JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. április 19.[1]

**C-18/11. sz. ügy**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**
**kontra**
**Philips Electronics UK Ltd**

(Az Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága — Nemzeti adójogszabály — Társasági adó — Cégcsoportkedvezmény — A külföldi illetőségű társaság belföldi illetőségű állandó telephelye által elszenvedett veszteségeknek a konzorciumon belüli belföldi illetőségű társaság részére történő átadásának kizárása"

## I – Bevezetés

1. A Bíróság harmadik alkalommal vizsgálja a cégcsoportkedvezmény („group relief") adójogi szabályozását Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságában. E szabályozás lehetővé teszi, hogy a veszteségeket a cégcsoporton vagy konzorciumon belül különböző társaságok között átadják. A veszteségek ily módon átcsoportosíthatók, mégpedig oda, ahol azok adójogi szempontból a legkedvezőbben „használhatók fel". Így a cégcsoportot vagy konzorciumot adójogi szempontból végeredményben egyetlen vállalkozásként kezelik.

2. A Bíróság harmadik alkalommal foglalkozik azzal a kérdéssel is, hogy bizonyos adóalanyok e szabályozás köréből történő kizárása összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával. A Bíróság e tekintetben már foglalkozott a külföldi leányvállalatok[2], valamint a főként külföldi leányvállalatokat irányító belföldi holdingtársaságok[3] kizárásával is.

3. A jelen ügy tárgyát egy brit és holland társaságok alkotta konzorcium képezi. Egy holland társaság Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező fióktelepe a veszteségeit egy brit társaság részére kívánja átadni. A brit adóhatóság ezt nem kívánja engedélyezni, mivel a veszteségek ugyan az Egyesült Királyságban keletkeztek, de adójogi szempontból a társaság holland székhelyén is elszámolhatók.

## II – Jogi háttér

4. Az Egyesült Királyságban társasági adót kell fizetni. A jelen ügy tárgyát képező 2001–2004-es évek vonatkozásában e kötelezettséget az Income and Corporation Taxes Act 1988 (a jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: ICTA) szabályozza.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.).

3 — A C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.).

5. A társaságiadó-fizetési kötelezettség az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokat azok teljes nyeresége után terheli. Az Egyesült Királyságon kívüli székhellyel rendelkező társaságokat csak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező állandó telephelyeik nyeresége után terheli társaságiadó-fizetési kötelezettség.

6. Ez megfelel az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek, amelynek 7. cikke többek között így rendelkezik:

„(1) Az egyik szerződő állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerződő államban egy ott lévő telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek a telephelynek tudható be.”

7. Az Egyesült Királyságban keletkezett veszteségeket mind a belföldi társaságok, mind a külföldi társaságok állandó telephelyei átvihetik korábbi vagy későbbi adómegállapítási időszakokra.

8. Az ICTA 402. cikkének (1) bekezdése ezenfelül a veszteségek különböző adóalanyok közötti, az úgynevezett cégcsoportkedvezmény útján történő átadását is szabályozza:

„(1) A jelen fejezetben és a 492. cikk (8) bekezdésében foglaltak figyelembevételével, a (2) és a (3) bekezdésben […] meghatározott esetekben az üzleti veszteség és a társasági adóból levonható más összegek után járó kedvezményt a cégcsoportba tartozó valamely társaság átadhatja (átadó társaság), és az ugyanezen cégcsoportba tartozó másik társaság (átvevő társaság) kérelmére engedélyezhető, hogy e társaság a társaságiadó-kedvezmény (ún. cégcsoportkedvezmény) formájában azt érvényesítse.”

9. A cégcsoportkedvezmény az átadó és az átvevő társaság viszonyától függően cégcsoportkérelem vagy konzorciumi kérelem útján kérhető.

10. Arra az esetre, ha az átadó társaság nem az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, a 403D. cikk a cégcsoportkedvezmény tekintetében az alábbi különös szabályozást tartalmazza:

„(1) Egy külföldi illetőségű társaság által cégcsoportkedvezmény útján átadható – valamely számviteli időszakban keletkezett – veszteségek összegének vagy egyéb összegeknek e fejezet szempontjából történő meghatározása során a veszteség vagy egyéb összeg nem kezelhető átadhatóként, kivéve

a) ha az azon társaság tevékenységéhez kötődik, amelynek jövedelmét vagy hasznát ezen időszak szempontjából figyelembe veszik vagy (ilyen jövedelem vagy nyereség esetén) figyelembe vennék a társaság ezen időszakban elért adóztatható nyereségének társaságiadó-szempontú kiszámítása során;

b) ha az nem azon társaság tevékenységéhez kötődik, amely valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján ezen időszak tekintetében mentesült a társaságiadó-fizetési kötelezettség alól; és

c) ha

i. a veszteség vagy egyéb összeg, vagy

ii. az annak kiszámítása során figyelembe vett bármely összeg

egyetlen része sem egyezik meg azzal az összeggel, vagy foglaltatik benne abban az összegben, amely valamely külföldi adó szempontjából (egy adott időszak tekintetében) levonható a társaság vagy bármely más személy Egyesült Királyságon kívül keletkezett nyereségéből, vagy más módon elszámolható annak terhére.

[…]

(3) E cikk alkalmazásában az »Egyesült Királyságon kívül keletkezett nyereség« bármely személy vonatkozásában azokat az összegeket jelenti,

a) amelyeket valamely külföldi adó szempontjából a nyereség, a jövedelem vagy a haszon azon összegének tekintenek, amely (a levonásokat követően) az e személy által fizetendő adó alapját képezi, és

b) amelyek nem egyeznek meg (e vagy bármely más személy) egy adott számviteli időszakban elért teljes nyereség(ének) összegével, illetve abban nem foglaltatnak benne,

vagy amelyek az ezen összegek kiszámítása során figyelembe vett összegeknek minősülnek.

[…]

(9) E cikk alkalmazásában »külföldi adó« alatt az Egyesült Királyságon kívüli terület joga alapján kivethető olyan adót kell érteni, amely

a) a jövedelmet terheli, és megegyezik az egyesült királysági jövedelemadóval; vagy

b) a jövedelmet vagy az adóztatható hasznot vagy mindkettőt terheli, és megegyezik az egyesült királysági társasági adóval;

[…]”

## III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. Az alapeljárás tárgyát a Philips Electronics UK Ltd (a továbbiakban: adóalany) által a 2001–2004-es évekre az Egyesült Királyságban fizetendő társasági adó képezi.

12. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező adóalany az adóbevallásaiban több cégcsoportkedvezmény iránti konzorciumi kérelmet terjesztett elő az említett évek vonatkozásában, legutóbb 2009. július 9-én. Ennek révén egy másik társaság összesen körülbelül 64 millió GBP mértékű veszteségét kívánták az adóalany részére átadni és azt az adóalany társaságiadó-alapjából levonni. E veszteségeket a holland LG Philips Displays Netherlands BV (a továbbiakban: LG.PD Netherlands) egyesült királysági fióktelepe szenvedte el.

13. Az LG.PD Netherlands egy holland és egy dél-koreai társaság alkotta konzorciumnak minősülő cégcsoport tagja. A holland társaság az adóalany anyavállalata. Az alapeljárásban abból kell kiindulni, hogy ez az LG.PD Netherlands és az adóalany közötti kapcsolat főszabály szerint cégcsoportkedvezményre jogosít. [4]

14. Az LG.PD Netherlands egyesült királysági fióktelepe által elszenvedett veszteségek adóalany részére történő átadásáról a két társaság szerződésben állapodott meg, amely alapján az LG.PD Netherlands számára kifizetést kell teljesíteni. 2006. január 27-én az LG.PD Netherlands vagyonát csődeljárás alá vonták.

4 — Az ICTA 406. cikkének (2) bekezdése szerint a kapcsolat ugyan nem elégséges, mivel a konzorciumi társaságok egyike sem az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel. Az alapeljárás elsőfokú bírósága e rendelkezést azonban alkalmazhatatlannak véli, mivel az a letelepedés szabadsága tiltott korlátozásának minősül. E megállapítás az alapeljárásban – ezzel szemben benyújtott jogorvoslat hiányában – már nem vitatott.

15. Az alapeljárásban vitatott, hogy az Egyesült Királyság adóhatósága megtagadhatja-e a cégcsoportkedvezmény igénybevételét azzal az indokkal, hogy az átadandó veszteségeket az LG.PD Netherlands holland adóztatása keretében főszabály szerint elszámolják, és ezáltal nem teljesül az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti feltétel. Az adóalany ezzel kapcsolatban azt az álláspontot képviseli, hogy e rendelkezés ellentétes a letelepedés szabadságával.

16. E körülményekre figyelemmel az Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1. Amennyiben egy tagállam (mint például az Egyesült Királyság) egy másik tagállamban (például Hollandiában) székhellyel és adózási szempontból illetőséggel rendelkező társaság nyereségét és veszteségét beszámítja az adóalapjába annyiban, amennyiben a nyereség a holland társaságnak az Egyesült Királyságban található állandó telephely útján kifejtett üzleti tevékenységéből származik, úgy korlátozza-e az Egyesült Királyság egy másik tagállam állampolgárának azt a szabadságát, hogy az EUMSZ 49. cikk (korábban EK 43. cikk) értelmében az Egyesült Királyságban letelepedjen azáltal, hogy megtiltja egy nem az Egyesült Királyságban illetősséggel rendelkező társaság Egyesült Királyságban található állandó telephelye által az Egyesült Királyságban elszenvedett veszteségeknek valamely egyesült királysági társaság részére cégcsoportkedvezmény útján történő átadását, ha e veszteségek bármely része vagy az e veszteségek kiszámítása során figyelembe vett bármely egyéb összeg »[…] [meg]egyezik […] azzal az összeggel, vagy [benne] foglaltatik […] abban az összegben, amely valamely külföldi adó szempontjából (egy adott időszak tekintetében) levonható a társaság vagy bármely más személy Egyesült Királyságon kívül keletkezett nyereségéből vagy más módon elszámolható annak terhére«, azaz csak abban az esetben engedi meg az Egyesült Királyságban található állandó telephely számára az Egyesült Királyságban keletkezett veszteségek átadását, ha nyilvánvaló, hogy a kérelem előterjesztésének időpontjában nem kerülhet sor levonásra vagy elszámolásra az Egyesült Királyságon kívüli más államban (beleértve a többi tagállamot, például Hollandiát is), és nem elegendő, hogy a tengerentúlon igénybe vehető kedvezményt ténylegesen nem kérik, és olyan körülmények között, ha nincsen olyan egyenértékű feltétel, amely alkalmazható lenne az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság Egyesült Királyságban keletkezett veszteségeinek átadására?

2. Amennyiben igen, úgy ez a korlátozás igazolható-e

   a) kizárólag a veszteségek kétszeres elszámolása megakadályozásának szükségességével, vagy

   b) kizárólag az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, vagy

   c) azzal, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásával együtt megőrizhető legyen?

3. Amennyiben igen, úgy arányban áll-e a korlátozás a fenti igazoló okkal vagy okokkal?

4. Megköveteli-e az uniós jog az Egyesült Királyságtól azt, hogy jogorvoslatot biztosítson az egyesült királysági társaság részére például azzal, hogy az cégcsoportkedvezményt kérhessen nyeresége terhére, amennyiben a holland társaság jogainak bármely korlátozása nem igazolható, vagy a korlátozás az igazoló okokkal nem áll arányban?”

17. A Bíróság előtti eljárásban az adóalany, a dán kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, és részt vett a tárgyaláson.

## IV – A jogkérdésről

18. A kérdést előterjesztő bíróság kérdései a letelepedés szabadságának értelmezésére vonatkoznak. Vizsgálatomat e tekintetben az EK 43. cikkre alapozom, mivel az EUMSZ 49. cikk az alapeljárás tényállására nem alkalmazható.[5] A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseit ezenfelül úgy értelmezem majd, hogy azok az EK 48. cikk alkalmazására vonatkoznak, amely bizonyos társaságokat az EK 43. cikkben említett természetes személyekkel azonos elbánásban részesít.

19. A letelepedés szabadságának értelmezésére vonatkozó kérdések indokoltak. A jelen ügyben a letelepedés szabadsága a releváns alapvető szabadság. A Bíróság már kimondta, hogy az EK 43. cikk tárgyi hatálya alá tartozik, ha valamely társaság valamely másik tagállamban állandó telephelyet hoz létre, amely kizárólagos tulajdonában van.[6] A jelen esetben egy holland társaságról és az e társaság egyesült királysági fióktelepe által elszenvedett veszteségek átadásához való jogról van szó. Az ilyen fióktelep adójogi szempontból az állandó telephely fogalma alá tartozik.[7]

20. A következőkben tehát azt kell tisztázni, hogy ellentétes-e a letelepedés szabadságával, ha korlátozzák a külföldi társaságnak a (fióktelepnek minősülő) belföldi állandó telephelye által elszenvedett veszteségek átadásához való jogát.

