ennélfogva a Marks & Spencer ítéletben foglalt alapvető elv (*bizonyos területen* figyelembe kell venni a végleges veszteségeket) biztosítja azt, hogy a végleges adóteher a veszteséget szenvedett adózó tényleges gazdasági képességéhez igazodjon.

39. Számomra tehát helyesnek tűnik a kérdést előterjesztő bíróság által választott azon nézőpont, hogy a Marks & Spencer kivételt hatályban lévőnek tekintti, és kiindulópontként kezeli a nemzeti joga uniós joggal való összeegyeztethetőségének értékelése során.

40. Ugyanakkor ebben az ügyben két olyan egyedi körülmény áll fenn, amelyek vizsgálatára a Marks & Spencer ítéletben nem került sor. Egyfelől az, hogy azok a veszteségek, amelyek levonását Dániában kérik, nem egy külföldi leányvállalattól, hanem egy külföldi állandó telephelytől származnak. Másfelől az, hogy a dán adórendszer nem zárja ki teljes mértékben e veszteségek levonhatóságát, és azt elismeri, ha a belföldi társaság a nemzetközi összevont adózást választja. Mindkét kérdést külön kell elemezni.

A. A külföldi leányvállalatoknak és állandó telephelyeknek, valamint a belföldi és a külföldi állandó telephelyeknek a Marks & Spencer kivétel alapján azonos módon történő kezeléséről

41. 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).

42. Adózási szempontból 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 vagyonaiba. Adóügyi szempontból a veszteségei, illetve a nyereségei mindig a székhely szerinti államban járulnak hozzá közvetlenül és azonnal a tulajdonos társaság eredményeihez.

43. 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 a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott adóztatásról szóló modellegyezményben, különösen annak 5. és 7. cikkében is tükröződik – önálló adóalanyként kezelik.²²

44. 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. Ez utóbbi az, ami a jelen esetben történik, mivel – ahogyan azt a későbbiekben kifejtem – a dán jogalkotó nem kifogásolja a dán társaságok finnországi állandó telephelyeinek adóztatását (az összevont adózás keretében).

²² A Bíróság már megállapította, hogy az adóztatási joghatóság megosztása céljából a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így különösen az OECD által kidolgozott modellegyezményben 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.

45. A Marks & Spencer ítéletben foglalt kritériumokat az anyavállalat/leányvállalatok kettősre történő hivatkozással dolgozták ki. Ugyanakkor a Bíróság azokat később, a Lidl Belgium ítéletben²³ a külföldi állandó telephelyek veszteségeire alkalmazta, amelyet a fő társaság a Marks & Spencer ítélet 55. pontja értelmében levonhat.

46. A leányvállalatok és az állandó telephelyek ebben a tekintetben azonos módon történő kezelését – ahogyan azt 2008-ban a Lidl Belgium ítélet²⁴ tette – 2010-ben az X Holding ítélet²⁵ árnyalta. A két ítélet közötti nézetkülönbség²⁶ talán egy, a helyzetek adózási szempontból való összehasonlíthatóságának vizsgálata során vitatott elemnek volt köszönhető: az eljárásban vita tárgyát képezte annak tisztázása, hogy a letelepedés szabadságát érintő valamely adójogi korlátozás összhangban áll-e az uniós joggal.

47. Az X Holding ítéletben a Bíróság kimondta, hogy „a más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok ugyanis nincsenek összehasonlítható helyzetben az adóztatási joghatóságnak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményhez hasonló egyezményekből következő megosztása szempontjából, különösen ideértve a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 7. cikkének (1) bekezdését és 23. cikkének (2) bekezdését”.²⁷ A hangsúly tehát nem a helyzetek *absztrakt értelemben vett* összehasonlíthatóságára, hanem azoknak az azokat figyelembe vevő adójogszabály szempontjából fennálló összehasonlíthatóságára helyeződött.

48. Ugyanez a megközelítés kiterjeszthető a belföldi állandó telephely/külföldi állandó telephely kettősre is. Ez következik a 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítéletből,²⁸ amelyben a vizsgálat tárgyát a belföldi társaságok nyereségeire vonatkozó (a jelen ügyben vizsgált szabályozást megelőző) dán szabályozás keretében a külföldi állandó telephely veszteségeinek az adóköteles jövedelemben történő utólagos bevonása képezte.

