PRIIT PIKAMÄE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. július 13. [1]

C-340/22. sz. ügy

Cofidis
kontra
Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ – CAAD}, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – EUMSZ 49. cikk – A hitelintézeteket a társadalombiztosítás finanszírozása érdekében terhelő adó – Az adóalapból való olyan levonások, amelyek a jogi személyiséggel rendelkező jogalanyok számára állnak nyitva – Igazolás – Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása”

1. A jelen ügyben a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália) az EUMSZ 49. cikk, valamint a hitelintézetek és befektetési vállalkozások helyreállítását és szanálását célzó keretrendszer létrehozásáról és a 82/891/EGK tanácsi irányelv, a 2001/24/EK, 2002/47/EK, 2004/25/EK, 2005/56/EK, 2007/36/EK, 2011/35/EU, 2012/30/EU és 2013/36/EU irányelv, valamint az 1093/2010/EU és a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról szóló, 2014. május 15-i 2014/59/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv [2] értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul a Bírósághoz.

2. A Bíróság kérésére a jelen indítvány csak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre vonatkozik. Ez a kérdés lehetőséget ad a Bíróságnak arra, hogy további pontosításokkal szolgáljon az EUMSZ 49. cikkben biztosított letelepedés szabadságának a közvetlen adózás területén fennálló terjedelmével és az e szabadság korlátozásának igazolására alkalmas közérdeken alapuló nyomós okok – így például az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére vonatkozó ok – alkalmazási körével kapcsolatban.

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] HL 2014. L 173, 190. o.; helyesbítések: HL 2019. L 165., 129. o.; HL 2021. L 104., 55. o.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A jelen ügyben az EUMSZ 49. cikk releváns.

A portugál jog

4. A 2020. július 24-i Lei nº 27-A/2020 da Assembleia da República, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (a Portugál Köztársaság parlamentjének a 2020. évi pótköltségvetés jóváhagyásáról szóló 27-A/2020. sz. törvénye) 18. cikke és VI. melléklete bevezette az Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancáriót (a bankszektorra kivetett kiegészítő szolidaritási adó, a továbbiakban: ASSB).

5. E törvény VI. melléklete 1. cikkének (2) bekezdése és 9. cikke értelmében ezt az adót azzal a szándékkal vezették be, hogy megerősítik a szociális biztonsági rendszer finanszírozási mechanizmusait, azáltal hogy az ezen adóból származó bevételt teljes egészében a Fundo de Establização Financeira da Segurança Social (társadalombiztosítási pénzügyi stabilizációs alap) részére különítik el. E rendelkezések szerint az ASSB bevezetésének célja a bankszektort a pénzügyi szolgáltatások és ügyletek többsége tekintetében megillető, hozzáadottérték-adó (héa) alóli általános mentesség ellentételezése, és így a pénzügyi szektor által viselt adótehernek a többi ágazatot sújtó adóteherrel való összhangba hozása.

6. E VI. melléklet 2. cikkének (1) bekezdése értelmében az ASSB alanyai a) a Portugáliában illetőséggel rendelkező hitelintézetek, b) a más államokban illetőséggel rendelkező hitelintézetek portugáliai leányvállalatai és c) a más államokban illetőséggel rendelkező hitelintézetek portugáliai fióktelepei.

7. Az ASSB tárgyi hatályát az említett melléklet 3. cikke határozza meg, amely szerint:

„Az ASSB hatálya alá tartoznak:

a) az adóalanyok által meghatározott és jóváhagyott kötelezettségek, adott esetben a szavatolótőkéből, a betétbiztosítási alap, a kölcsönös mezőgazdasági hitelgarancia-alap vagy a [betétbiztosítási rendszerekről szóló, 2014. április 16-i 2014/49/EU európai parlamenti és tanácsi] irányelv [HL 2014. L 173., 149. o.; helyesbítések: HL 2014. L 212., 47. o.; HL 2014. L 309., 37. o.] 4. cikke alapján hivatalosan elismert vagy a hitelintézetekre és a pénzügyi intézményekre vonatkozó keretszabályozás 156. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében – a vonatkozó jogszabályokban előírt kereteken belül – azzal egyenértékűnek tekintett betétbiztosítási rendszer által biztosított betétekből, valamint az 1991. január 11-i Decreto-lei nº 24/91 (24/91. sz. törvényerejű rendelet) mellékleteként jóváhagyott Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola (a kölcsönös agrárhitel és a mezőgazdasági hitelszövetkezetek jogi szabályozása) 72. cikke értelmében az integrált mezőgazdasági hitelrendszerhez tartozó mezőgazdasági hitelbank által a központi bankban elhelyezett betétekből álló kötelezettségtételek levonása után;

b) az adóalanyok által meghatározott mérlegen kívüli, származtatott pénzügyi eszközök névleges értéke.”