### A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről: a letelepedés szabadságának korlátozása*

21. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseknek megfelelően először azt vizsgálom meg, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát az olyan szabályozás, mint az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja. Az említett rendelkezés szerint nincs lehetőség a külföldi társaság állandó telephelye által belföldön elszenvedett veszteségek cégcsoportkedvezmény útján történő átadására, ha a veszteségek valamely külföldi adó szempontjából elszámolhatók az ott keletkezett nyereség terhére.

22. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.[8] Erre tekintettel hangsúlyozandó, hogy a tagállamok az uniós jog alapján főszabály szerint nem kötelesek arra, hogy társaságiadó-joguk keretében olyan cégcsoportkedvezményt biztosítsanak a veszteség elszámolása tekintetében, mint amilyet az Egyesült Királyság joga a jelen esetben biztosít. Az adórendszer koncepciójának kialakítása ugyanis az egyes tagállamokra hárul.[9] Ha azonban a tagállam ilyen jogot biztosít, azt az uniós jog alapvető szabadságaival – a jelen ügy szempontjából különösen a letelepedés szabadságával – összhangban kell szabályozni.

23. A letelepedés szabadságát az EK 43. és EK 48. cikk biztosítja a társaságok számára. A Bíróság e rendelkezések tartalmából összefoglalva azt a következtetést vonta le, hogy a Közösség tagállamainak valamelyikében székhellyel rendelkező társaságok jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni.[10]

5 — Az EUMSZ 49. cikk 2009. december 1-jén lépett hatályba. Az alapeljárásban vitatott cégcsoportkedvezményt azonban a 2001. július 1-jétől 2004. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában kérték, és az utolsó ilyen kérelmet 2009. július 9-én terjesztették elő.

6 — A C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 15. pontja.

7 — Lásd az Európai Bizottság közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2011. október 3-i javaslatának (COM(2011) 121 végleges/2) 5. cikke 1. pontjának b) alpontját.

8 — A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontja és a C-157/10. sz. Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ügyben 2011. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-13023. o.) 28. pontja.

9 — Lásd a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 23. pontját.

10 — Lásd többek között a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 18. pontját; a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontját; a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1215. o.) 17. pontját és a C-97/09. sz. Schmelz-ügyben 2010. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10465. o.) 36. pontját.

24. Minthogy ezenfelül az EK 43. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten a gazdasági szereplőknek hagyja meg annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések.[11] A más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma megválasztása szabadságának célja tehát többek között az, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára lehetővé tegye más tagállamban fióktelep nyitását annak érdekében, hogy ott ugyanolyan feltételekkel folytathasson gazdasági tevékenységet, mint amelyek a leányvállalatra alkalmazandók.[12]

25. Ezen ítélkezési gyakorlat végeredményben azt jelenti, hogy a külföldi társaságok a fogadó tagállamban ugyanolyan feltételekkel folytathatnak gazdasági tevékenységet, mint a belföldi társaságok. A fogadó tagállam továbbá nem hivatkozhat arra, hogy a külföldi társaság az őt esetleg hátrányosan érintő eltérő bánásmódot elkerülheti azáltal, hogy tevékenységéhez más jogi formát választ, például fióktelep helyett leányvállalatot alapít.[13]

1. Hátrányos eltérő bánásmód

26. A jelen ügyben megállapítható a belföldi és külföldi társaságok között önálló gazdasági tevékenységük egyesült királysági folytatása során alkalmazott eltérő bánásmód.

27. Maga az Egyesült Királyság Kormánya is azt állítja, hogy a cégcsoportkedvezménnyel kapcsolatos adójogi rendelkezések eltérően kezelik a belföldi és a belföldi illetőségű állandó telephellyel rendelkező külföldi társaságokat. Kizárólag a külföldi illetőségű társaságokra vonatkoznak az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének különös feltételei.

28. E feltételek közé tartozik az említett rendelkezés c) pontja szerint az, hogy a külföldi társaságok csak akkor adhatják át az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező állandó telephely veszteségeit, ha azok valamely külföldi adó szempontjából nem használhatók fel. E feltétel nem vonatkozik az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokra.

29. Az eltérő bánásmód révén a külföldi társaságok legalább két szempontból hátrányt szenvednek. Egyrészt nehezebbé válik számukra, hogy egyesült királysági társaságokkal hozzanak létre konzorciumot. A külföldi társaságok az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező állandó telephelyeik veszteségeinek bizonyos körülmények között kizárt átadhatóságára tekintettel inkább olyan belföldi társaságokkal alkotott konzorcium keretében fogják gazdasági tevékenységüket folytatni, amelyekre e korlátozás nem vonatkozik. A külföldi társaságot másrészt közvetlen hátrány éri a veszteségátadás megtagadása révén. A külföldi társaságot – akárcsak a jelen esetben – megfosztják annak lehetőségétől, hogy a veszteségátadásból hasznot húzó társaságtól ellenszolgáltatást kapjon.

30. Amint már korábban bemutattam, az ítélkezési gyakorlatból ezenfelül az következik, hogy a fogadó tagállam nem hivatkozhat arra, hogy a külföldi társaságok a hátrányt elkerülhetik azáltal, hogy fogadó tagállambeli gazdasági tevékenységüket fióktelep helyett leányvállalati formában folytatják. Az LG.PD Netherlands leányvállalata által az Egyesült Királyságban elszenvedett veszteségek átadása így nem esne korlátozás alá. A külföldi társaságok azonban letelepedési jogukat az Egyesült Királyságban fióktelep vagy leányvállalat útján is gyakorolhatják.

11 — Lásd többek között a 10. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját és a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 40. pontját, valamint a C-439/07. és C-499/07. sz., KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer egyesített ügyekben 2009. június 4-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4409. o.) 77. pontját.

12 — A C-253/03. sz. CLT-UFA-ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1831. o.) 15. pontja.

13 — Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 40. pontját.

2. Objektív összehasonlíthatóság

31. Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel szemben arra hivatkozik, hogy egy belföldi és egy egyesült királysági illetőségű fióktelepp el rendelkező külföldi társaság helyzete adóztatásuk szempontjából objektíve nem hasonlítható össze. Míg a belföldi társaság teljes jövedelme adóköteles, addig a külföldi társaság csak belföldi állandó telephelyének jövedelme után fizet adót.