49. Ebben az ítéletben a Bíróság „a helyzetek összehasonlíthatóságával kapcsolatban” megállapította, hogy a más tagállambeli állandó telephelyek és a belföldi telephelyek „valamely belföldi illetőségű társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából” „főszabály szerint” nem hasonlók. Ezt követően azonban megállapította, hogy „azáltal, hogy a Dán Királyság adót vetett ki a Finnországban, Svédországban és Norvégiában található állandó telephelyek nyereségeire, ez utóbbi telephelyeket a veszteségek levonását illetően hasonlóvá tette a belföldi állandó telephelyekhez (lásd analógia útján: Denkvit Internationaal és Denkvit France ítélet, C-170/05, EU:C:2006:783, 34. és 35. pont)”.²⁹

23 2008. május 15-i ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278. A kérdést előterjesztő bíróságban akkor az a kétség merült fel, hogy „az EK 43. és az EK 56. cikkel ellentétese-e az olyan nemzeti adórendszer, amely nem teszi lehetővé, hogy a belföldi illetőségű társaság a nyeresége megállapításakor és adóköteles jövedelme kiszámításakor levonhassa a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, noha az említett adórendszer a belföldi illetőségű állandó telephelyet ért veszteség esetén biztosítja e lehetőséget”.

24 2008. május 15-i ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278.

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

26 Emlékeztetek arra, hogy Kokott főtanácsnok a Nordea Bank Danmark ügyre vonatkozó indítványában (C-48/13, EU:C:2014:153) a „hagyományos” elemzési módszert választotta, amely szerint „először azt kellene megvizsgálni, hogy objektíve összehasonlítható helyzetben vannak-e a belföldi fiókteleppel és a más tagállambeli fiókteleppel rendelkező társaságok, [...] figyelembe véve a kérdéses nemzeti rendelkezések célját”. A Bíróság a 2014. július 17-i ítéletében (EU:C:2014:2087) nem fogadta el ezt a javaslatot, és az adózási helyzetek (belföldi és határon átnyúló) összehasonlíthatóságát ettől kezdve a letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozást bevezető nemzeti jogszabály céljára tekintettel vizsgálta.

27 2010. február 25-i ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 38. pont (kiemelés nélkül az eredeti szövegben).

28 C-48/13. sz. ügy, EU:C:2014:2087.

29 Ugyanott, 24. pont.

50. A későbbi Timac Agro Deutschland ítéletben³⁰ a Bíróság a Nordea Bank Danmark ítélettel³¹ összhangban – amelynek 24. pontját idézte – megerősítette azt, hogy a belföldi állandó telephelyek és a külföldi állandó telephelyek főszabály szerint nem hasonlíthatóak össze. Ugyanakkor azonnal hozzátette, hogy mivel az akkoriban alkalmazandó német szabályozás az állandó telephelyek két kategóriáját hasonlónak tette, „ilyen körülmények között az ausztriai állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság helyzete tehát a németországi állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság helyzetéhez hasonló”.³²

51. Az ítélkezési gyakorlatban ez a sorrend rámutat arra, hogy nehéz körülhatárolni azt, hogy valóban léteznek-e bizonyos kritériumok annak pontos meghatározása érdekében, hogy az anyavállalatok, a leányvállalatok és az állandó telephelyek mikor vannak objektíve összehasonlítható helyzetben, attól függően, hogy valamely tagállamban belföldiek vagy külföldiek. Azon elkerülhetetlen eseti értékelés, amelynek a Bíróság számára irányadónak kell lennie amiatt, hogy ezen a területen nincsenek pozitív szabályok (az EUMSZ 49. cikken kívül), a megoldások előreláthatóságára törekvő jogász számára bizonyos kényelmetlenségi érzetet – ideértve a bizonytalanság érzését is –³³ okozhat. Ugyanakkor ez nem elegendő a helyzetek objektív összehasonlíthatóságára vonatkozó, a Bíróság által újra és újra elvégzett elemzés mellőzéséhez.