8. Ugyanezen mellékletnek az ASSB alapja megállapítására vonatkozó 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az előző cikk a) pontjának alkalmazásában kötelezettség a mérlegben szereplő minden olyan tétel, amely – formájától és módjától függetlenül – harmadik féllel szemben fennálló tartozást testesít meg, kivéve a következőket:

a) olyan tételek, amelyek az alkalmazandó számviteli szabályoknak megfelelően szavatolótőkének minősülnek;

b) a meghatározott juttatási programokból eredő kötelezettségek megjelenítéséhez kapcsolódó kötelezettségek;

c) a betétbiztosítási alap és a kölcsönös mezőgazdasági hitelgarancia-alap által fedezett betétek, kizárólag az említett alapok által fedezett mértékben;

d) a származtatott pénzügyi eszközök értékeléséből eredő kötelezettségek;

e) halasztott bevételek, a passzív ügyletekhez kapcsolódó bevételek figyelembevétele nélkül, és

f) az értékpapírosítási ügyletek során ki nem vezetett követelésekre vonatkozó kötelezettségek.

(2) Az előző cikk a) pontjának alkalmazásában a következő szabályokat kell alkalmazni:

a) a szavatolótőke – beleértve az elsődleges szavatolótőkét és a másodlagos szavatolótőkét – értéke azon pozitív tételeket foglalja magában, amelyeket – a [hitelintézetekre és befektetési vállalkozásokra vonatkozó prudenciális követelményekről és a 648/2012/EU rendelet módosításáról szóló, 2013. június 16-i 575/2013/EU [európai parlamenti és tanácsi] rendelet [HL 2013. L 176., 1. o.; helyesbítések: HL 2013. L 208., 68. o.; HL 2013. L 321., 6. o.; HL 2017. L 20., 2. o.) II. részének megfelelően és az említett rendelet X. részében meghatározott átmeneti rendelkezésekre tekintettel – a kiszámításuk során figyelembe vesznek, és amelyek ugyanakkor megfelelnek az előző bekezdésben meghatározott kötelezettségek fogalmának;

b) a betétbiztosítási alap, a kölcsönös mezőgazdasági hitelgarancia-alap vagy a [2014/49] irányelv 4. cikke alapján hivatalosan elismert, vagy a hitelintézetekre és pénzügyi intézményekre vonatkozó keretszabályozás 156. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében – a vonatkozó jogszabályokban előírt kereteken belül – egyenértékűnek tekintett betétbiztosítási rendszer által biztosított betétek csak az ilyen alapok által ténylegesen biztosított összeg erejéig vehetők figyelembe.”

A jogvita alapját képező tényállás, az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

9. Az alapeljárás felperese egy franciaországi székhelyű hitelintézet portugáliai fióktelepe. E minőségében az ASSB, vagyis a Portugál Köztársaság által a társadalombiztosítás pénzügyi támogatása, valamint a – szolgáltatásai és ügyletei többsége tekintetében héamentességben részesülő – bankszektor és a portugál gazdaság összes többi szektora által viselt adóterhek közötti egyensúly helyreállítása céljából bevezetett, a bankszektort terhelő adó hatálya alá tartozik.

10. 2020. december 11-én a felperes önadózás keretében megállapította a 2020 első félévére vonatkozó ASSB-t. Ennek alapján befizetett 364 229,67 euró összeget. 2021. január 5-én a felperes jogorvoslati kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz az említett összeg visszatérítése iránt. Az adóhatóság a 2021. május 21-i határozatával elutasította ezt a kérelmet.

11. 2021. augusztus 23-án a felperes ezen elutasító határozat vitatása érdekében a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult. Keresetének alátámasztása érdekében többek között arra hivatkozott, hogy az ASSB ellentétes az uniós joggal.

12. Közelebbről, a felperes szerint az ASSB létrehozása ellentétes a 2014/59 irányelvvel és a hitelintézetek szanálással kapcsolatos hozzájárulásait illetően az ezen irányelvből eredő állítólagos adóharmonizációval. A felperest ugyanis abban a tagállamban, ahol a székhelye található, vagyis Franciaországban, az említett irányelv alapján már adóztatják, így Portugália nem vethet ki rá egy azzal azonos adóalapú hasonló adót.