32. Igaz, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint hátrányos megkülönböztetés csak abból eredhet, ha azonos helyzetekre eltérő szabályokat, illetve eltérő helyzetekre azonos szabályokat alkalmaznak. [14] Ezért ahhoz, hogy az eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen az EK-Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze. Az objektív összehasonlíthatóság vizsgálata során e tekintetben figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját. [15]

33. Jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze. [16] A Bíróság azonban már a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy minden egyes konkrét helyzetben mérlegelni kell, hogy valamely adókedvezmény alkalmazásának a belföldi illetőségű adóalanyok részére történő fenntartását alátámasztják-e objektív körülmények. [17] Ezért korlátozás áll fenn, amennyiben az adott helyzetben a szóban forgó adózáshoz képest nem áll fenn objektív különbség, amely megalapozhatná az adózók különböző kategóriái közötti eltérő bánásmódot. [18]

34. Így a Bíróság már többször kimondta, hogy egy belföldi és a tevékenységét belföldön állandó telephely útján folytató külföldi illetőségű társaság a belföldi adózás szempontjából összehasonlítható helyzetben lehet. [19]

35. A Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítéletben a Bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy az ilyen társaságok objektíve összehasonlítható helyzetben voltak, mivel a társasági adó alapját mindkét társaság esetében azonos módon állapították meg. A Bíróság erre tekintettel nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy a belföldi illetőségű társaságok világjövedelmük, a külföldi illetőségű társaságok pedig csak belföldön szerzett jövedelmük alapján adóztak. [20] Ezek a tagállamok adóztatási joghatóságával kapcsolatos eltérések ezért – amint azt az Egyesült Királyság Kormánya kifejtette – legfeljebb az igazoló okok vizsgálata körében bírnak jelentőséggel, a helyzetek objektív összehasonlíthatósága körében azonban nem. [21]

36. A Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletben a Bíróság ezenfelül mindenekelőtt azért állapította meg, hogy a belföldi és külföldi illetőségű társaságok összehasonlító helyzetben vannak, mert azokkal szemben csak a szóban forgó adókedvezmények tekintetében alkalmaztak eltérő bánásmódot. [22] A jelen ügyhöz kapcsolódó alapeljárás elsőfokú bírósága ezzel kapcsolatban megállapította, hogy a belföldi társaságokat és a külföldi társaságok belföldi állandó telephelyeit az Egyesült Királyságban keletkezett nyereség és veszteség tekintetében teljesen azonos módon kezelik a társasági adó szempontjából a jelen ügyben vitatott cégcsoportkedvezmény kivételével. [23]

14 — A C-253/09. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2011., I-12391. o.) 50. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

15 — A 10. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 20. és 22. pontja.

16 — A 8. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. pontja és a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 38. pontja.

17 — Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontját.

18 — A szolgáltatásnyújtás szabadsága tekintetében lásd a C-169/08. sz. Presidente del Consiglio dei Ministri ügyben 2009. november 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10821. o.) 35. pontját.

19 — Elsőként a 10. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 20. pontjában.

20 — A C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2651. o.) 27–29. pontja.

21 — Lásd ugyanebben az értelemben a 10. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 38. pontját.

22 — Lásd a 10. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 49. pontját.

23 — First-tier tribunal, 2009. július 27-i határozat, (2009) UKFTT 226(TC), 21. sz.

37. A letelepedési szabadság korlátozásának fennállása ezért nem tagadható azzal az indokkal, hogy egy belföldi és egy egyesült királysági illetőségű fiókteleppel rendelkező külföldi társaság helyzete adóztatásuk szempontjából objektíve nem hasonlítható össze. Így a külföldi társaságoknak állandó telephelyeik tekintetében, akárcsak a belföldieknek, lehetőségük van különösen arra, hogy a veszteségeket korábbi vagy későbbi adómegállapítási időszakokra vigyék át. Az Egyesült Királyság joga tehát a helyzeteket a veszteségek szempontjából főszabály szerint nyilvánvalóan összehasonlíthatónak tekinti.

3. Közbenső következtetés

38. Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja által az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező társaságok vonatkozásában a cégcsoportkedvezmény igénybevételével szemben támasztott különös feltételek a letelepedés szabadságának korlátozását jelentik.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről: a korlátozást igazoló ok*

39. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy igazolható-e a letelepedés szabadságának korlátozása. Az ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja.[24] A kérdést előterjesztő bíróság lehetséges igazoló okként e tekintetben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának kiegyensúlyozottságát, a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélyét, valamint e kettő kombinációját jelöli meg.

40. E kérdés a Marks & Spencer ügyben hozott ítélet értelmezését övező, nyilvánvalóan továbbra is fennálló bizonytalanságból fakad. A Bíróság az említett ügyben igazoló okként az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának kiegyensúlyozottságát, a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélyét, valamint az adóelkerülés veszélyét jelölte meg, és azokat együttesen mérlegelve alkalmazta a letelepedési szabadság korlátozásának igazolására.[25]

41. Már az Oy AA ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, hogy e három igazoló ok tekintetében az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzése foglalja el a központi helyet.[26] A Bíróság a kapcsolódó ítéletben azt is kimondta, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzésére és az adóelkerülések megakadályozására vonatkozó két igazoló ok alkalmas a korlátozás igazolására.[27] A Bíróság a Lidl Belgium ügyben hozott ítéletben később kizárólag az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása és a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélye alapján is elfogadta az igazolást.[28]

42. Ebből nyilvánvalóvá válik: az igazolhatóság szempontjából döntő jelentőséggel végső soron az bír, hogy valamely nemzeti szabályozás az adóztatási joghatóság megosztása megőrzésének célját szolgálja-e. A veszteségek kétszeres elszámolása és az adóelkerülés megakadályozásának célja erre tekintettel nem öncélú, hanem csak annyiban bír jelentőséggel, amennyiben az a tagállamok adóztatási

24 — A C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 47. pontja, a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.) 33. pontja és a C-9/11. sz. Waypoint Aviation ügyben 2011. október 13-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-9697. o.) 27. pontja.

25 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontja.

26 — A C-231/05. sz. Oy AA ügyre vonatkozó 2006. szeptember 12-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2007., I-6373. o.) 48. pontja.

27 — A 11. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 60. pontja.

28 — A 6. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 42. pontja.

joghatósága megosztásának megőrzését szolgálja.[29] A Bíróság ennélfogva ezen igazoló ok fennállását legutóbb a National Grid Indus ügyben hozott ítéletben már csak önmagában, tehát a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására vagy az adóelkerülésre vonatkozó szempontok alkalmazása nélkül vizsgálta és állapította meg.[30]

43. Ez a jelen ügyben rendkívüli jelentőséggel bír. Amint ugyanis a következőkben bemutatom, az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzése nem igazolja a letelepedés szabadságának szóban forgó korlátozását, jóllehet az a veszteségek kétszeres elszámolását hivatott megakadályozni.