52. Az eddigiekben előadottakból két következtetést lehet levonni. Az első az, hogy a külföldi állandó telephelyeket és a külföldi leányvállalatokat adóügyi szempontból, az állandó telephely illetősége szerinti államban figyelembe nem vehető végleges veszteségek levonását illetően főszabály szerint azonosan kell kezelni, ahogyan azt a Lidl Belgium ítélet megállapította.³⁴

53. Ez a kritérium felel meg véleményem szerint a legjobban a 2011/96/EU irányelv³⁵ alapjául szolgáló elvnek, amely irányelv (9) preambulumbekzdése kimondja, hogy „az anyavállalat állandó telephelyének járó nyereségfelosztások kifizetését, illetve az ilyen kifizetés átvételét ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni, mint amelyet a leányvállalat és az anyavállalat viszonyában alkalmaznak”. A nyereségek felosztása tekintetében ily módon kimondott egyenlő bánásmód értelmezésem szerint kiterjeszthető az állandó telephelynél keletkezett veszteségekre is, oly módon, hogy ebben a konkrét tekintetben az állandó telephelyeket a leányvállalatokkal egyenrangúnak kell tekinteni.

54. Ha nem tévedek, ugyanezt a kritériumot erősíti meg a belső piacon az adókikerülési gyakorlatok elleni küzdelem érdekében az (EU) 2016/1164 irányelv³⁶ által elfogadott megoldás. Ez az irányelv – bár időbeli hatályánál fogva a jelen előzetes döntéshozatalra utaló határozatra nem alkalmazandó – némileg megvilágítja ezt a kérdést, amikor a (4) preambulumbekzdése és mindenekelőtt a 7. cikke arra hív fel, hogy néhány azonos adójogi szabályt alkalmazzanak a gazdálkodó szervezetekre és „a társaságiadó-alanyok adott esetben más tagállam(ok)ban található állandó telephelyeire”.

55. Ezenkívül, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint előfordul, hogy Dánia valójában azonos módon kezeli a külföldi állandó telephelyeket és a külföldi leányvállalatokat: a társasági adóról szóló törvény 31A. §-a a nemzetközi összevont adózásra történő hivatkozás során azonos módon kezeli „a csoport [...] külföldi társaság[ait]” és „valamennyi külföldi állandó telephely[et] és ingatlan[t], amely a hivatkozott összevontan adózó [...] társaságokhoz [...] tartozik”.

30 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 27. pont.

31 C-48/13. sz. ügy, EU:C:2014:2087.

32 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829), 28. pont.

33 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat talán ezért veszi át a 121. sz. törvényjavaslat, *Folketingstidende* (dán közlöny) 2004/2005, állításait, amelyek szerint „különösen nehéz megbizonyosodni arról, hogy az uniós jogszabályokkal ellentétes korlátozást jelentenek-e a javasolt szabályok”.

34 2008. május 15-i ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278.

35 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.).

36 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.).

56. A második következtetés a belföldi állandó telephelyek és a külföldi állandó telephelyek objektív összehasonlíthatóságával kapcsolatos. Erről a kérdésről folyt a vita legnagyobb része az írásbeli és különösen a szóbeli szakaszban egyaránt. Azzal szemben, hogy a Bizottság vonakodott³⁷ a Bíróság által a Nordea Bank Danmark³⁸ és a Timac Agro Deutschland ítéletben³⁹ elfogadott *megoldástól*, a jelen előzetes döntéshozatali ügyben részt vevő kormányok nagy része annak feltétlen alkalmazását támogatja, ami azt eredményezné, hogy a Bevola finnországi állandó telephelyének helyzetét nem lehet egy dániai állandó telephellyel összehasonlítani.