13. Ezenkívül a felperes úgy véli, hogy az ASSB sérti az EUMSZ 49. cikket azáltal, hogy hátrányosan megkülönböztető módon érinti a külföldi hitelintézetek fióktelepeit. Mivel ezek a fióktelepek nem rendelkeznek jogi személyiséggel, a szavatolótőke körébe tartozó bizonyos tételeket nem vonhatják le az ASSB adóalapjából.

14. E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [2014/59] irányelvvel, ha az Európai Unió valamely tagállamában egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező pénzügyi intézmények fióktelepeit egy olyan szabályozás alapján adóztatják meg, mint a[z ASSB] portugál nemzeti rendszer[e], amely a kiigazított kötelezettségeket és a mérlegen kívüli, származtatott pénzügyi eszközök névleges értékét terheli, és az abból származó bevételeket nem a nemzeti szanálásfinanszírozási mechanizmusok és az egységes szanálási alap finanszírozására használják fel?

2) Ellentétes-e a letelepedésnek az EUMSZ 49. cikkben biztosított szabadságával az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen a[z ASSB] portugál nemzeti rendszerében szerepel, és amely lehetővé teszi, hogy – a[z 575/2013] rendelet II. részének rendelkezéseivel összhangban és az említett rendelet IX. részében előírt átmeneti rendelkezések figyelembevételével – az elsődleges szavatolótőke és a másodlagos szavatolótőke kiszámítása során figyelembe vett egyes kötelezettségek levonhatók legyenek a meghatározott és jóváhagyott kötelezettségekből, amelyeket csak jogi személyiséggel rendelkező jogalanyok bocsáthatnak ki, tehát a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei nem?”

15. A Cofidis, a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

16. Ugyanezen felek szóbeli észrevételeit a 2023. április 20-án tartott tárgyaláson hallgatták meg.

Elemzés

17. Amint azt a bevezetésben jeleztem, a jelen indítvány csak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre összpontosít.

A második kérdésről

18. E kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikkben biztosított letelepedés szabadságát úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárólag a belföldi illetőségű hitelintézetek és a külföldi illetőségű hitelintézetek jogi személyiséggel rendelkező leányvállalatai számára teszi lehetővé, hogy a szavatolótőkéjüket, valamint az annak minősülő hitelviszonyt megtestesítő instrumentumokat levonják az e jogalanyok kötelezettségeit terhelő valamely adó adóalapjából, kizárva tehát e körből a külföldi illetőségű hitelintézetek jogi személyiséggel nem rendelkező fióktelepeit.

Az elfogadhatóságról

19. A portugál kormány írásbeli észrevételeiben a jelen kérdés elfogadhatatlanságára hivatkozott, amennyiben az a felperes azon állításán alapul, hogy a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei nem vonhatják le szavatolótőkéjüket az ASSB adóalapjából. E kormány szerint ezt az állítást, amely a portugál jog körébe tartozik, az adóhatóság az alapeljárás keretében vitatja, és azt a kérdést előterjesztő bíróság még nem vizsgálta meg, így az előterjesztett kérdés ebben a szakaszban tisztán hipotetikus és elvont jellegű.

20. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag a nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak az ítélet meghozatala szempontjából való szükségességét, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, e kérdéseket relevánsnak kell tekinteni, és a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni. A releváns jellegre vonatkozó e vélelem csak akkor dönthető meg, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.

21. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy annak szükségessége, hogy a nemzeti bíróság számára az uniós jog hasznos értelmezését lehessen adni, megköveteli, hogy a nemzeti bíróság saját felelősségére meghatározza az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, és annak helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja. [3]

22. Márpedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 9. pontjából kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a szóban forgó portugál szabályozásnak a letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségét illetően, azon az alapon, hogy e szabályozás értelmében a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei nem vonhatnak le a szavatolótőke körébe tartozó bizonyos tételeket, mivel azokat csak jogi személyiséggel rendelkező jogalanyok

[3] 2019. március 5-i Eesti Pagar ítélet (C-349/17, EU:C:2019:172, 47–50. pont).

bocsáthatják ki. Ebből következik, hogy a portugál kormány állításával ellentétben a kérdést előterjesztő bíróság már megerősítette a felperesnek a portugál jog értelmezésére vonatkozó állítását.

