

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. június 19. (*)

„Előzetes döntéshozatal – Társasági adó – Cégcsoport – Letelepedés szabadsága – Külföldi illetőség? leányvállalat veszteségeinek levonása – A »végleges veszteségek« fogalma – A leányvállalat anyavállalattal való egyesülése – A leányvállalat illetősége szerinti államnak a levonást egyesülés keretében csak a veszteséget felhalmozó jogalany részére engedélyez? jogszabálya”

A C-607/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2017. október 24-én érkezett, 2017. október 5-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

és

a **Memira Holding AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. október 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviseletében J. Anderberg, meghatalmazotti minőségben,
- a Memira Holding AB képviseletében L. Staberg, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren és J. Lundberg, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében kezdetben: T. Henze és R. Kanitz, később: R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segít?je: G. De Socio avvocato dello Stato,

- a finn kormány képviselőjében S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság kormánya képviselőjében S. Brandon és G. Brown, meghatalmazotti minőségben, segítjük: D. Yates barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen és G. Tolstoy, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2019. január 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikknek az EUSZ 54. cikkel összefüggésben történ? értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a Memira Holding AB (a továbbiakban: Memira) között az utóbbi azon lehet?ségének tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalat veszteségeit az e leányvállalat beolvadásával történ? egyesülés esetén a társasági adóból levonja.

Jogi háttér

A svéd jog

3 A vállalkozások egyesülésének adójogi rendszerét az Inkomstskattelag (1999:1229) (a jövedelemadóról szóló (1229:1999) törvény, a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 37. fejezetének rendelkezései szabályozzák.

4 E fejezet 16–29. §-a a „min?sített” egyesülésekre alkalmazandó különös adószabályokat állapítja meg.

5 Ahhoz, hogy valamely egyesülést ilyennek lehessen tekinteni, az említett fejezet 11. és 12. §-a megköveteli egyfel?l azt, hogy az átvadó társaság közvetlenül az egyesülést megelőzően a gazdasági tevékenységének legalább egy részéb?l származó jövedelem után megfizesse az adót Svédországban, másfel?l azt, hogy az átvév? társaság közvetlenül az egyesülést követ?en megfizesse az adót Svédországban azon gazdasági tevékenységb?l származó jövedelem után, amelyet az átvadó társaságnál megadóztattak. Egyébiránt a szóban forgó jövedelem kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján nem eshet adómentesség alá Svédországban.

6 Min?sített egyesülés esetén a jövedelemadóról szóló törvény 37. fejezetének 17. és 18. §-a úgy rendelkezik, hogy az átvadó társaság az egyesülés következtében nem szerezhets? jövedelmet vagy vonhat le költséget a 11. § szerinti gazdasági tevékenysége után, és hogy e tevékenység vonatkozásában az átvév? társaság lép az átvadó társaság adójogi jogviszonyába. Ez többek között azt jelenti, hogy az átvév? társaság levonhatja az átvadó társaságnak a korábbi adóévekb?l származó veszteségeit az említett fejezet 21–26. §-ában foglalt bizonyos korlátozások mellett.

7 A jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezete határokon átnyúló cégcsoportkedvezményr?l rendelkezik, amely lehetővé teszi az Európai Gazdasági Térség (EGT) egyik tagállamában található olyan külföldi leányvállalata végleges veszteségének átruházását, amelyben kizárólagos részesedéssel rendelkezik, többek között azzal a feltétellel, hogy a leányvállalatban közvetlen részesedéssel rendelkezik, azt felszámolták, és az anyavállalat a felszámolás időpontjában nem

végez kapcsolt vállalkozás útján a leányvállalat államában tevékenységet. A kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint azonban e rendelkezések az egyesülésekre nem alkalmazhatók.

A német jog

8 A kérdést elterjesztő bíróság megállapításaiból, amelyeket a német kormány nem vitatott, az következik, hogy a német jog egyesülés esetén kizárja a veszteségeknek a Németországban adóköteles társaságok között történő átruházását.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 A Memira svéd vállalkozás, amely leányvállalatain keresztül a szemsebészet területén tevékenykedik. Németországban egyetlen társaság van a tulajdonában, amely klinikákat birtokol és irányít. Mivel a leányvállalat veszteséges volt, a Memira hitelt nyújtott számára működésének finanszírozása céljából, de ez sikertelennek bizonyult. A leányvállalat tehát befejezte tevékenységét, és csak a tartozásokat és bizonyos likvid eszközöket hagytak a mérlegében.

10 A Memira német leányvállalatának határokon átnyúló egyesülés révén történő beolvasztását tervezi, amely az utóbbi felszámolás nélküli megszűnését eredményezi, amelyet követően a Memira nem folytat többé sem közvetlen, sem közvetett tevékenységet Németországban.