57. Ugyanakkor nem hiszem, hogy e két ítéletnek a jelen ügyre történő alkalmazása szükségszerűen a jogvita tárgyát képező objektív összehasonlíthatóság elutasításával jár. Egyfelől, az ezen ítéletekben vizsgált veszteségek úgymond tartós jellegűek, azaz évről évre keletkeztek, amely a legkedvezőbb időszakok szabadon történő kiválasztását ösztönözte; ezzel szemben a Bevola állandó telephelye éppen a fennállásának utolsó pénzügyi évében, a bezárása előtt szembesült veszteségekkel. Ez a látszólag nem releváns tényező relevanciával bír, ahogyan azt a későbbiekben kifejtem. Másfelől, ha az összehasonlíthatóságot az adott területen fennálló nemzeti szabályozás tartalmával és céljával kell kapcsolatba hozni, figyelembe kell venni az ezen nemzeti szabályozásra vonatkozó, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt ismertetést.

58. Amikor egy állandó telephely veszteséget termel, és bezárásával a tevékenységének megszüntetéséről határoz, el kell adnia az aktívákat, a hiteltartozásait ki kell egyenlítenie, az adósságait ki kell fizetnie, és ennek alapján egyenleg keletkezik (végszámolási mérleg). A belföldi állandó telephelynek az ezen bezárásból eredő veszteségeit, amelyek a végelszámolási mérlegben tükröződnek, közvetlenül azon társasághoz viszik át, amelyhez ez a telephely tartozik. Ugyanezek a végleges veszteségek⁴⁰ azonban – amennyiben egy külföldi állandó telephelytől származnak – abban az államban, ahol ez a telephely található, semmilyen szervezethez nem vihetők át. Ennélfogva, ha azokat a szóban forgó állandó telephelyet létrehozó társaság adóköteles jövedelmében nem lehet figyelembe venni, *légiures térben* maradnak.

59. A Marks & Spencer kivétel erre az esetre vonatkozott, amelynek alkalmazása különösen igazolt, rámutatva arra, hogy a külföldi állandó telephely végleges veszteségei a jogosult társaság számára vagyonszétválást eredményeznek, ami a gazdasági képessége és így az adózási képessége csökkenésével jár. Következésképpen, az állandó telephely megszűnéséhez kapcsolódó végleges jellegű veszteségek esetén a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának vizsgálata során ezt a tényezőt nem lehet figyelmen kívül hagyni. Egy belföldi állandó telephely és egy külföldi állandó telephely helyzete – amelynek végleges veszteségei vannak, és éppen ezért – az anyavállalat adózási képességére vonatkozó elv tiszteletben tartása szempontjából összehasonlítható.

60. Úgy vélem, hogy ez a megközelítés nem áll ellentétben a Nordea Bank Danmark ítélettel⁴¹ és a Timac Agro Deutschland ítélettel.⁴² A belföldi és a külföldi állandó telephelyek összehasonlíthatósága mindkét ítéletben azon alapult, hogy olyan szabályok állnak fenn, amelyekből arra lehet következtetni, hogy kapcsolat áll fenn a külföldi állandó telephely és az azon társaság székhelye szerinti állam adóhatósága között, amelytől ez az állandó telephely függ. Ez a kapcsolat azon végleges veszteség következményeként merül fel, amelyet az ezen állandó telephely miatt anyagi veszteséget szenvedő társasághoz kell átvinni annak érdekében, hogy annak adózási a valós adózási képességéhez igazodjon.

37 A tárgyaláson a Bizottság árnyalta ezt a vonakodást, és megállapította, hogy az a 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. pontjára korlátozódik, amelyet a 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829) 65. pontja megismételt. A Bizottság azt kívánja elkerülni, hogy e bekezdések olvasata arra engedjen következtetni, hogy annak elutasításához, hogy a belföldi és a külföldi állandó telephelyek helyzete objektíve összehasonlítható, elegendő, hogy azokat egy állam az adott körülményektől függetlenül nem kezeli azonos módon.

38 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087.

39 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829.

40 Amelyekre a Marks & Spencer ítélet az 55. pontban hivatkozik.

41 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087.

42 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829.

61. Úgy tűnik, hogy a nemzetközi összevont adózást illetően a dán törvénynek nem célja a „valamely belföldi illetőségű társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése”, ellentétben azzal, ami a Nordea Bank Danmark ítéletben⁴³ és a Timac Agro Deutschland ítéletben⁴⁴ történt. Ezenkívül ez a mechanizmus kettős adóztatási jelenségeket idézhet elő, mivel Dánia a társasági adóról szóló törvény 31A. cikkében magának követeli a „valamennyi” külföldi leányvállalat és a „valamennyi” külföldi állandó telephely jövedelmének adóztatására vonatkozó hatáskört, amennyiben azok dániai székhelyű társaságokhoz tartoznak.