23. Erre tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére állnak azok a jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a jelen kérdésre hasznos választ adhasson. Ez a kérdés tehát nem hipotetikus vagy elvont jellegű, így a releváns jellegre vonatkozó vélelem nem kérdőjelezhető meg. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a második kérdést tekintse elfogadhatónak.

Az ügy érdeméről

– *A hátrányos megkülönböztetés fennállásáról*

24. Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkben biztosított letelepedés szabadsága magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni.[4]

25. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 49. cikk által tiltott intézkedésnek minősül minden olyan intézkedés, amely a letelepedés szabadságának gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi.[5]

26. Másként fogalmazva, e rendelkezés nemcsak a társaságok székhelye alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetést tiltja, hanem az ilyen megkülönböztetés olyan rejtett formái is, amelyek egyéb elhatárolási szempontok alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek.[6] Közelebbről, a Bíróság megállapította, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk által tiltott, a társaságok székhelye alapján történő közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül az olyan kötelező adó, amely látszólag objektív elhatárolási szemponton alapul, de a jellemzőire tekintettel az esetek többségében hátrányosan érinti a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaságokat, amelyek az adót kivető tagállamban székhellyel rendelkező társaságokkal összehasonlítható helyzetben vannak.[7]

27. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a szóban forgó portugál szabályozás különbségtétel nélkül alkalmazandó a belföldi illetőségű hitelintézetekre, a külföldi illetőségű hitelintézetek portugáliai leányvállalataira és azok portugáliai fióktelepeire. Ami az adóalap meghatározására vonatkozó szabályokat illeti, az ASSB e jogalanyok kötelezettségeit terheli, vagyis „a mérlegben szereplő minden olyan tétel[t], amely – formájától és módjától függetlenül – harmadik féllel szemben fennálló tartozást testesít meg”, adott esetben a szavatolótőkéből álló kötelezettségtételek kivételével.

4 2023. február 16-i Gallaher ítélet (C-707/20, EU:C:2023:101, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 2023. május 11-i Manitou BF és Bricolage Investissement France ítélet (C-407/22 és C-408/22, EU:C:2023:392, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 2022. október 6-i Contship Italia ítélet (C-433/21 és C-434/21, EU:C:2022:760, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 43. pont).

28. A felperes úgy véli, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező jogalanyoknak, így például a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepeinek nincs lehetősége a szavatolótőke ASSB alapjából történő levonására, mivel e jogalanyok jogilag nem rendelkeznek saját tőkével. Ebből következik, hogy a szóban forgó szabályozás miatt azok a külföldi illetőségű hitelintézetek, amelyek úgy döntöttek, hogy Portugáliában fióktelep útján telepednek le, kedvezőtlenebb helyzetben vannak a belföldi illetőségű hitelintézetekhez és a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalataihoz képest.

29. Írásbeli észrevételeiben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az esetleges közvetett hátrányos megkülönböztetés így nem magából a portugál szabályozásból, hanem a fióktelepek jogállásából következhet, mivel a fióktelepek jogi személyiség hiányában jogilag nem rendelkezhetnek saját tőkével. A Bizottság szerint azonban a leányvállalatok és fióktelepek közötti ilyen eltérő bánásmód a tagállamok adóztatási szuverenitásának körébe tartozik. E megállapítás alátámasztása érdekében a 2015. június 10-i X AB ítéletre (C-686/13, a továbbiakban: X AB ítélet; EU:C:2015:375) hivatkozik.

30. Ez az érv véleményem szerint két okból nem meggyőző.

31. Először is, nem áll összhangban a vonatkozó ítélkezési gyakorlattal. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a Bizottság kontra Franciaország ítélet[8] óta többször kimondta, hogy amennyiben az EUMSZ 49. 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.[9]

32. A CLT-UFA ítéletben a Bíróság ezt követően pontosította, hogy a megfelelőnek tartott jogi forma megválasztása szabadságának célja többek között az, hogy minden, 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*.[10]

33. Így az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy e szabadság akadályát képezi a végeredményben alkalmazott, attól függő eltérő bánásmódnak, hogy egy külföldi illetőségű társaság leányvállalat vagy fióktelep formájában fejti ki tevékenységét a fogadó tagállamban, mivel ez az eltérő bánásmód az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésnek felel meg.[11]

34. Ezen értelmezés mögött az a megfontolás húzódik meg, hogy a fióktelepek, amelyek nem rendelkeznek jogi személyiséggel, az anyavállalatuk egyszerű külföldi megjelenésének minősülnek, míg a külföldi illetőségű társaságok leányvállalatai a letelepedésük szerinti államban adózási szempontból önálló jogalanyoknak, tehát ezen államban illetőséggel rendelkező társaságoknak minősülnek. Következésképpen az olyan nemzeti jogszabály, amely kedvezőbb

[8] 1986. január 28-i ítélet (270/83, EU:C:1986:37).

