JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. március 13.[1]

C-48/13. sz. ügy

Nordea Bank Danmark A/S
kontra
Skatteministeriet

(az Østre Landsret [Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog — Letelepedés szabadsága — Nemzeti jövedelemadó — Csoportos adóztatás — Belföldi társaságok külföldi állandó telephelyei tevékenységének megadóztatása — A kettős adóztatás elkerülése adóbeszámítás útján (beszámítási módszer) — Korábban levont veszteségek utólagos megadóztatása az állandó telephely csoporton belüli eladása esetén az adóztatási joghatóság megszűnése mellett”

1. A Bíróságnak a jelen eljárásban ismét egy tagállam határokon átnyúló csoportos adóztatásával és annak a letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségével kell foglalkoznia. A Bíróságnak ezen túlmenően ismét az „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének” igazoló okával kell majd foglalkoznia, amelyet a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben[2] ismert el először kifejezetten, és amelynek terjedelme még mindig nem tűnik kellőképpen tisztázottnak.

2. Mindazonáltal az előterjesztett ügyek is egyre bonyolultabbá válnak. A jelen dán előzetes döntéshozatal iránti kérelem egy belföldi társaság más tagállamokban található állandó telephelyeivel közös adóztatását érinti. E külföldi állandó telephelyek tevékenységét Dánia teljes mértékben megadóztatta. Ennek körében mindazonáltal az úgynevezett beszámítási módszer alapján a dán adóból levonták a külföldön megfizetett adót. A jelen ügyben azonban a külföldi állandó telephelyek csak veszteségeket termeltek. Ezeket a belföldi társaság adóztatása keretében levont veszteségeket jelenleg egy különös szabályozás alapján utólag kívánják megadóztatni, mert az állandó telephelyeket a csoporton belül olyan társaságoknak adták el, amelyek nem tartoznak Dánia adóztatási joghatósága alá.

3. A jelen eljárás esetében azonban nem egy egzotikus rendhagyó esetről van szó, amely nem bír általános jelentőséggel. A jelen ügy sokkal inkább alkalmat kínál a Bíróság számára, hogy továbbfejlessze általában a veszteségek határokon átnyúló levonásával, valamint különösen a beszámítási módszer alkalmazásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát.

I – **Jogi háttér**

4. A Dán Királyságban adót vetnek ki a belföldi székhelyű társaságok nyereségére.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763.

5. Ha egy ilyen társaság valamely másik skandináv országban (Svédországban, Finnországban vagy Norvégiában) tart fenn állandó telephelyet, a Dán Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló skandináv egyezmény 7. cikke alapján a nyereség azon része után is megadóztathatja a társaságot, amely e külföldi állandó telephelynek tudható be. Az egyezmény 25. cikke értelmében mindazonáltal e tekintetben a dán adó esetében le kell vonni az állandó telephely tevékenységére kivetett külföldi adót, de csak a Dán Királyságban az állandó telephely nyeresége után számított adónak megfelelő összegben.

6. Az alapeljárás szempontjából releváns jogi helyzet szerint a dán adó esetében figyelembe kellett venni a belföldi társaságok külföldi állandó telephelyeitől származó nyereséget és veszteséget.

7. Bizonyos esetekben azonban a veszteséglevonás korrekcióját rendelték el. A Ligningslov (az adómegállapításról szóló törvény) 33D. §-ának (5) bekezdése ezzel kapcsolatban a következőket írta elő:

„Amennyiben egy Dánián kívüli […] állandó telephelyet részben vagy egészben eladnak egy kapcsolt vállalkozásnak […], azokat a levont veszteségeket, amelyeket nem egyenlítenek ki a következő évek nyereségei, szerepeltetetni kell az adóköteles jövedelem számításánál. Ez az alkalmazott kedvezménymódszertől függetlenül irányadó. […]”

8. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint e szabályozás csak abban az esetben volt alkalmazható, ha a kapcsolt vállalkozás mint vevő nem közösen adózott az eladó vállalkozással. A vonatkozó törvénytervezet indokolása szerint e szabályozás annak elkerülését szolgálta, hogy a dán társaságok külföldi állandó telephelyeik veszteségeit először a nyereséget mérséklő tényezőként vehessék figyelembe, majd ezen állandó telephelyeket később, mihelyt azok nyereségre tesznek szert, egy kapcsolt külföldi vállalkozásnak adják el azért, hogy e nyereség után ne Dániában kelljen adózniuk.

II – **Az alapeljárás**

9. Az alapeljárás felperese a Nordea Bank Danmark A/S társaság. E társaság egy bank jogutódja, amelyet 2000-ben egy svéd, egy finn és egy norvég bankkal együtt a Nordea-csoporttá kapcsoltak össze.