62. Ez utóbbi körülmény véleményem szerint hozzájárul ahhoz, hogy az összehasonlíthatóság megállapításának a jelen ügyben a belföldi állandó telephelyek és a külföldi állandó telephelyek azonos módon történő kezelésén kell alapulnia. Ha a dán szabályozás a nemzetközi összevont adózás tekintetében az adóztatási jogkörén belül azokat egyenrangúnak tekintve állapítja meg az egyik vagy a másik által szerzett jövedelmet (a társasági adóról szóló törvény 31A. cikke), ugyanilyen módon vet ki „[adót [...] a Dán Királyság [...] a Finnországban [...] található állandó telephelyek nyereségeire”, amivel „ez utóbbi telephelyeket a veszteségek levonását illetően hasonlóvá [teszi] a belföldi állandó telephelyekhez”. Éppen ez volt a helyzetek objektív összehasonlíthatóságát meghatározó, a Bíróság által a Nordea Bank Danmark ítéletben alkalmazott tényező.⁴⁵

63. Biztosítható tehát, hogy a jelen jogvitára vonatkozó szabályozási környezetben a Dániában illetőséggel nem rendelkező állandó telephelynek a bezárása évében felmerült, Finnországban meg nem téríthető végleges veszteségeit hasonlóan tekintsék a valamely dániai állandó telephely veszteségeivel, amennyiben a felettük tulajdonosi jogokat gyakorló társaság székhelye ez utóbbi országban van.

B. A „nemzetközi összevont adózásra” vonatkozó dán szabályozásnak a „Marks & Spencer kivétel” alkalmazására gyakorolt hatásáról

64. Az anyavállalat szerinti tagállamban a belföldi és külföldi illetőségű leányvállalatok és állandó telephelyek közötti eltérő adójogi bánásmód akadályozhatja az anyavállalatot letelepedési szabadságának gyakorlásában, visszatartva őt attól, hogy más tagállamokban leányvállalatokat és állandó telephelyeket hozzon létre. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés szóban forgó rendelkezése tehát annak 49. cikke, és a belföldi, illetve külföldi illetőségű leányvállalatok közötti eltérő bánásmód főszabály szerint a 49. cikkben foglalt szabadság korlátozását jelenti.

65. A Bíróság kitért a bizonyos tagállamok azon jogszabályai miatt felmerülő problémákra, amelyek az összevont adózást a csoporthoz tartozó belföldi társaságok számára lehetővé teszik, azonban kizárják a külföldieket, amelyekre az adóztatási jogkörük nem terjed ki. Ebben az összefüggésben a csoporthoz tartozó valamely külföldi leányvállalat nem viheti át a veszteségeit a belföldi anyavállalathoz, mivel éppen a nemzeti adójogszabályok tiltják meg számára, hogy a konszolidált csoporthoz tartozzon.⁴⁶ A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt ügyben ugyanez a helyzet merül fel, azonban az állandó telephelyek vonatkozásában.

43 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087.

44 2015. december 17-i ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829.

45 2014. július 17-i ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont.

46 Marks & Spencer ítélet, 22. és 24. pont; 2010. február 25-i X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89), 18. és 19. pont; 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet (C-386/14, EU:C:2015:524), 18. és 19. pont; 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet (C-66/14, EU:C:2015:661), 27. és 28. pont.

66. A Marks & Spencer ítélet a külföldi leányvállalatok és a külföldi állandó telephelyek összehasonlítását követően a kérdés túlzott nehézségek nélküli megoldására szolgálna. Ahogyan azt az ügyben eljáró bíróság által megállapítottakra hivatkozva kiemeltem, elfogadottnak kell tekinteni, hogy a jelen ügyben fennálló helyzet hasonló az ezen ítéletben vizsgált helyzethez, azaz egy olyan finnországi állandó telephelyről van szó, amelynek (végleges) meg nem téríthető veszteségei az adóintegrációra vonatkozó nemzeti szabályozás alapján ebben az országban nem vonhatók le a dán anyavállalat jövedelmeiből.