[9] Ezen ítélet 22. pontja.

[10] 2006. február 23-i ítélet (C-253/03, EU:C:2006:129, 15. pont). Lásd még: 2012. szeptember 6-i Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 14. pont).

[11] Lásd erről: Kokott főtanácsnok X ügyre vonatkozó indítványa (C-68/15, EU:C:2016:886, 24. és 25. pont). A leányvállalatok és a fióktelepek összehasonlíthatóságával kapcsolatos kritikus nézőpontért lásd különösen: Wattel, Peter J., „Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality”, *EC Tax Review*, 4. szám, 2003, 196. o.

bánásmódban részesíti a leányvállalatokat, mint a fióktelepeket, végső soron azt eredményezi, hogy a belföldi illetőségű társaságokat kedvezőbb bánásmódban részesítik, mint a külföldi illetőségű társaságokat.

35. Ezt az egyenértékűséget a Bíróság a Saint-Gobain ZN ítélet[12] 44. pontjában kifejezettebben megfogalmazta, amely pont szerint: „[a]zt az eltérő bánásmódot, amelyben a nem honos társaságok fióktelepei részesülnek a honos vállalkozásokkal szemben, valamint a másodlagos telep formájával kapcsolatos választás korlátozását úgy kell elemezni, hogy azok a[z EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk] *ugyanazon megsértését* jelentik”,[13] és újabban a 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379) 36. pontjában, amely szerint „az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogszabályoknak egyrészt valamely külföldi illetőségű társaság belföldi illetékességű leányvállalatára,[14] másrészt pedig az ilyen társaság belföldi illetőségű állandó telephelyére történő alkalmazása egy belföldi illetékességű, illetve egy külföldi illetőségű társaság adójogi kezelésére vonatkozik”.

36. Másodszor, a Bíróság által az X AB ítélet 33. pontjában tett megállapítás véleményem szerint – a Bizottság állításával ellentétben – nem ültethető át a jelen ügyre. Röviden foglalkozni kell ezzel az ítélettel.

37. A szóban forgó svéd jogszabály kizárta a társasági adó alapjából a bizonyos típusú társaságokban fennálló részesedések elidegenítéséből származó tőkenyereséget, és ezzel összefüggésben nem írta elő az ilyen műveletek során elért tőkeveszteség levonását, abban az esetben sem, ha e tőkeveszteség árfolyamveszteségből származott. E jogszabály alkalmazásában nem volt releváns, hogy azok a társaságok, amelyeknek a társasági részesedései az elidegenítés tárgyát képezik, Svédországban vagy más tagállamban letelepedett társaságok.

38. A Bíróság, amelyhez azzal a kérdéssel fordultak, hogy a Svéd Királyságtól eltérő tagállamban végrehajtott, társasági részesedésekbe történő befektetések az árfolyamveszteség levonhatóságának a svéd jogi szabályozásból eredő hiányára tekintettel kedvezőtlenebb bánásmód alá esnek-e, mint a Svédországban megvalósított hasonló befektetések, az említett 33. pontban azt az elvet alkalmazta, amely szerint a letelepedés szabadsága nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történő biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti, mivel a vállalkozásnak a kereskedelmi struktúrák külföldön történő létrehozásával kapcsolatos döntései – az esettől függően – lehetnek kedvezőbbek vagy kedvezőtlenebbek a számára.[15]

39. A jelen ügy véleményem szerint különbözik ettől az ügytől, mivel a közvetett hátrányos megkülönböztetés nem az azon társaság székhelye szerinti tagállamban hatályos adóztatásnak, amely társaságtól a fióktelep függ, és az e fióktelep helye szerinti államban fizetendő adónak az együttes hatásából ered, hanem kizárólag ez utóbbi adóztatásból.

[12] 1999. szeptember 21-i ítélet (C-307/97, EU:C:1999:438).

[13] Kiemelés tőlem.

[14] Meg kell jegyezni, hogy a „belföldi illetőségű” állandó telephely fogalmát az ítélet e pontjában az „e tagállamban tevékenységet folytató” szinonimájaként használják.