1. Az adóztatási joghatóság megosztása

44. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése a Bíróság által állandó ítélkezési gyakorlatában elismert igazoló ok.[31]

45. Az adóztatási joghatóság megosztása e tekintetben a tagállamok feladata. Az uniós jog a jelen állapotában főszabály szerint nem ír elő általános szempontokat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását illetően.[32] A tagállamok joghatóságukat a nemzetközi adójogi gyakorlatnak megfelelően főszabály szerint úgy határolták el egymástól, hogy mind a belföldi társaságok világjövedelme, mind a külföldi társaságok állandó telephelyei által belföldön szerzett jövedelem ugyanazon állam adóztatási joghatósága alá tartozik. Az állandó telephelyek jövedelmének ebből fakadó kettős adóztatását rendszerint úgy kerülik el, hogy a társaság székhelye szerinti állam e jövedelmet mentesíti az adó alól, vagy a másik államban fizetendő adót levonja az általa a társaság adóztatása keretében kivetett adóból.[33]

46. E nemzetközi adójogi gyakorlatra tekintettel a tagállamok adóztatási joghatóságuk megosztásának megőrzése céljából a területükön végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatóságuk gyakorlását biztosító intézkedéseket hozhatnak.[34]

47. Az adóztatási joghatóságot a jelen esetben az ismertetett nemzetközi adójogi gyakorlatnak megfelelően szabályozták. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló brit–holland egyezmény 7. cikke szerint mind a belföldi társaságok, mind pedig a külföldi társaságok belföldi illetőségű állandó telephelyeinek jövedelme az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alá tartozik.

48. Ez felveti annak kérdését, hogy korlátozza-e az Egyesült Királyság említett adóztatási joghatóságát, ha valamely külföldi társaság (az LG.PD Netherlands) belföldi illetőségű állandó telephelyének veszteségei annak ellenére levonhatók valamely belföldi társaság (az adóalany) társasági adójának alapjából, hogy e veszteségek főszabály szerint Hollandiában is levonhatók.

49. Véleményem szerint a válasz nemleges. Az Egyesült Királyságnak az adóalany jövedelmével kapcsolatos adóztatási joghatóságát nem korlátozza a veszteségek átadása. Csak olyan veszteségek átadására kerülne ugyanis sor, amelyek szintén az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alatt

29 — Lásd a C-311/08. sz. SGI-ügyre vonatkozó 2009. szeptember 10-i indítványom (EBHT 2010., I-487. o.) 59. pontját.

30 — A C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-12273. o.) 45–49. pontja; lásd e tekintetben már a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 42. pontját.

31 — Lásd többek között a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját, a 6. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 31. pontját és a 30. lábjegyzetben hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 45. pontját.

32 — Lásd a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6823. o.) 30. és 33. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

33 — Lásd Geelhoed főtanácsnok C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó 2006. február 23-i indítványának (EBHT 2006., I-11673. o.) 49–51. pontját.

34 — Lásd a 24. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 56. pontját; a C-374/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 42. pontját; a 11. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját; a C-330/07. sz. Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9099. o.) 33. pontját és a 30. lábjegyzetben hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 46. pontját.

keletkeztek. A jelen ügyben szóban forgó valamennyi folyamat az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alá tartozik: egy belföldi adóalany (az LG.PD Netherlands, az egyesült királysági állandó telephelye tekintetében) belföldi veszteségeit kívánják egy másik belföldi adójogi jogalany (az adóalany) belföldi nyereségeinek terhére elszámolni.

50. Az Egyesült Királyság adóztatási joghatóságának biztosítása szempontjából nem bír jelentőséggel, hogy az átadandó veszteségek Hollandiában is elszámolhatók. A Hollandiában történő elszámolás ugyanis nincs hatással az Egyesült Királyság adóztatási joghatóságára. E joghatóság csak egy másik tagállam kizárólagos adóztatási joghatósága alatt keletkezett veszteségek elszámolása útján korlátozható. Az ilyen veszteségek ugyanis csökkentenék az Egyesült Királyság adóbevételét, jóllehet a tevékenységből származó nyereség nem adóztatható.

51. A Bíróság a nyereségek kétszeres elszámolásának megakadályozását ennélfogva szinte kizárólag olyan esetekben vizsgálta, amelyekben a tagállam megtagadta egy másik tagállamban keletkezett veszteségek elszámolását.[35] Amikor eddig egyetlen alkalommal belföldi veszteségek képezték az ügy tárgyát, a Bíróság a Papillon-ügyben hozott ítéletben azzal az indokkal utasította el a veszteségek kétszeres elszámolása megakadályozásának céljára történő hivatkozást, hogy egy és ugyanazon tagállamban felmerült veszteségek elszámolásáról van szó.[36]

52. A jelen esetben az LG.PD Netherlands állandó telephelye által folytatott belföldi tevékenységből származó nyereség az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alá tartozik. Ezért nem tagadhatja meg az e tevékenységből származó veszteségek elszámolását az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére hivatkozva. Ez az igazoló ok ugyanis – amint azt a Bíróság a Lidl Belgium ügyben hozott ítéletben megállapította – csak a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria megőrzését szolgálja.[37] Vagy amint azt az Egyesült Királyság Kormánya a Marks & Spencer ügyben maga is megállapította: a nyereség és a veszteség az érem két oldalát jelenti.[38]

53. Ennek az Egyesült Királyság már említett azon érve sem mond ellent, amely szerint egy belföldi társaságnak és egy külföldi társaság fióktelepének a helyzete adóztatásuk szempontjából objektíve nem hasonlítható össze, és amellyel ehelyütt még egyszer foglalkozni szeretnék.

54. Jóllehet a Bíróság az X Holding ügyben hozott ítéletben az adóztatási joghatóság megosztására vonatkozó igazoló ok szempontjából megállapította, hogy valamely társaság származási tagállama szempontjából e társaság másik tagállamban található állandó telephelyei és külföldi illetőségű leányvállalatai nincsenek összehasonlítható helyzetben. Míg ugyanis a leányvállalat teljes mértékben adóalanynak minősül a másik tagállamban, addig az állandó telephely elvben és részben a származás szerinti tagállam adóztatási joghatósága alatt marad.[39]

55. Amint azt azonban már az X Holding ügyre vonatkozó indítványomban kifejtettem, az adóztatási joghatóság megosztása szempontjából eltérő kötelezettségek terhelik a származási és a fogadó tagállamot.[40] A származási tagállam akár eltérően is kezelheti a belföldi társaság külföldi állandó telephelyeit és leányvállalatait. E tagállam ugyanis csak a külföldi állandó telephelyek vonatkozásában rendelkezik – főszabály szerint másodlagos – adóztatási joggal, a külföldi leányvállalatok vonatkozásában azonban nem.