67. A megkülönböztető elem az, hogy a dán szabályozás:

- Egyfelől szabályozza a „belföldi összevont adózást”, amelynek értelmében a csoport egészére kivetett társasági adót (amely figyelembe veszi a belföldi társaságok jövedelmét, valamint a dán társaságok dániai állandó telephelyéhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet) összevont adózás keretében fizetik.
- Másfelől lehetőséget nyújt a „nemzetközi összevont adózás” választására, amely egy legalább tízéves időszakban kiterjed a csoporthoz tartozó társaságoknak – belföldi és külföldi társaságoknak egyaránt –, valamint azok valamennyi külföldi állandó telephelyének jövedelmeire.

68. A dán adóhatóságok (valamint a Dánia mellett beavatkozó más tagállamok) szerint ez az utóbbi szabályozás lehetővé teszi a külföldi állandó telephelyek végleges veszteségeinek teljes levonását. A dán adójogi szabályozás a Marks & Spencer ítélet értelmében tehát nem akadályozza a letelepedés szabadságát, mivel a dán társaságok számára mindig fennáll annak lehetősége, hogy a nemzetközi adóintegrációt válasszák.

69. A Marks & Spencer ítéletben kifejtett érvelésben a hangsúly a belső szabályozás arányosságának olyan hiányára helyeződött, amely később azzal a hatással járt, hogy a külföldi leányvállalat veszteségei teljes egészében meg nem téríthetőek voltak. E feltétel alkalmazásával a kérdést előterjesztő bíróságnak – mint már többször említettem – különösen azon körülményekről kell meggyőződnie, amelyek között Finnországban állítólag nem volt lehetőség a Bevola állandó telephelyénél ebben az országban keletkezett veszteség levonására.

70. Ezen előfeltevés megerősítése esetén a Marks & Spencer kivételt kellene alkalmazni, és a mérleg nyelve a letelepedés szabadságának indokolatlan korlátozásától elbillenne, mivel nincs lehetőség a finn állandó telephely végleges veszteségeinek a levonására.

71. Elegendő ezt a levonást azzal ellensúlyozni, hogy a dán szabályozás a belföldi társaságok számára felkínálja a nemzetközi összevont adózás választását, amely alapján annak keretén belül lehetőség nyílik a külföldi leányvállalatok és állandó telephelyek végleges veszteségeinek levonására?

72. A megoldás logikusan attól függ, hogy hogyan szabályozták ezt a nemzetközi összevont szabályozást. Főszabály szerint az a letelepedés szabadságának elfogadhatatlan korlátozását idézheti elő, és ez feltételezhető is arról. A megoldás vizsgálatának véleményem szerint két területre kell kiterjednie: a) a nemzetközi integráció szubjektív kiterjesztése (konkrétan azon célja, hogy a csoport valamennyi társaságára és valamennyi állandó telephelyére vonatkozzon); és b) az ezen adózás hatálya alá tartozás időtartama.

73. Az első megközelítésből úgy tűnik, hogy a dán szabály választ ad a Bíróság által ezen a területen megfogalmazott aggályra. Az X Holding ítéletben⁴⁷ a Bíróság például figyelmeztetett arra, hogy „jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnának, hogy a telephelyük szerinti vagy másik tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Oy AA ítélet 55. pontját, valamint a fent hivatkozott Lidl Belgium ítélet 32. pontját)”.

74. Ebben az esetben a külföldi leányvállalatokkal kapcsolatos nemzeti adórendszer úgy tükröződött vissza, hogy az anyavállalatok számára lehetővé tette a tagállamok közötti megosztott adóztatási joghatóság megőrzésével ellentétes szabad választást („cherry picking”).⁴⁸ Az ezen következmény elkerülésére vonatkozó cél megfigyelhető a társasági adó módosításáról szóló dán törvényjavaslatban, amelyet az előzetes döntéshozatala utaló határozat (részben) átvesz: „ellenkező esetben a társaságok pusztán azzal elkerülhetik a dán adózást, hogy lehetővé teszik a külföldi veszteséget termelő tevékenységek külföldi fióktelepek általi végzését, miközben a dán adózás hatályán kívül eső társaságokhoz helyezik a nyereséges tevékenységeket”.⁴⁹