10. 1996-tól, illetve 1997-től 2000-ig a jogelőd állandó telephelyeket tartott fenn Svédországban, Finnországban és Norvégiában bankfiókok formájában. E fióktelepek mindegyik fent nevezett évben veszteséggel működtek. Összesen ezért 204 402 324 DKK-t – jelenlegi árfolyamon körülbelül 27 millió eurót – vontak le a dán adóalapból.

11. A Nordea-csoport kialakítása miatt bezárták az említett bankfiókokat. A munkavállalók körülbelül felét, szintúgy az ügyfelek egy részét a Nordea-csoporthoz tartozó svéd, finn, illetve norvég társaságok vették át. Az állandó telephelyek által korábban elszenvedett veszteségeket az átvevő társaságok már nem vehették figyelembe saját adózásuk keretében.

12. A dán adóhatóságok ezen eseményeket az állandó telephelyek kapcsolt vállalkozásoknak történő részleges eladásaként értékelték a Ligningslov 33D. §-a (5) bekezdésének megfelelően. A dán adóhatóságok ezért megemelték a 2000. évi adóalapot a korábbi években levont veszteségek összegével. A Nordea Bank Danmark véleménye szerint az említett szabályozás azonban ellentétes mind az uniós joggal, mind az EGT-Megállapodással.

III – **A Bíróság előtti eljárás**

13. Az időközben a jogvitával foglalkozó Østre Landsret (keleti regionális bíróság) az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk (korábban az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk), valamint az EGT-Megállapodás 34. cikkével összefüggésben értelmezett 31. cikke úgy értelmezendő-e, hogy azok kizárják, hogy az olyan tagállam, amely lehetővé teszi a területén letelepedett társaság számára, hogy folyamatosan levonja a más tagállamban található állandó telephelye veszteségeit, utólagosan teljes körűen megadóztassa az említett társaságot az állandó telephelytől származó veszteségek után (amennyiben azokat nem egyenlítik ki a következő évek nyereségei), abban az esetben, ha az állandó telephelyet bezárják, és ezzel összefüggésben a telephely üzleti tevékenységét részben az állandó telephellyel azonos tagállambeli illetőségű, csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozásra ruházzák, illetve amikor vélelmezhető, hogy a szóban forgó veszteségek felhasználására vonatkozó lehetőségek kimerültek?

14. A Bíróság előtti eljárásban a Nordea Bank Danmark, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság, az Osztrák Köztársaság, az EFTA Felügyeleti Hatóság, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

IV – **A jogkérdésről**

15. A jelen eljárásban azt kell tisztázni, hogy egy külföldi állandó telephely veszteségeinek említett utólagos megadóztatása a belföldi társaságok jövedelme dán adóztatásának keretében összeegyeztethető-e az alapeljárásban alkalmazandó EK-Szerződés, illetve az EGT-Megállapodás szerinti letelepedési szabadsággal.

16. Ennek körében a jelen ügyben nem kell különbséget tenni egy társaság tagállambeli letelepedés tekintetében élvezett szabadsága megsértésének, ami az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk alapján vizsgálandó, és a Norvég Királyságban történő letelepedés tekintetében élvezett szabadság megsértésének, amire az EGT-Megállapodás 34. cikkével összefüggésben értelmezett 31. cikke alkalmazandó, vizsgálata között. Ugyanis mindkét rendelkezés azonos módon tiltja a letelepedés szabadságának korlátozását. [3]

17. Az eljárás összes résztvevőjével együtt úgy vélem, hogy a jelen ügyben megállapítható a letelepedés szabadságának korlátozása.

18. A társaságok számára a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban fióktelep útján is gyakorolni. [4] Főszabály szerint a társaság származási tagállama sem akadályozhatja meg az adott társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen. [5] Ilyen akadály áll fenn, ha a másik tagállambeli letelepedésre vonatkozó hátrányos eltérő bánásmód állapítható meg a tisztán belföldi letelepedéshez képest. [6]

3 — A-ítélet, C-48/11, EU:C:2012:485, 21. pont, az EUMSZ 49. cikkel kapcsolatban.

4 — Lásd csak: Impacto Azul ítélet, C-186/12, EU:C:2013:412, 32. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

5 — Lásd csak: Daily Mail and General Trust ítélet, 81/87, EU:C:1988:456, 16. pont, AMID-ítélet, C-141/99, EU:C:2000:696, 21. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 20. pont.

6 — Lásd csak: AMID-ítélet, C-141/99, EU:C:2000:696, 27. pont, Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 16–23. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 20–34. pont.

19. A Dán Királyságban a külföldi fióktelepekkel rendelkező társaságokat a belföldi fióktelepekkel rendelkező társaságoktól eltérően kezelték a Ligningslov 33D. §-ának (5) bekezdése szerinti szabályozás révén. Ha egy dán társaság belföldi fióktelepet működtetett, és azt egy nem Dániában adózó kapcsolt vállalkozásnak adta el, e belföldi fióktelep korábban levont veszteségeit nem korrigálták, mint egy külföldi fióktelep esetében. Egy fióktelep más tagállambeli működtetésére tehát kevésbé kedvező adózási feltételek vonatkoztak.