[15] A Bíróság ezenkívül jelezte, hogy ez a következtetés nem mond ellent a 2008. február 28-i Deutsche Shell ítéletben (C-293/06, EU:C:2008:129) levont következtetésnek, amely ítéletben a Bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy egy német jogszabály a letelepedési szabadság akadályát képezi, amennyiben kizárja a létesítő okirata szerint a német területen székhellyel rendelkező társaság által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamveszteség levonhatóságát. A Bíróság szerint a Deutsche Shell ügy jogi háttere ugyanis eltérő volt, mivel az ezen ügy tárgyát képező jogszabály – a svéd jogszabállyal ellentétben – főszabály szerint előírta az árfolyamnyereség adóztatását, és ezzel párhuzamosan az árfolyamveszteség levonhatóságát. Lásd különösen az X AB ítélet 38. pontját.

40. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy az, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező jogalanyok mérlegükben nem könyvelhetnek el saját tőkét, és így azt nem tudják levonni az ASSB adóalapjából, azt eredményezi, hogy a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei hátrányos helyzetbe kerülnek a belföldi illetőségű hitelintézetekhez és a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalataihoz képest.

41. Mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy a portugál kormány mind az írásbeli észrevételeiben, mind a tárgyaláson határozottan vitatta azon állítás helyességét, amely szerint a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei dotációs tőkéjüket nem könyvelhetik el saját tőkeként. Pontosabban e kormány azt állította, hogy a portugál jogi szabályozásnak megfelelően az ilyen fióktelep a neki juttatott összegeket könyvelésében besorolhatja kötelezettségként vagy saját tőkeként, az esetleges ellentételezéstől vagy ezen összegek állandó jellegétől függően.

42. E tekintetben csupán emlékeztetek arra, hogy a Bíróságnak, amikor valamely nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul hozzá, tartania kell magát a nemzeti jognak az említett bíróság által elé terjesztett értelmezéséhez.[16] Amint azt a jelen indítványban korábban kifejtettem, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a portugál jog olyan értelmezését fogadta el, amely megfelel a felperes által adott értelmezésnek.

43. Egyébiránt a felperes szerint a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei a belföldi illetőségű jogalanyokhoz képest hátrányosan megkülönböztető bánásmódban részesülnek, mivel számos szavatolótőkének minősülő elem létezik, amelyet csak jogi személyiséggel rendelkező jogalanyok bocsáthatnak ki. Ilyenek többek között az átváltható kötvények, a nyereségrészesedést biztosító kötvények, a visszaváltható elsőbbségi részvények vagy a feltételesen átváltható kötvények *(contingent convertible bonds)*. Ezt az értelmezést a portugál kormány sem írásbeli észrevételeiben, sem a tárgyaláson nem vitatta.

44. Véleményem szerint aligha kétséges, hogy a szavatolótőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő instrumentumok értékének az ASSB adóalapjából történő levonása – a szavatolótőke levonásához hasonlóan – azt jelenti, hogy a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a belföldi illetőségű hitelintézetek és a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalatai.

45. Ebből következik, hogy az ASSB-t bevezető jogszabály közvetett hátrányos megkülönböztetést eredményez azon külföldi illetőségű hitelintézetekkel szemben, amelyek fióktelepen keresztül kívánnak letelepedni Portugáliában, így az EUMSZ 49. cikk által tiltott intézkedések közé tartozik.[17]

[16] 2022. október 27-i Instituto do Cinema e do Audiovisual ítélet (C-411/21, EU:C:2022:836, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[17] Más lenne a helyzet, ha az ASSB adóalapjának különböző elemeire vonatkozó átfogó vizsgálatot követően a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kellene megállapítania, hogy ezen adóalap meghatározásának módja ténylegesen azt eredményezi, hogy valamely olyan hitelintézet, amely fióktelep útján kíván Portugáliában letelepedni, nem részesül kedvezőtlenebb bánásmódban, mint a belföldi szervezetek. Lásd e tekintetben: 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379, 44. pont). Mindemellett megjegyzem, hogy az ügy iratainak egyike sem látszik megerősíteni, hogy ez a helyzet áll fenn.

46. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós okok igazolják [18]. Tehát ellenőrizni kell, hogy az alapeljárásban érintett szabályozás, amely – amint azt elismerték – korlátozhatja a letelepedés szabadságát teljesíti-e e két feltétel valamelyikét.