75. Egy olyan adórendszer – amely ennek fényében elismeri az összevont adózást, azonban nem hagy választási lehetőséget az „integráció határvonalainak” meghatározására, mivel az integrációt a csoport *minden* társasága és *minden* állandó telephelye számára előírja – kétségtelenül megakadályozza, hogy az anyavállalat önkényesen válassza ki, hogy a külföldi szervezetek mely jövedelmeit kívánja összevonni, ami veszélyezteti az adóköteles jövedelem integritását. Ebből a szemszögből ezenkívül ez az adórendszer azonos módon kezeli a nemzetközi és a belföldi csoportokat azáltal, hogy azokat azonos szabályozás alá helyezi, valamint hozzájárul az adórendszer koherenciájának megőrzéséhez azáltal, hogy biztosítja a nyereségek adóztatása és a veszteségek levonása közötti szimmetriát.

76. Ugyanakkor minimális annak veszélye, hogy egy, a jelen ügybelihez hasonló esetben ez a szabad választás megtörténik. Emlékeztetek arra, hogy a Bevola finnországi állandó telephelye tevékenységének utolsó pénzügyi évről volt szó, azaz arról az évről, amikor a bezárására sor került. Ez tehát nem egy olyan eset, amely összehasonlítható lenne azon más esetekkel, amelyekben az anyavállalat – amely olyan külföldi leányvállalatokkal, illetve állandó telephelyekkel rendelkezik, amelyek továbbélését nem vonják kétségbe – szabadon dönt az utóbbiak által termelt veszteségek levonásáról.

77. Ugyanakkor úgy vélem, hogy a dán jogalkotó által a Marks & Spencer kivétel ellensúlyozása érdekében választott megoldás aránytalanul súlyos azon vállalkozások számára, amelyek az EUMSZ 49. cikk által biztosított védelem alatt élni kívánnak a más tagállamokban történő letelepedésre vonatkozó szabadságukkal. Az, hogy a szabályozás alkalmazása opcionális, azt nem fosztja meg sem a túlzottan korlátozó jellegétől, sem pedig annak az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetlenségétől.⁵⁰

78. Ebben a tekintetben úgy vélem, hogy a szóban forgó szabályozás kezdettől fogva kevésbé reális, legalábbis a globális szinten működő dán vállalatcsoportok számára (illetve legalábbis azok számára, amelyek több országban rendelkeznek leányvállalatokkal és állandó telephelyekkel). A nemzeti szabályozás így ezt dicséretre méltó őszinteséggel ismerte el a törvényjavaslathoz csatolt

47 2010. február 25-i ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 29. pont.

48 Ugyanezen ítélet 32. pontjában a Bíróság hozzáteszi, hogy „mivel az adózási egység adóztatási helye ily módon változtatható, annak lehetősége, hogy külföldi leányvállalatot vonjanak be az adózási egységbe, azzal a következménnyel járna, hogy az anyavállalat szabadon választhatná meg, mely tagállamban számolja el a leányvállalat veszteségeit (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 56. pontját, és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját)”.

49 A 121. sz. törvényjavaslat, *Folketingstidende* (dán közlöny) 2004/2005, A. melléklet, 4946. oszlop, 10. pont.

50 2010. március 18-i Gielen ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148): „a letelepedés szabadságát korlátozó valamely nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható” (53. pont). Bár ez az ügy a jelen ügyben vizsgálttól eltérő összefüggésben merül fel, az ezen ítéletben kimondott elv érvényes az akkor elbírált jogvita sajátos körülményein túlmutatóan is.