20. Az ítélkezési gyakorlat szerint azonban ahhoz, hogy az ilyen hátrányos eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen a letelepedés szabadságával, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze (ehhez lásd az A pontot), vagy hogy azt nyomós közérdek indokolja (ehhez lásd a B pontot).[7]

A – *A helyzetek objektív összehasonlíthatósága vizsgálatának szükségességéről*

21. Hagyományosan tehát először azt kellene megvizsgálni, hogy objektíve összehasonlítható helyzetben vannak-e a belföldi fiókteleppel és a más tagállambeli fiókteleppel rendelkező társaságok, mégpedig figyelembe véve a kérdéses nemzeti rendelkezések célját.[8]

22. Jóllehet a múltban magam is végeztem ilyen vizsgálatokat,[9] elérkezettnek látom az időt azok mellőzésére.[10] Egyrészt ugyanis nem lehetséges az igazoló okok vizsgálatához szükséges elhatárolás, és nem állapíthatók meg kritériumok arra vonatkozóan, hogy mely esetekben kell egyáltalán nemleges választ adni a helyzetek objektív összehasonlíthatóságára. Az ilyen megállapítás másrészt megakadályozza az alapvető szabadság és az eltérő bánásmód konkrét oka közötti megfelelő egyensúly megteremtését is.

23. Az objektív összehasonlíthatóság követelménye egy dogmatikai csökevénynek tekinthető abból az időből, amikor a Bíróság a letelepedés szabadságának területén csak kifejezetten a Szerződésben rögzített igazoló okokat fogadott el.[11] Sok ok tehát, amelyre a tagállamok a belföldi és a határokon átnyúló helyzetek közötti eltérő bánásmód tekintetében hivatkoztak, csak a helyzetek objektív összehasonlíthatósága keretében volt vizsgálható.

24. Az íratlan igazoló okok Bíróság általi elismerésével azonban új helyzet állt elő. Az eltérő bánásmódot igazoló okok mérlegelésére jelenleg főszabály szerint a különböző elismert – vagy a jövőben bizonyos körülmények között még elismerendő – igazoló okok vizsgálata keretében kerül sor. Ezért nem meglepő, hogy a Bíróság azokban az esetekben, amelyekben komolyan veszi a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának vizsgálatát, lényegében ugyanazt vizsgálja, amit később még egyszer megvizsgál az igazolhatóság szempontjából.[12]

7 — X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont; Bizottság kontra Belgium ítélet, C-250/08, EU:C:2011:793, 51. pont; Philips Electronics ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont és A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84 33. pont; a tőke szabad mozgásához lásd: K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 36. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

8 — X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont, Philips Electronics ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont és A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 33. pont.

9 — Lásd legutóbb csak: Philips Electronics ítélet, C-18/11, EU:C:2012:222, 31. és azt követő pontok, valamint Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet, C-385/12, EU:C:2013:531, 56. és azt követő pontok.

10 — Lásd már: A-ítélet, C-123/11, EU:C:2012:488, 40. és azt követő pontok, valamint SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 32. pont.

11 — Lásd például: Royal Bank of Scotland ítélet, C-311/97, EU:C:1999:216, 32. pont.

12 — Lásd: K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 37. és azt követő, valamint 49. és azt követő pontok.

25. E körülményekre tekintettel különösen az adójoggal kapcsolatos határozatokban az utóbbi időben rendkívül eltérően alakult a helyzetek összehasonlíthatósága vizsgálatának intenzitása. Így a Bíróság az objektív összehasonlíthatóság megállapításához részben már azt is elegendőnek tekinti, ha mindkét helyzetben adókedvezmény elérésére törekszenek,[13] másfelől léteznek olyan terjedelmes vizsgálatok is, amelyek az érintett tagállam szabályozási rendszerével foglalkoznak kimerítően.[14] A Bíróság azonban olykor teljesen mellőzi a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának vizsgálatát,[15] vagy csak indokolás nélkül állapítja meg az összehasonlíthatóságot.[16]

26. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából összességében nem derül ki, hogy az összehasonlított helyzetek közötti különbség milyen körülmények között zárja ki azok objektív összehasonlíthatóságát. A jelen ügyben például megállapítható, hogy egy külföldi és egy belföldi fióktelep helyzete objektíve különbözik, mert csak a külföldi fióktelep adóztatása esetén számítandó be a dán adóba a külföldi adó. Mi alapján kell azonban eldönteni, hogy e tekintetben a veszteséglevonás korrekciójára tekintettel releváns különbségről van-e szó?