– *A helyzetek objektív összehasonlíthatóságáról*

47. A helyzetek objektív összehasonlíthatóságát illetően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti adójogszabályok célját. [19]

48. E tekintetben megjegyzem, hogy az ASSB-t azzal a szándékkal vezették be, hogy a szociális biztonsági rendszer finanszírozási mechanizmusait a beszedéséből származó bevételnek a társadalombiztosítási pénzügyi stabilizációs alap részére történő elkülönítésével megerősítsék. Közelebbről, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ASSB bevezetése és annak a bankszektorra történő kizárólagos alkalmazása a pénzügyi szolgáltatások és ügyletek általános héamentességének ellentételezését jelenti, és célja, hogy a pénzügyi szektor által viselt adóterhet összhangba hozza a többi ágazatot sújtó adóteherrel.

49. Az ezen adójogszabály által követett célra figyelemmel nem kétséges, hogy valamely, Portugáliában fióktelep útján működő külföldi illetőségű hitelintézet helyzete összehasonlítható egy belföldi illetőségű hitelintézet vagy külföldi illetőségű hitelintézet leányvállalatának helyzetével. E jogalanyok között tehát semmiféle olyan objektív helyzetbeli különbség nincs, amely igazolhatná az eltérő bánásmódot az ASSB adóalapjának meghatározására vonatkozó szabályok tekintetében. [20]

– *Az igazolás fennállásáról*

50. A letelepedés szabadsága ily módon megállapított korlátozásának igazolására alkalmas, közérdeken alapuló nyomós okokat illetően mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ilyenként ismerte el az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességét, az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességét, az adócsalás megelőzésének szükségességét, valamint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességét.

51. Az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességét illetően az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható a szóban forgó szabályozás által nyújtott adóelőny és ezen előny valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között. [21] A jelen ügyben nincs arra utaló jel, hogy a szavatolótőke körébe tartozó tételeknek az ASSB adóalapjából történő, a belföldi illetőségű hitelintézetek és a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalatai számára lehetséges levonását kiegyenlítené valamely, ez utóbbiakat terhelő adóteher.

[18] 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[19] 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[20] Lásd: 2021. február 25-i Novo Banco ítélet (C-712/19, EU:C:2021:137, 26. pont).

[21] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52. Az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségessége lényegében azt jelenti, hogy a tagállamok jogosultak olyan intézkedéseket alkalmazni, amelyek lehetővé teszik az adóköteles összeg pontos és egyértelmű ellenőrzését.[22] Márpedig számomra nyilvánvalónak tűnik, hogy a szóban forgó portugál jogszabály, amely az adóalap kiszámításának olyan módszerét írja elő, amely a külföldi illetőségű hitelintézetek fióktelepei számára szükségszerűen magasabb eredményhez vezet, semmilyen kapcsolatban nem áll ezzel a céllal.

53. A visszaélések és az adócsalás megelőzésének szükségességére sem lehet hivatkozni, mivel az ASSB-t bevezető portugál jogszabály nem kifejezetten arra irányul – amint azt az ítélkezési gyakorlat megköveteli –, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat.[23]

54. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességére vonatkozó vizsgálat van még hátra.

55. E tekintetben a Bizottság a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy az a közvetett hátrányos megkülönböztetés, amelyet a fióktelepek amiatt szenvednek el, hogy nem bocsáthatnak ki szavatolótőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő instrumentumokat, igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására vonatkozó követelménnyel.

56. A Bizottság e tekintetben emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó portugál szabályozás szerint a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalatai az ASSB adóalapjából kizárólag az általuk kibocsátott, szavatolótőkének minősülő hitelviszonyt megtestesítő instrumentumok értékét vonhatják le, az anyavállalataik által kibocsátott instrumentumok értékét nem. Hasonlóképpen, a fióktelepek nem vonhatják le az anyavállalataik által kibocsátott instrumentumok értékét, ha ezen instrumentumok nem kapcsolódnak e fióktelepek tevékenységéhez.

57. A Bizottság szerint az e jogalkotási döntés mögött meghúzódó cél annak elkerülése, hogy a Portugáliában fióktelepen keresztül működő külföldi illetőségű hitelintézetek szabadon választhassák meg az ASSB adóalapjának terjedelmét oly módon, hogy mesterséges módon szavatolótőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő instrumentumokat kapcsolnak az e fióktelep által Portugáliában folytatott tevékenységhez.

58. A válasz, amelyet a Bizottság ezen érvére javasolni szeretnék, néhány előzetes megjegyzés megfogalmazását teszi szükségessé az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésével kapcsolatban.

59. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzését, amelyet a Bíróság először a Marks & Spencer ítéletben[24] a veszteség kétszeres elszámolása elkerülésének szükségességével és az adóelkerülés kockázatával összefüggésben vett figyelembe, a Bíróság ezt követően önálló igazolásként ismerte el.