35 — Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletet, a 11. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítéletet és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítéletet.

36 — A 24. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 39. pontja.

37 — A 6. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 33. pontja.

38 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 43. pontja.

39 — A 10. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 38. pontja.

40 — A C-337/08. sz. X Holding ügyre vonatkozó 2009. november 19-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2010., I-1215. o.) 51–62. pontja.

56. A fogadó tagállam esetében azonban nem ez a helyzet. E tagállamot rendszerint mindkét letelepedési forma vonatkozásában megilleti az adóztatás joga. A fogadó tagállamnak ezért a másik tagállambeli székhellyel rendelkező társaság e letelepedési formáit az adókivetés során egyenlő bánásmódban kell részesítenie. [41]

57. Az Egyesült Királyság mint fogadó tagállam ezért nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére vonatkozó igazoló okra, amennyiben a belföldi illetőségű fióktelepektől a belföldi társaságokkal ellentétben bizonyos körülmények között megtagadja a cégcsoportkedvezmény igénybevételét.

2. A veszteségek kétszeres elszámolása

58. Már csak azt kell eldönteni, hogy a veszteségek kétszeres elszámolása megakadályozásának célja önálló igazoló okot képezhet-e.

59. Az alapeljárásban tett megállapítások szerint az LG.PD Netherlands a holland adóügyi eljárásban önállóan, illetve egy adózási egység keretében legalább részlegesen elszámolhatja az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező állandó telephelye által elszenvedett veszteségeket. Amint azt az X Holding ügy már nyilvánvalóvá tette, egy holland illetőségű társaság külföldi állandó telephelyeinek veszteségei a társaság által Hollandiában fizetendő adó átmeneti jellegű csökkenését eredményezhetik. [42] A jelen esetben ezért fennáll a veszteségek egyesült királysági és hollandiai kétszeres elszámolásának – legalábbis átmeneti jellegű – veszélye.

60. A Bíróság a Lidl Belgium ügyben hozott ítéletben mindazonáltal kimondta, hogy összeegyeztethető a letelepedés szabadságával, ha valamely társaság nem vonhatja le a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyet ért veszteségeket, amennyiben valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény értelmében e telephely jövedelme a másik tagállamban adózik, ahol az említett veszteségek későbbi időszakokra elszámolhatók. Ha tehát az állandó telephely tagállama adójogi szempontból a nyereséget és a veszteségeket is figyelembe veszi, a társaság tagállama adójogi szempontból figyelmen kívül hagyhatja az állandó telephely veszteségeit. A Holland Királyság következésképpen nem gyakorolja az ezen ítélkezési gyakorlat alapján őt megillető hatásköröket.

61. Másfelől a külföldi állandó telephely veszteségeinek ilyen figyelembevétele a letelepedés szabadságával sem ellentétes. [43] A tagállamok tehát belföldi társaságaik adóztatása során figyelembe vehetik a külföldi állandó telephelyek veszteségeit, főszabály szerint azonban az uniós jog nem kötelezi őket erre. [44]

62. Ha a társaság székhelye szerinti tagállam mégis figyelembe veszi a külföldi állandó telephely veszteségeit, végeredményben a külföldi állandó telephely veszteségeinek – legalábbis átmeneti jellegű – kétszeres elszámolására kerül sor. Ebben az esetben azonban nem nyilvánvaló, hogy miért kellene az állandó telephely tagállama számára lehetőséget biztosítani arra, hogy a veszteségek elszámolását azzal az indokkal zárja ki, hogy azok a társaság székhelye szerinti tagállamban is elszámolhatók. Az állandó telephely tagállamának adóztatási joghatóságát ez ugyanis – amint már bemutattam – nem érinti. Adóbevétele változatlan marad függetlenül attól, hogy az állandó telephely veszteségei a társaság székhelye szerinti államban is elszámolhatók-e.

41 — A 40. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 62. pontja.

42 — Lásd a 10. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 35. pontját és a 40. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyre vonatkozó indítványom 39. pontját.

43 — Lásd a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-8061. o.).

44 — Lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyre vonatkozó indítványom 50. pontját.

63. Az adóztatási jogok jelenlegi nemzetközi elhatárolása ezenfelül egyenesen meg is követelheti a veszteségek kétszeres elszámolását. Ez minden olyan esetben így van, amelyben a jövedelmet is két különböző állam veszi adójogi szempontból figyelembe. Ha a külföldi állandó telephely jövedelmének kettős adóztatását a társaság székhelye szerinti államban megelőzik a beszámítási eljárás révén, akkor a telephely jövedelmét adójogi szempontból mind annak államában, mind pedig a társaság székhelye szerinti államban figyelembe veszik. A veszteségek kétszeres elszámolása ezekben az esetekben a jövedelemforrás kétszeres adójogi figyelembevételének logikus következménye.

64. A veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozása erre tekintettel nem lehet öncélú. A veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására vonatkozó szempont esetében – miként azt az ítélkezési gyakorlat eddig alkalmazta – kizárólag arról a kérdésről van szó, hogy lehetősége van-e valamely tagállamnak az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának keretében arra, hogy figyelmen kívül hagyjon valamely veszteséget adóalanyának adóztatása során. E lehetőség abból fakadhat, hogy a veszteség elszámolható valamely másik tagállamban, amelynek adóztatási joghatósága alatt adóztatják az adott tevékenységből származó nyereséget is. A veszteségeket e másik tagállamban kell figyelembe venni, mivel ő adóztatja a megfelelő nyereséget. A nyereséget nem adóztató másik tagállamban történő figyelembevétel adott esetben „kétszeres” lenne.

65. Az Egyesült Királyságnak e tekintetben nem „kétszeresen”, hanem „egyszeresen” kell figyelembe vennie azon állandó telephely veszteségeit, amelynek nyereségét ő adóztatja. Az Egyesült Királyság joga főszabály szerint ezt is írja elő azáltal, hogy az állandó telephely veszteségei korábbi vagy későbbi adómegállapítási időszakokra átvihetők.