27. Ha azonban végeredményben azt állapítjuk meg, hogy a helyzetek objektíve nem hasonlíthatók össze, akkor – az igazoló okok vizsgálatának esetétől eltérően – ki van zárva a belföldi és a határokon átnyúló helyzet közötti eltérő bánásmód arányosságának vizsgálata. Az alapvető szabadsághoz kapcsolódó és a belföldi és a határokon átnyúló helyzet közötti megkülönböztetés oka mögött álló célok között tehát már nem teremthető megfelelő egyensúly. Ezért csak akkor biztosított a kiegyensúlyozott megoldás, ha az eltérő bánásmód okát az igazoló ok vizsgálata keretében vesszük szemügyre.

28. Ha tehát nem szükséges megvizsgálni a helyzetek objektív összehasonlíthatóságát, és e vizsgálat egyébként sem vezetne megfelelő eredményekre, a Bíróságnak azt a jövőben mellőznie kell. Az eltérő bánásmód igazolhatóságát kizárólag az alapján kell értékelni, hogy létezik-e az eltérő bánásmódot arányos módon igazolni képes ok.

B – *Igazolás*

29. A külföldi fióktelepekkel szemben fennálló hátrányos eltérő bánásmód tehát a jelen ügyben csak akkor nem ellentétes az EK-Szerződés, illetve az EGT-Megállapodás szerinti letelepedési szabadsággal, ha azt nyomós közérdek indokolja.

30. Az eljárásban részt vevő tagállamok úgy vélik, hogy létezik ilyen igazoló ok. Az említett tagállamok az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének (ehhez lásd az 1. pontot), az adórendszer koherenciája megőrzésének (ehhez lásd a 2. pontot) és az adóelkerülés megakadályozásának (ehhez lásd a 3. pontot) Bíróság által elismert igazoló okaira hivatkoznak.

1. Az adóztatási joghatóság megosztása

31. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése a Bíróság által állandó ítélkezési gyakorlatában elismert igazoló ok.[17]

13 — X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 24. pont.

14 — K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 37. és azt követő pontok.

15 — Lásd: Lidl Belgium ítélet, C-414/06, C-337/08, EU:C:2010:89, 18–26. pontok, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588, 27–39. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 18–34. pont.

16 — National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 38. pont.

17 — Lásd csak: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pont; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 76. pont; DI VI Finanziaria di Diego della Valle ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552 43. pont; Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 50. pont; Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 68. pont és DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. pont.

32. A Dán Királyság úgy véli, hogy ezen igazoló ok az adóelkerülés megakadályozásának céljával összefüggésben igazolja a veszteségek utólagos megadóztatását. Az utólagos adóztatás ugyanis annak elkerülését szolgálja, hogy a csoport először levonja Dániában a külföldi állandó telephely veszteségeit, majd az állandó telephely csoporton belüli eladása révén a nyereség után valamely másik, adózási szempontból előnyösebb tagállamban fizessen adót.

33. Az eljárásban részt vevő többi tagállam az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének igazoló okát elsősorban a nyereség és a veszteség ugyanazon tagállamon belüli figyelembevételének szimmetriája szempontjából tekinti döntő jelentőségűnek. Mivel az eladás révén a külföldi állandó telephely kikerül a dán adóztatási joghatóság alól, e szimmetria felborul, mivel az állandó telephely jövőbeli nyereségeit már nem Dániában adóztatják majd.

34. Ezen eltérő hangsúlyokra tekintettel először azt kell tisztázni, hogy voltaképpen pontosan mit foglal magában az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének igazoló oka.

35. Ehhez először egyrészt különbséget kell tenni az adóztatási joghatóság megosztása és e megosztás megőrzése között. A Bíróság ugyanis azt juttatja kifejezésre az állandó ítélkezési gyakorlatban, hogy annak kérdése, hogy az adóztatási joghatóság *miként* oszlik meg a tagállamok között, maguknak a tagállamoknak az ügye. Az uniós jog összehangolására irányuló intézkedéseinek hiányában ugyanis a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy akár egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait. [18]

36. Jóllehet a Bíróság ezen igazoló oknak a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletbeli első elismerésekor hangsúlyozta, hogy a *megosztott* adóztatási joghatóság egyensúlyát védelemben kell részesíteni, [19] és olykor későbbi határozatokban is megismétli e szempontot. [20]

37. Főszabály szerint azonban abból indulhatunk ki, hogy annak módját ahogyan a tagállamok egy konkrét esetben megosztották egymás között adóztatási joghatóságaikat, a Bíróság nem kérdőjelezi meg, és így az „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának *megőrzését*” veszi alapul. [21] Ez feltételezendő a jelen ügyben is, amelyben a társaság külföldi állandó telephelyeit mind a forrás szerinti állam, ahol az állandó telephely található, mind a társaság letelepedése szerinti állam, Dánia, is megadóztatja, az utóbbi esetben azonban csak a forrás szerinti államban már megfizetett adó levonása mellett.