[22] 2012. július 19-i A ítélet (C-48/11, EU:C:2012:485, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[24] 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

60. Ennek érdekében a Bíróság figyelembe vette azt a körülményt, hogy a közvetlen adók beszedése áll a tagállamok adóztatási joghatóságának középpontjában. Az uniós szintű harmonizáció hiányában ugyanis a tagállamok jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények megkötésével vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait. [25]

61. Ez az igazolás tehát az állami adóztatási joghatóság területiségére vonatkozó, nemzetközi szinten széles körben elismert elv kifejeződése. Pontosabban a Bíróság többek között akkor fogadja el az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességét, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását. [26] Például a társaságok számára nem tehető lehetővé teljesen szabadon, hogy nyereségüket egyik tagállamból a másikba helyezzék át, vagy hogy választhassanak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel ezek a gyakorlatok azzal a hatással járnának, hogy az érintett társaság választásától függően az áthelyezett nyereség vagy veszteség mértékének megfelelően növelnék az adóalapot az egyik tagállamban és csökkentenék egy másik tagállamban. [27]

62. A Bizottság lényegében úgy véli, hogy a szóban forgó jogszabály a portugál államnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága védelmére irányul, mivel e jogszabály azzal a hatással jár, hogy megakadályozza a Portugáliában fióktelepen keresztül működő külföldi illetőségű hitelintézeteket abban, hogy e fióktelep mérlegében olyan, szavatolótőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő instrumentumokat szerepeltessenek, amelyek nem tartoznak az utóbbi által Portugáliában folytatott tevékenység körébe, és ezáltal csökkentsék az ASSB tekintetében az említett fióktelep adóalapjának összegét.

63. Véleményem szerint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére alapított igazolásra nem lehet érvényesen hivatkozni úgy, ahogy azt a Bizottság javasolja.

64. Megjegyzendő ugyanis, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak a tagállamnak, amely arra kíván hivatkozni, hogy nemzeti jogi szabályozása az adóztatási joghatósága területisége sérelmének megelőzésére irányul, eleget kell tennie a *koherencia* követelményének.

65. Közelebbről, ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy ha valamely tagállam úgy döntött, hogy adóelőnyt nyújt a területén illetőséggel rendelkező társaságoknak, és így e társaságok tekintetében lemondott adóztatási joghatósága gyakorlásáról, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességére a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok adóztatásának igazolása érdekében. [28]

66. A jelen ügyben a portugál állam lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról, amikor a belföldi illetőségű hitelintézeteknek és a külföldi illetőségű hitelintézetek leányvállalatainak – amelyek, emlékeztetek rá, adójogi szempontból önálló jogalanynak, tehát az ezen államban

[25] 2007. július 18-i Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 52. pont; a továbbiakban: Oy AA ítélet).

[26] 2022. október 13-i Finanzamt Bremen ítélet (C-431/21, EU:C:2022:792, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[27] Lásd ebben az értelemben: Oy AA ítélet (56.pont); 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 34. pont).

[28] Lásd különösen: 2007. november 8-i Amurta ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 58. és 59. pont); 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 67. pont).

illetőséggel rendelkező társaságoknak minősülnek – adóelőnyt biztosított, amely abban állt, hogy az ASSB adóalapjából levonhatják a szavatolótőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő instrumentumok értékét.

67. Erre tekintettel az említett állam nem hivatkozhat érvényesen adóztatási joghatóságának területiségére a külföldi illetőségű hitelintézetek azon fióktelepeivel szembeni hátrányos bánásmód igazolása érdekében, amelyeknek a korábban kifejtett okok miatt nincs lehetőségük arra, hogy az említett instrumentumok értékét a szóban forgó adó alapjából levonják.

Végkövetkeztetés

68. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre a következő választ adja:

Az EUMSZ 49. cikkben biztosított letelepedés szabadságát úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárólag a belföldi illetőségű hitelintézetek és a külföldi illetőségű hitelintézetek jogi személyiséggel rendelkező leányvállalatai számára teszi lehetővé, hogy a szavatolótőkéjüket, valamint az annak minősülő hitelviszonyt megtestesítő instrumentumokat levonják az e jogalanyok kötelezettségeit terhelő valamely adó adóalapjából, kizárva tehát e körből a külföldi illetőségű hitelintézetek jogi személyiséggel nem rendelkező fióktelepeit.