66. Ezen okból egyébként – még ha önálló igazoló okként kívánnánk is elismerni a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozását – az Egyesült Királyság adójogi rendelkezései semmiképpen sem alkalmasak annak megakadályozására. A Bíróság ugyanis már rámutatott arra, hogy a nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas az említett cél megvalósítására, ha azt valóban koherens és szisztematikus módon kívánja elérni. [45]

67. A külföldi társaságok belföldi illetőségű állandó telephelyei által elszenvedett veszteségek elszámolása tekintetében az Egyesült Királyságban nyilvánvalóan nem ez a helyzet. Az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szabályozott feltétel csak a cégcsoportkedvezményre vonatkozik. Az Egyesült Királyságban található állandó telephelyek azonban attól függetlenül vihetik át veszteségeiket korábbi vagy későbbi adómegállapítási időszakokra, hogy e veszteségek a társaság tagállamában is elszámolhatók-e. A veszteség elszámolásával kapcsolatos adójogi rendelkezések összességében tehát nem koherens módon követik a veszteségek kétszeres elszámolása megakadályozásának célját.

### 3. Közbenső következtetés

68. A második kérdésre tehát úgy kell válaszolni, hogy a korlátozás a veszteségek kétszeres elszámolása megakadályozásának szempontjával összefüggésben sem igazolható az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésével. A korlátozás kizárólag a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásával sem igazolható, mivel az nem képez önálló igazoló okot.

45 — A C-169/07. sz. Hartlauer-ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1721. o.) 55. pontja és – a szolgáltatásnyújtás szabadsága tekintetében – a C-447/08. és C-448/08. sz., Sjöberg és Gerdin egyesített ügyekben 2010. július 8-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-6921 o.) 40. pontja.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről: a korlátozás arányossága*

69. A jelen ügyben akkor sem lenne igazolható a korlátozás, ha a Bíróság mégis arra az álláspontra jutna, hogy a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozása önálló igazoló okot képez, és a vitatott szabályozás ezenfelül alkalmas e cél elérésére.

70. A letelepedési szabadság korlátozása ugyanis egy igazoló ok fennállása esetén sem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.[46]

71. Hangsúlyozandó, hogy a vitatott szabályozás szükségességének vizsgálata a jelen ügyben nem alapulhat a Marks & Spencer ügyben hozott ítéleten, amint azt az eljárás néhány résztvevője felvetette. Az említett ítélet ugyanis olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a nemzeti szabályozás az adóztatási joghatóság megosztásának megőrzését szolgálja. A jelen ügyben vitatott szabályozás azonban – amint jeleztem – éppen nem ezt szolgálja. Ha azonban a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozása e szabályozás tekintetében önálló igazoló okként ismerhető el, az e szabályozás szükségességére vonatkozó követelményeknek éppen ezen igazoló ok tekintetében kell teljesülniük.

72. Erre tekintettel úgy vélem, hogy az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti rendelkezés több szempontból is túllépi a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásához szükséges mértéket.

73. E rendelkezés szerint egyrészt a veszteségátadás már akkor is kizárt, ha az érintett veszteség akár csak egy része is elszámolható valamely külföldi adó szempontjából. Az Egyesült Királyságban keletkezett veszteségek akár csak egy részének más tagállambeli elszámolása esetén megtagadják a veszteségátadást a másik rész tekintetében, jóllehet e tekintetben nem áll fenn a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélye.

74. Az említett rendelkezés másrészt nem tesz különbséget a veszteségek valamely külföldi adó szempontjából történő tartós vagy átmeneti elszámolása között. Ha a másik tagállam a társaságához tartozó külföldi állandó telephely veszteségeit csak átmenetileg veszi figyelembe azáltal, hogy e veszteségek elszámolhatóságát az állandó telephely későbbi nyeresége esetén visszavonja,[47], akkor a veszteségek külföldi elszámolása utólag meghiúsulhat. Az Egyesült Királyság társaságiadó-joga erre az esetre azonban a jelen ügyben rendelkezésre álló információk szerint nem biztosít lehetőséget a cégcsoportkedvezmény utólagos igénybevételére.

75. Véleményem szerint harmadrészt túllépi a szükséges mértéket, ha az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti cégcsoportkedvezmény igénybevételét már akkor is kizárják, ha „egy adott időszak tekintetében” egyáltalán fennáll a veszteségek másik állambeli elszámolásának lehetősége. E lehetőség akkor sem zárható ki, ha az érintett külföldi társaság vagyonát – miként a jelen esetben – csődeljárás alá vonták. Így például át lehet vinni a veszteségeket korábbi időszakra, vagy a csődeljárás a vállalkozás tevékenységének folytatásával végződhet.

76. E megszorításokra tekintettel úgy tűnik számomra, hogy az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti rendelkezés lényegében arra irányul, hogy a cégcsoportkedvezmény csak akkor legyen igénybe vehető, ha a külföldi társaság tagállamában *főszabály szerint* nem biztosított a brit állandó telephely veszteségeinek elszámolhatósága. A konkrét eset körülményei viszont szinte egyáltalán nem relevánsak.

46 — Lásd többek között a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontját, a C-9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant-ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 49. pontját és a 30. lábjegyzetben hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 42. pontját.

47 — E holland feltöltési szabállyal kapcsolatban lásd a 40. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyre vonatkozó indítványom 39. és 48. pontját.

77. Ebben az esetben ezért a harmadik kérdésre úgy kell válaszolni, hogy a szabályozás összességében túllépi a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásához szükséges mértéket.

D – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről: a korlátozás tilalmának jogkövetkezményei*

78. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végül lényegében arra kíván választ kapni, hogy milyen jelentőséggel bírna a letelepedés szabadságának megsértése az alapeljárás szempontjából. Mivel az olyan szabályozás, mint az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja, ellentétes a letelepedés szabadságával,[48] e kérdésre választ kell adni.

79. E kérdés hátterében az áll, hogy a jelen ügyben egyedül az LG.PD Netherlands élt az EK 43. és EK 48. cikk által biztosított letelepedés szabadságával. Az alapeljárásban cégcsoportkedvezményt kérő adóalany letelepedési szabadságát viszont nem korlátozzák. Az adóalanyt inkább az a körülmény érinti hátrányosan, hogy az Egyesült Királyság adójogi rendelkezései alapján korlátozzák a vele szerződő fél letelepedési szabadságát, akitől a veszteségeket ellenszolgáltatás fejében át kívánja venni. Mindazonáltal eredményesen hivatkozhat-e az adóalany az alapeljárásban az EK 43. cikk szerinti tilalomra?

80. Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel kapcsolatban kifejtette, hogy a letelepedés szabadsága egyéni jognak minősül. Hivatkozott továbbá az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint azon keresetek eljárási szabályai, amelyek az egyén uniós jogból származó jogai védelmét hivatottak biztosítani, nem lehetnek kevésbé kedvezőek, mint a megfelelő belső jogi keresetek (az egyenértékűség elve) és az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását nem lehet gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tenni (a tényleges érvényesülés elve).[49] Ezen elvek tiszteletben tartásának az alapeljárásra gyakorolt hatását a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

81. Véleményem szerint a hivatkozott ítélkezési gyakorlat a jelen ügyben eleve nem releváns, mivel az csak az uniós jogok érvényesítésének eljárási szabályaira vonatkozó szabályozást érinti. Az alapeljárás szempontjából azonban az bír döntő jelentőséggel, hogy a letelepedési szabadság szabályozási tartalma olyan tágra szabott-e, hogy az EK 43. cikk által biztosított védelem az alapeljárás adóalanyára is kiterjed. Az alábbiakban ezért ezt kell megvizsgálni:

82. Az EK 43. cikk közvetlen hatállyal rendelkezik.[50] A nemzeti bíróságnak ezért el kell tekintenie az e rendelkezéssel ellentétes nemzeti jog alkalmazásától.[51]

83. Az EK 43. cikk első bekezdésének első mondata megtilt a szabad letelepedésre vonatkozó minden korlátozást. A jelen eljárásban nem szükséges tisztázni, hogy e tilalom tisztán egyéni jogot szabályoz-e, vagy hogy az a letelepedési jogát az említett rendelkezés alapján gyakorló személytől független objektív szabályozási tartalommal rendelkezik-e. A Bíróság ugyanis különböző alapvető szabadságokkal összefüggésben többször is hangsúlyozta, hogy az alapvető szabadság közvetlen jogosultjaitól eltérő személyek is eredményesen hivatkozhatnak arra, ha máskülönben az alapvető szabadság nem fejtheti ki teljes hatását.[52]

48 — Lásd a fenti A, B és C pontot.

49 — A C-177/10. sz. Rosado Santana-ügyben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-7907. o.) 89. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

50 — A C-91/08. sz. Wall-ügyben 2010. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2815. o.) 68. pontja.

51 — Lásd többek között a 106/77. sz. Simmenthal-ügyben 1978. március 9-én hozott ítéletet (EBHT 1978., 629. o.) és a C-409/06. sz. Winner Wetten ügyben 2010. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-8015.o.) 55. pontját.

52 — Lásd a C-370/90. sz. Singh-ügyben 1992. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-4265. o.) 23. pontját, a C-350/96. sz. Clean Car Autoservice ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2521. o.) 20. pontját és a C-208/05. sz. ITC-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-181. o.) 26. pontját; hasonló értelemben a C-1/93. sz. Halliburton Services ügyben 1994. április 12-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-1137. o.) 20. pontja.

84. A jelen ügyben véleményem szerint nyilvánvaló, hogy a letelepedés szabadsága csak akkor fejtheti ki teljes hatását, ha az alapeljárás adóalanya is hivatkozhat a letelepedés szabadságának a nemzeti rendelkezés általi megsértésére.

85. A veszteségátadás szóban forgó korlátozását tiltja az EK 43. cikk. Az LG.PD Netherlands letelepedési szabadságának korlátozása – amint jeleztem – abban áll, hogy a vele szerződő féltől – a jelen esetben az adóalanytól – megtagadnak valamely kedvezményt, és e fél ezáltal hátrányt szenved.[53] Az LG.PD Netherlands letelepedési szabadsága tehát csak úgy biztosítható, hogy a vele szerződő fél részére biztosítják a kedvezményt. A veszteségátadás kedvezményét, tehát az átvevő társaság – a jelen esetben az adóalany – adóalapjának csökkentését, az adóügyi eljárásban mindazonáltal csak e társaság kérheti.

86. A letelepedés szabadságának teljes hatása viszont nem biztosítható azáltal, hogy a jelen esetben a letelepedési jogát gyakorló LG.PD Netherlands bizonyos körülmények között kártérítést követelhet, amint arra az Egyesült Királyság Kormánya hivatkozott. Az ezzel kapcsolatos költségek egyrészt továbbra is az LG.PD Netherlands letelepedési szabadságának korlátozását jelentenék. A kártérítés révén másrészt nem küszöbölhető ki az abból fakadó hátrány, hogy az Egyesült Királyság társaságai a konzorciumok veszteségeinek bizonyos körülmények között kizárt átadhatóságára tekintettel egyáltalán nem kívánnak az LG.PD Netherlands részvételével konzorciumot alakítani.

87. Más megközelítés egyébként lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy közvetett formában fogadjanak el hátrányosan megkülönböztető jellegű szabályozást. Így csak a letelepedési szabadságával élő társasággal szerződő felek lennének szankcionálhatók. A külföldi társaság bizonyos körülmények között kártérítési igényt érvényesíthetne az érintett tagállammal szemben. A kár azonban sok esetben alighanem nehezen bizonyítható, ha a szerződő feleket a szankció révén már a külföldi társasághoz fűződő üzleti kapcsolatok létesítésében is megakadályozzák.

88. A letelepedési szabadság biztosításához ezért az EK 43. és EK 48. cikk közvetlen alkalmazhatóságának legalább abban az esetben ki kell terjednie a szerződő félre is, ha az általa elszenvedett hátrányok a letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozás okát képezik.

89. Erre tekintettel nem releváns, hogy az alapeljárás adóalanya nem maga gyakorolja letelepedési jogát. Az EK 43. és EK 48. cikk a jelen ügyhöz kapcsolódó alapeljárásban is megkívánja az ICTA 403D. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti vitatott rendelkezés alkalmazásának mellőzését.

## V – Végkövetkeztetések

90. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy az Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1. Az EK 43. és EK 48. cikk által biztosított letelepedési szabadság korlátozását jelenti, ha valamely tagállam megtiltja, hogy egy külföldi illetőségű társaság belföldön található állandó telephelye által az említett tagállamban elszenvedett veszteségeket valamely belföldi illetőségű társaság részére cégcsoportkedvezmény útján átadják, ha e veszteségek bármely része valamely külföldi adó szempontjából egy adott időszak tekintetében levonható a társaság vagy bármely más személy említett tagállamon kívül keletkezett nyereségéből vagy más módon elszámolható annak terhére.

2. E korlátozás sem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzésével, sem a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásával, sem e két cél összekapcsolásával nem igazolható.

3. Az alapeljárás szerintihez hasonló helyzetben a tagállam köteles a cégcsoportkedvezményt kérő adóalany javára is eltekinteni az EK 43. és EK 48. cikkel ellentétes rendelkezés alkalmazásától.

53 — Lásd a fenti 29. pontot.