38. Az adóztatási joghatóság általuk elvégzett megosztásának „megőrzéséhez” kapcsolódó igazoló ok tehát lehetőséget teremt a tagállamok számára arra, hogy ezt az általuk rögzített adóztatási joghatóságot gyakorolják és védjék. Így kell értelmezni a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatát is, amely szerint ezen igazoló ok „különösen” olyan magatartások megakadályozására teremt lehetőséget, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását. [22] Az ezen igazoló okra való hivatkozás akkor sem zárható ki, ha a tagállam olyan tevékenységeket adóztat meg, amelyeket nem a területén végeznek, mint például a jelen ügyben a külföldi állandó telephelyek tevékenységét. A Bíróságnak máskülönben el kellene vitatnia a tagállamoktól a területükön kívül végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatóságot.

18 — Lásd csak: Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet, C-303/07, EU:C:2009:377, 25. pont; National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pont; Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 50. pont és DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 47. pont.

19 — Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 46. pont.

20 — Lásd többek között: Amurta-ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 58. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 53. pont.

21 — Lásd: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet, C-157/10, EU:C:2011:813, 38. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, amely szerint „a tagállamok adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok […] nem képeznek az alapszabadságokat érintő korlátozást”.

22 — Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 77. pont; FIM Santander Top 25 Euro Fi ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 47. pont; SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 45. pont; Beker és Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 57. pont; Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 53. pont, valamint Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 75. pont.

39. A Bíróság szóban forgó igazoló okhoz kapcsolódó eddigi ítélkezési gyakorlatából két esetcsoport szűrhető le azzal összefüggésben, hogy a tagállamok miként tudják egymás között gyakorolni és védeni adóztatási joghatóságukat.

40. A tagállamok egyrészt megakadályozhatják, hogy elvonják tőlük a jövedelmekre vonatkozó adóztatási joghatóságukat azzal, hogy a jövedelmeket más tagállamba helyezik át.[23] Ez az adójövedelmek tagállamok közötti áthelyezését szolgáló fiktív vagy csalárd ügyletekkel szembeni küzdelem lehetőségét is magában foglalja.[24]

41. Másrészt és ennek tükörképeként a tagállamok nem vehetnek figyelembe egy olyan tevékenységből származó veszteségeket, amelyet nem ők, hanem más tagállam adóztat. Az igazoló ok ugyanis magában foglalja a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria megőrzését is.[25] A belső piac ezért nem biztosít lehetőséget az adóalanynak arra, hogy megválassza, mely tagállamban vonja le veszteségeit.[26]

42. Az eddig elismert esetcsoportok alapján nyilvánvalóvá válik, hogy az úgynevezett „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése” mint igazoló ok csak egyéb elismert igazoló okok kifejeződése, mégpedig konkrétan a tagállamok adóztatási joghatóságának elhatárolása tekintetében.

43. Egyrészt ugyanis annak gondolata, hogy az adott tevékenységből származó nyereségek és veszteségek figyelembevétele nem különíthető el, csak az adórendszer koherenciájának megőrzésével kapcsolatos igazoló ok kifejeződése. Ez alapján akkor igazolható egy alapvető szabadság korlátozása, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az érintett adókedvezmény biztosítása és a kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.[27] A Bíróság ezen igazoló ok vizsgálata keretében már megállapította, hogy ilyen értelemben vett közvetlen kapcsolat áll fenn egy tevékenységből származó nyereség és veszteség adott tagállambeli figyelembevétele között.[28] E tekintetben helyesen állapította meg a Bíróság, hogy fedi egymást az adórendszer koherenciájára és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására irányuló követelmény.[29]

44. Másrészt a jövedelmek fiktív vagy csalárd ügyletek útján egyik tagállamból másikba történő áthelyezésének megakadályozása csak az adóelkerülés megakadályozása elismert igazoló okának egyik különleges esete. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis valamely, a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti szabályozás igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése.[30] Az „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése” keretében tehát nem annak megakadályozásáról van szó, hogy az adóalany teljesen elkerülje az adóztatást, hanem annak megakadályozásáról, hogy mesterséges képződmények útján az adójövedelmet más tagállamba helyezze át. A Bíróság maga is látja ezen összefüggést, amikor a két igazoló okot olykor „együttesen” veszi figyelembe.[31]

23 — Lásd: Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 56. pont, Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 87. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 55. pont.

24 — Lásd: SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 60–63. pont és SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 45–47. pont.

25 — Philips Electronics ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 24. pont.

26 — Lásd: Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 55. pont, X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 29. pont és A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 43. pont.

27 — Lásd csak: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 44. pont), DI VI Finanziaria di Diego della Valle ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 46. pont és Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont.

28 — K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 69. pont.

29 — National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 80. pont.