észrevételekben.⁵¹ Kétségtelen, hogy semmilyen elv nem teszi kötelezővé egy tagállam számára azt, hogy a szabályozását a vállalatcsoportok érdekeihez igazítsa. Ugyanakkor az EUMSZ 49. cikk alkalmazását (a jelen esetben a végleges veszteségek levonására nézve fennálló következményeit, ahogyan azok a Marks & Spencer ítéletben megjelentek) olyan szabályozási megoldásokkal kell védeni, amelyek – bár azokat az adóelkerülés mesterséges konstrukciókkal történő megakadályozása ihlette – a gyakorlatban a csoport gazdasági jelentőségétől függetlenül nem teszik lehetetlenné ezt a levonást, amennyiben a végleges veszteségek levonásának törvényes okai vannak. Ellenkező esetben nem tartanak tiszteletben az adózási képesség és a ténylegesen kivethető adó összeegyeztetését.

79. A második megközelítésből a nemzetközi összevont adózás hatálya alá tartozás minimális tízéves időtartama ugyancsak aránytalan, és az a választás gyakorlásának jelentős és indokolatlan akadályává válik. A csoport összetételét befolyásolható eshetőségeket (az összevont csoporthoz tartozó szervezetek esetében a kisebb-nagyobb jelentőségű átruházások, illetve átalakulások) figyelembe véve a dán kormány azon érvelését, amely arra hivatkozik, hogy egy ilyen hosszú időtartam előírására a szabad választás elkerülése érdekében van szükség, nem tartom meggyőzőnek. A nem kívánt magatartás, amely ellen küzdeni próbálnak (azon időszakok kiválasztása, amely alatt a csoport globális veszteségeket termel, valamint azon pénzügyi évek kizárása, amikor nyereséges) elkerülhető lenne például annak előírásával, hogy a nemzetközi összevont adózásra vonatkozó választást bizonyos idővel azon pénzügyi év előtt kell megtenni, amelyre az vonatkozni fog, anélkül hogy egy olyan hosszú időszakot írnanak elő, amely a társaságok életében kevésbé reális.

80. Kétségtelen, hogy az ítélkezési gyakorlat kifejtette, „a tagállamok továbbra is szabadon elfogadhatnak vagy fenntarthatnak olyan szabályokat, amelyek kifejezett célja, hogy valamely adókedvezményből kizárjanak olyan egyértelműen mesterséges konstrukciókat, amelyek a nemzeti jog érvényesülésének kijátszására vagy megkerülésére irányulnak”, azonban azt is megállapította, hogy „a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni hatáskörüket”,⁵² ami kiterjed az arányosság elvének az ezen nemzeti szabályok alkalmazása során történő tiszteletben tartására.

81. Összefoglalva úgy vélem, hogy a dán szabályozásban foglalt „nemzetközi összevont adózás” a Marks & Spencer ítélet 55. pontja értelmében nem tartja tiszteletben az arányosság elvét azzal, hogy a jelen ügghöz hasonló körülmények között megtiltja, hogy egy dán társaság levonhassa azokat a végleges veszteségeket, amelyek egy Finnországban található állandó telephelynél keletkeztek.

VI. Véggkövetkeztetések

82. A kifejtettekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

„A Bíróság 2005. december 13-i Marks & Spencer ítéletében figyelembe vett feltételekhez hasonló feltételek fennállása esetén az EUMSZ 49. cikkel nem egyeztethető össze az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében az ezen államban székhellyel rendelkező társaság egy belföldi állandó telephely veszteségeit a társaságiadó-alapból levonhatja, azonban a más tagállamban található állandó telephely veszteségeit nem, amely utóbbi tagállamban azok minden bizonnyal nem vehetők figyelembe.

⁵¹ „A gyakorlatban előfordul, hogy legalábbis a nagy nemzetközi csoportok – gazdasági és adminisztratív okokból egyaránt – nem tartják előnyösnek azt, hogy a csoport világszintű jövedelmeit adózási szempontból Dániában vegyék figyelembe”. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt statisztikai adatok rámutatnak arra, hogy a szabályozás a gyakorlatban alig kapott figyelmet a dán vállalatcsoportoktól.

⁵² Marks & Spencer ítélet, 57. és 29. pont.

Ezen összeegyeztethetlenség megszüntetéséhez nem elegendő az, hogy az anyavállalat az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás által előírt »nemzetközi összevont adózást« választhat, amely ugyanezen adó tekintetében a Dánián kívül található valamennyi leányvállalatának és állandó telephelyének összevonását írja elő tíz éven keresztül”.