30 — Lásd csak: Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet, C-303/07, EU:C:2009:377, 63. pont és SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 65. pont.

31 — SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 66. és 69. pont.

45. Ha tehát csak egyéb elismert igazoló okok különleges kifejeződésének tekintjük az úgynevezett „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzését” mint igazoló okot, akkor az is értelmet nyer, hogy a Bíróság e megosztás megőrzését miért tekinti olykor önálló igazoló oknak,[32] és miért tűnik olykor csak egyéb igazoló okokkal összefüggésben elismerni azt.[33]

46. Az ítélkezési gyakorlat egyértelműségét szolgálja azonban, ha az alapvető szabadságok korlátozását igazoló ok vizsgálatakor a valós ok nem marad rejtve az „adóztatási joghatóság megosztásának” címkéje mögött, hanem előtérbe kerül. A következőkben ezért kizárólag azon igazoló okokat vizsgálom majd, amelyek különös kifejeződéseit eddig az „adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének” fogalma alatt foglalták össze, mégpedig a jelen ügyben az adórendszer koherenciájának megőrzését (ehhez lásd a 2. pontot) és az adóelkerülés megakadályozását (ehhez lásd a 3. pontot).

2. Az adójogi koherencia

47. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja valamely alapvető szabadság korlátozását. Ehhez közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia az adókedvezmény biztosítása és a kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.[34] Ilyen helyzetben az alapvető szabadság jogosultjától megtagadható az adókedvezmény, ha nem tartozik egyúttal az azzal közvetlen kapcsolatban álló adóteher alá is. A kapcsolat közvetlen jellegét e tekintetben az adórendszer által követett célra tekintettel kell megállapítani.[35]

48. A Bíróság már megállapította, hogy ilyen értelemben vett közvetlen kapcsolat áll fenn egy tevékenységből származó nyereség és veszteség adott tagállambeli figyelembevétele között.[36]

49. Amint azt azonban a Bizottság helyesen megállapította, a jelen ügyben főszabály szerint anélkül is biztosított az adóztatandó tevékenységből származó nyereség és veszteség figyelembevételének szimmetriája, hogy utólagos adóztatásra lenne szükség. A Dán Királyság ugyanis az alapeljárásban releváns időszak tekintetében a külföldi állandó telephelyek megadóztatása mellett döntött, és ezért mind a nyereséget, mind a veszteséget figyelembe kellett vennie e tevékenység tekintetében.

50. Az említett szimmetriához – amint erre a Nordea Bank Danmark helyesen rámutatott – az is hozzátartozik, hogy a külföldi állandó telephely eladásából származó esetleges nyereség Dániában adóztatandó. A jelen ügybelihez hasonló kapcsolt vállalkozások között, amelyek néha nem vagy nem megfelelő eladási árban állapodnak meg, ezen eladásból származó nyereség – amint azt a dán adójog is előírja – az úgynevezett piaci érték elve alapján objektív piaci értéken vehető figyelembe. Az adóztatás ennyiben pontosan megfelel a tagállam ahhoz való jogának, hogy megadóztassa valamely társaság vagyonának adóztatási joghatósága alá tartozó értéknövekedését.[37]

51. Ennek körében nem bír jelentőséggel, hogy – amint azt például a Holland Királyság ellenvetésként kifejti – az utólagos adóztatás dán szabályozása nélkül az adóalanynak veszteséglevonást kellene biztosítani a megfelelő későbbi nyereség megadóztatásának lehetősége nélkül. Az, hogy az esetleges jövőbeli nyereség már nem adóztatható meg, elképzelhető lehetőség valamely tevékenység adóztatása körében, például ha a tevékenység gazdasági szempontból meghiúsul, vagy ha a székhely áthelyezése miatt megszűnik a tagállam adóztatási joghatósága.

32 — Lásd: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 48. pont.

33 — Lásd: Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 51. pont, Lidl Belgium ítélet, C-356/04, EU:C:2006:585, 38. és azt követő pontok, valamint A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 46. pont.

34 — Lásd csak: Manninen-ítélet, C-319/02, EU:C:2004:484, 42. pont, Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 43. és azt követő pont, DI VI Finanziaria di Diego della Valle ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 46. pont és Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont.

35 — Lásd csak: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 44. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 42. pont.

36 — K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 69. pont.

37 — Lásd: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 46. pont és DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 48. és azt követő pont.

52. A szimmetriával szemben azonban különösen az Osztrák Köztársaság arra hivatkozott, hogy a nyereség megadóztatása a jelen ügyben inkább alaki természetű. Mivel a Dán Királyság a beszámítási módszert alkalmazta a külföldi állandó telephelyek adóztatására, le kell vonni a forrás szerinti államban már megfizetett adót. Ha Dániában a forrás szerinti államban alkalmazandóval megegyező vagy annál alacsonyabb adómérték létezik, a külföldi állandó telephely nyereségének megadóztatására végeredményben egyáltalán nem Dániában kerül sor. Még ha azonban az adómérték alacsonyabb is a forrás szerinti államban, Dániát akkor sem illeti meg teljes körű adóztatási joghatóság.

53. E kifogás annyiban megalapozott, amennyiben a külföldi állandó telephely beszámítási módszer keretében történő adóztatása más adójogi eredményre vezet, mint a belföldi tevékenység rendes adóztatása. Az adójövedelem, amelyhez Dánia a külföldi állandó telephely megadóztatásából jut, főszabály szerint alacsonyabb lesz. Bizonyos kiegyensúlyozatlanság is megfigyelhető a keletkező veszteségek teljes levonása és a nyereségek végeredményben legfeljebb részleges megadóztatása között.

54. A külföldi állandó telephely beszámítási módszer keretében történő megadóztatása mindazonáltal nem hasonlítható össze adóztatásának az adómentességi módszer szerinti mellőzésével. Ez utóbbi helyzettel foglalkozott a Bíróság a Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítéletben, és a tagállamnak végeredményben lehetőséget biztosított arra, hogy utólag korrigálja a veszteségek figyelembevételét, ha arra annak ellenére került sor, hogy a külföldi állandó telephely jövedelmének adómentessége miatt hiányzott az adóztatási joghatóság.[38] A Németországi Szövetségi Köztársaság álláspontjával ellentétben azonban az említett ítélet nem vonatkoztatható a jelen ügyre, mert a Dán Királyság éppen gyakorolni kívánta adóztatási joghatóságát a külföldi állandó telephelyek tekintetében, és legalábbis fennállt annak lehetősége, hogy részben azok nyereségeit is megadóztassa.

55. Azt azonban, hogy az adójogi koherencia keretében lehetőséget biztosít-e a tagállam beszámítási módszer által korlátozott adóztatási joghatósága a tagállamnak arra, hogy a keletkező veszteségeket is csak korlátozottan vegye figyelembe, a jelen ügyben nem kell eldönteni. Az utólagos adóztatásra vonatkozó dán szabályozás kinyilvánított és felismerhető célja ugyanis nem az, hogy kiegyensúlyozott viszonyt teremtsen a nyereségek és veszteségek figyelembevétele között a beszámítási módszer keretében adóztatott tevékenységek tekintetében. A szabályozás – miként azt a Dán Királyság is megállapította – sokkal inkább csak a veszteségek beszámítási módszer keretében történő teljes levonásával való visszaélés megakadályozását szolgálja egy különleges esetben. Főszabály szerint azonban az adóalanyoknak a dán adójog alapján éppen a teljes veszteséglevonás ezen előnyét kell élvezniük akkor is, ha jövőbeli nyereségek hiányában nem lesz lehetőség e veszteséglevonás kompenzációjára.

56. A dán szabályozás ilyen kialakítására tekintettel az adórendszer koherenciája megőrzésének igazoló okára való hivatkozás azon állandó ítélkezési gyakorlatra tekintettel is kizárt, amely szerint a nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas a megvalósítani kívánt cél elérésére, ha azt valóban összefüggő és rendszeres módon, tehát következetesen, kívánja elérni.[39]

57. A letelepedés szabadságának szóban forgó korlátozása ezért nem igazolható az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével.

38 — Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588.

39 — Lásd csak: Sokoll-Seebacher ítélet, C-367/12, EU:C:2014:68 39. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

3. Az adóelkerülés megakadályozása

58. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóelkerülés megakadályozását szolgáló, a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti szabályozás igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése.[40] Úgy tűnik, hogy abban az esetben, ha kifejezetten a nyereségek más tagállamba történő áthelyezésének megakadályozásáról van szó, a Bíróság kevésbé szigorú követelményeket támaszt. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése ugyanis olyan szabályozást is igazolhat, amely nem kifejezetten az egyértelműen mesterséges képződmények megakadályozását célozza.[41]

59. A szóban forgó szabályozás a törvény indokolása szerint azt a célt szolgálja, hogy a csoportokat megakadályozzák abban, hogy a külföldi állandó telephely veszteségeit először az adót mérséklő tényezőként vehessék figyelembe Dániában, a későbbi nyereségek után azonban kizárólag más államban fizessenek adót. Érthető, hogy e tekintetben az adóelkerülés lehetősége állhat fenn, különösen egy befektetés klasszikus alakulása esetén, amikor a kezdeti befektetések alapján a veszteséges szakaszt nyereséges szakasz váltja fel. A külföldi állandó telephely tevékenységének csoporton belüli áthelyezése ezért akkor is előnyös lehet, ha annak veszteségeit az átvevő társaság már nem vonhatja le, amennyiben a külföldi adómérték alacsonyabb a dán adómértéknél.

60. Mindazonáltal az adóelkerülés megakadályozását szolgáló nemzeti szabályozás sem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. Az adóalany számára ezért egyrészt lehetőséget kell biztosítani esetleges kereskedelmi okok fennállásának bizonyítására.[42] Másrészt a kiigazító adóügyi intézkedésnek arra a hányadra kell korlátozódnia, amely túlmutat azon, ami a társaságok kölcsönös függőségi viszonya hiányában keletkezett volna.[43]

61. Jóllehet egy olyan tömeges eljárásban, mint az adóztatás, nem követelhető meg, hogy minden egyes ügyet kötelező jelleggel egyedileg vizsgáljanak meg, sokkal inkább azon tényállásoknak is általánosan szabályozhatóknak kell lenniük, amelyek tipikusan egy bizonyos következménnyel járnak, vagy egy bizonyos motivációból erednek.

62. A jelen esetben azonban mindenképpen túllépték az adóelkerülés még elfogadható általánosításának határait. Az adóalanynak egyrészt egyáltalán nincs lehetősége az adóelkerülés hiányának bizonyítására, jóllehet nyilvánvaló, hogy egy állandó telephely csoporton belüli, különösen a kettős kapacitások leépítését szolgáló átruházása esetén – amint azt a jelen ügy is mutatja – ésszerű kereskedelmi okok indokolhatják az eladást. Amint azt másrészt a jelen ügy szintén megmutatja, az EFTA Felügyeleti Hatóság álláspontjának megfelelően nem arányos, ha egy állandó telephely minden, csak részleges eladása esetén is a korábban levont veszteségek teljes utólagos adóztatását rendelik el. Ez ugyanis olyan eseteket is érint, amelyekben az állandó telephelyet lényegében csak leépítik.

63. Végezetül harmadrészt minden levont veszteség utólagos megadóztatása nem arányos azon jövőbeli nyereségek elkerült megadóztatásával, amelyek kompenzációjára a dán szabályozás irányul. A Dán Királyság csak azon nyereségeket veheti figyelembe, amelyek elérése az eladás időpontjában már tervben van. A később megnövekedett nyereségtermelési esélyeket ugyanis az akkor illetékes tagállam adóztatási joghatóságának kell betudni. Az eladás időpontjában már tervbe vett nyereségek azonban – amint arra a Bizottság helyesen rámutatott – az eladási árnak a piaci érték elve alapján történő meghatározásában fejeződnek ki.[44]

40 — Lásd csak: Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet, C-303/07, EU:C:2009:377, 63. pont és SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 65. pont.

41 — SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 66. pont.

42 — Lásd: SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 71. pont.

43 — Lásd: SGI-ítélet, C-311/08, EU:C:2010:26, 72. pont.

44 — Lásd a fenti 50. pontot.

64. Ha ezzel szemben a Dán Királyság ezen értéket nem tekinti megfelelőnek, mert véleménye szerint a csoporton belüli átruházás nagyobb haszonnal járhat, mint a harmadik személyre történő átruházás, akkor rá kell mutatni arra, hogy ez az esetleges nagyobb haszon egyébként sem lenne kiaknázható, ha az állandó telephelyet Dánia adóztatási joghatósága alatt működtetnék tovább. A szóban forgó szabályozás célja azonban végső soron éppen az állandó telephely Dánia adóztatási joghatósága alatt maradása.

65. Az adóelkerülés megakadályozásának célja sem igazolhatja tehát a letelepedés szabadságának szóban forgó korlátozását, mivel a dán szabályozás túllépi az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

4. Az igazolás eredménye

66. A letelepedés szabadságának szóban forgó korlátozását tehát nem igazolja nyomós közérdek. Ezért a Nordea Bank Danmark azon érvével sem kell foglalkozni, hogy az igazolhatóságot a Marks & Spencer ügyben hozott ítélettel összhangban mindenképpen kizárja, hogy az adóalanytól nem tagadható meg a veszteségek levonása, ha – miként a jelen ügyben a bankfiókok bezárása miatt – a veszteségek egyáltalán nem vehetők figyelembe a forrás szerinti államban.

V – **Végkövetkeztetések**

67. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a fentiek alapján a következő választ kell adni:

Az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk, valamint az EGT-Megállapodás 34. cikkével összefüggésben értelmezett 31. cikke kizárják, hogy az olyan tagállam, amely lehetővé teszi a területén letelepedett társaság számára, hogy a beszámítási módszer keretében folyamatosan levonja más tagállamban található állandó telephelye veszteségeit, utólagosan teljes körűen megadóztassa a társaságot az állandó telephelytől származó veszteségek után (amennyiben azokat nem egyenlítik ki a következő évek nyereségei), ha az utólagos adóztatást minden olyan esetben el kell végezni, amelyben a telephely üzleti tevékenységét részben az állandó telephellyel azonos tagállambeli illetőségű, csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozásra ruházzák.