11 A Memira német leányvállalatának a korábbi nyereségbe be nem számítható veszteségei 7,6 millió eurót tesznek ki. E veszteségek az e leányvállalatot terhelő német társasági adó címén vagy a folyó nyereségbe, vagy pedig időbeli korlátozás nélkül a későbbi nyereségbe beszámíthatók. Ezzel szemben nem számíthatók be ezek a Memira által tervezett, az elzetes pontban említett esetben, mivel egyesülés esetén a német jog kizárja az ilyen veszteségeknek valamely Németországban adóköteles társaság részére történő átruházását.

12 Ebben az összefüggésben a Memira elzetes állásfoglalást kért a Skatterättsnämnden-től (adóügyi bizottság, Svédország) abban a kérdésben, hogy amennyiben egyesülési tervét megvalósítja, élhet-e a letelepedés szabadságával annak érdekében, hogy német leányvállalatának veszteségeit Svédországban a társasági adójából levonja, amire az nemleges választ adott.

13 Az elzetes állásfoglalás e tekintetben rámutat, hogy a minősített egyesülések adóztatására vonatkozó svéd jogszabályok alapján az anyavállalat nem veheti át a Memira német leányvállalatának veszteségeit, mivel az a feltétel, hogy a leányvállalatnak Svédországban adókötelesnek kell lennie, nem teljesül. Nem lehetséges továbbá a levonás célcsoportkedvezményre vonatkozó rendelkezések alapján történő érvényesítése sem, mivel e rendelkezések a Memira által tervezettől eltérő esetre tartalmazzak szabályozást.

14 Az adóügyi bizottság elismerte, hogy az ilyen helyzet a letelepedés szabadságának korlátozásával jár, de úgy vélte, hogy a 2005. december 13-ai Marks & Spencer ítéletből (C-446/03, a továbbiakban: Marks & Spencer ítélet, EU:C:2005:763) eredő ítélkezési gyakorlattal összhangban e korlátozás igazolható, amennyiben az arányosság elvét tiszteletben tartják, és ennek következtében megállapította, hogy a szóban forgó veszteségekre nem vonatkozik az említett ítélet 55. pontjában említett esetek valamelyike, amelyben a veszteségek úgynevezett „véglegesek”.

15 A Bíróság ítélkezési gyakorlatára támaszkodva az adóügyi bizottság úgy vélte, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a szóban forgó veszteségek véglegesek-e, a leányvállalat székhelye szerinti állam e veszteségekre vonatkozó szabályozását kell figyelembe venni. E tekintetben rámutatott, hogy a német jog nem rendelkezik annak lehetőségéről, hogy a

veszteségeket egy Németországban adóköteles másik jogalannyal való egyesülés esetén felhasználják, és ebből azt a következtetést vonta le, hogy a veszteségeket nem lehet véglegeseknek tekinteni.

16 Az adójogi bizottság három tagja ezzel szemben különvéleményében úgy érvelt, hogy a Memira német leányvállalatának veszteségeit véglegeseknek kell tekinteni, mivel nincsen sem német, sem bármely más, Németországban állandó telephellyel rendelkező vállalat a Memira csoportban, amellyel a leányvállalat egyesülhetne. Következésképpen az a körülmény, hogy a német jog szerint nem lehetséges a veszteségeknek egy másik, Németországban adóköteles vállalkozással való egyesülés útján történő átvitele, nem releváns a leányvállalat veszteségei végleges jellegének kizárása szempontjából.

17 Az adójogi bizottság elzáró állásfoglalásával szemben mind az adóhatóság, mind a Memira jogorvoslattal élt a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) előtt.

18 E bíróság álláspontja szerint a Bíróság ítélezési gyakorlata, különösen a 2013. február 21-ii A ítélete (C-123/11, EU:C:2013:84) nem fejt ki, hogy a valamely leányvállalat veszteségei végleges jellegének értékelése céljából tekintetbe kell-e venni a leányvállalat illetősége szerinti állam szabályozása által más jogalanyok számára e veszteségek figyelembevételére vonatkozóan kínált lehetőségeket, és igenlő válasz esetén hogyan kell e szabályozást figyelembe venni.

19 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Annak értékelése során, hogy a valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalatnál felhalmozott veszteség többek között a [2013. február 21-ii A ítéletben (C-123/11, EU:C:2013:84)] megfogalmazottak alapján véglegesnek minősül-e, és így az anyavállalat az EUMSZ 49. cikk alapján levonhatja-e a veszteséget, figyelemmel kell-e lenni arra a körülményre, hogy a leányvállalat államának szabályozása alapján korlátozottak azok a lehetőségek, amelyek alapján az adósságot felhalmozó jogalanytól eltérő jogalany e veszteséget levonhatja?

2) Amennyiben figyelembe kell venni az első kérdésben megfogalmazotthoz hasonló korlátozást, figyelemmel kell-e lenni arra, hogy a kérdéses ügyben ténylegesen van-e olyan másik jogalany a leányvállalat államában, amely levonhatná a veszteségeket, amennyiben az ilyen levonást a jogszabályok lehetővé tennék?”

Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

20 Elzáróan emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a Marks & Spencer ítélet 43–51. pontjában kimondta, hogy a letelepedés szabadságának olyan korlátozása, amely korlátozza valamely vállalkozás azon jogát, hogy levonja a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeit, noha a belföldi illetőségű leányvállalat esetében e levonás engedélyezett, igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának és a veszteségek kétszeres elszámolása, valamint az adókikerülés veszélye megakadályozásának szükségességével.

21 Az említett ítélet 55. pontjában a Bíróság azonban kifejtette, hogy még ha főszabály szerint igazolt korlátozásról is van szó, az anyavállalat székhelye szerinti állam részéről továbbra is aránytalan azon lehetőség kizárása, hogy az anyavállalat a saját szintjén adójogi szempontból figyelembe vegye valamely külföldi illetőségű leányvállalat abban az időpontban véglegesnek minősülő veszteségeit, abban az esetben, ha:

- a külföldi illetőség? leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben foglalt, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, adott esetben azáltal, hogy harmadik személy részére átadta veszteségeit, vagy azt a leányvállalat korábbi időszakok során elért nyereségének terhére számolták el, és
- a külföldi leányvállalat, illetve – különösen e társaság átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra a saját, illetve a leányvállalat veszteségét a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban.

Az első kérdés?

22 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy milyen jelentőséget kell tulajdonítani valamely külföldi illetőség? leányvállalat veszteségeinek a Marks & Spencer ítélet 55. pontja értelmében vett végleges jellegének értékelése során azon körülménynek, hogy a leányvállalat székhelye szerinti tagállam egyesülés esetén nem teszi lehetővé a veszteségek egyik társaságról egy másik jogalanyra történő átruházását, noha ilyen átruházásról az anyavállalat székhelye szerinti tagállam a belföldi illetőség? társaságok egyesülése esetén rendelkezik.

23 A Bíróságot tehát annak pontosítására kérik, hogy a Memira által tervezett helyzet a Bíróság által a Marks & Spencer ítélet 55. pontjának második francia bekezdésében említett olyan helyzetek közé tartozik-e, amelyekben nincsen lehetőség a külföldi illetőség? leányvállalat veszteségeinek a székhelye szerinti államban a következő adózási időszakok tekintetében történő figyelembevételére.

24 Márpedig e tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy a Bíróság által a Marks & Spencer ítélet 55. pontjának második francia bekezdésében kifejtett indokok között kifejezetten szerepelt, hogy a veszteségek végleges jellegének feltételül szabott megvalósíthatatlanság arra vonatkozhat, hogy azokat harmadik felek a következő adózási időszakokban, például a leányvállalat részükre történő átruházása esetén nem képesek figyelembe venni.

25 Olyan helyzetben, mint amelyet a Memira tervezett megvalósítani, és még ha a Marks & Spencer ítélet 55. pontjában említett összes többi helyzet megvalósíthatatlanságát meg is állapítják, a veszteségek nem minősíthetők véglegesnek, ha a gazdasági hasznosításuk harmadik félre történő átruházásuk révén továbbra is lehetséges.

26 Ahogyan ugyanis arra a főtanácsnok az indítványának 65–70. pontjában rámutatott, nem zárható ki eleve, hogy valamely harmadik fél adójogi szempontból figyelembe vegye a leányvállalat veszteségeit az e leányvállalat illetősége szerinti tagállamban, például annak olyan áron történő átruházását követően, amely magában foglalja azon adóelőny értékét, amelyet a veszteségek jövőbeli levonhatósága képvisel (lásd ebben az értelemben: 2013. február 21-ii A ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 52. és azt követő pontjai; a mai napon meghozott Holmen ítélet, C-608/17, 38. pont).

27 Következésképpen olyan helyzetben, mint amelyet a Memira tervez megvalósítani, amennyiben az utóbbi nem bizonyítja, hogy az előző pontban említett lehetőség kizárt, azon egyedüli körülmény, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállam joga nem teszi lehetővé egyesülés esetén a veszteségek átruházását, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy a leányvállalat veszteségeit véglegesnek lehessen tekinteni.

28 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely külföldi illetőség? leányvállalat

veszteségeinek a Marks & Spencer ítélet 55. pontja értelmében vett végleges jellegének értékelése szempontjából az a körülmény, hogy a leányvállalat székhelye szerinti tagállam egyesülés esetén nem teszi lehetővé egy társaság veszteségeinek egy másik jogalanyra történő átruházását, noha ilyen átruházásról az anyavállalat székhelye szerinti tagállam a belföldi illetőségű vállalkozások egyesülése esetén rendelkezik, nem dönt jelentőségű, kivéve ha az anyavállalat bizonyítja, hogy lehetetlen számára e veszteségek felhasználása oly módon, különösen átruházás útján, hogy azokat harmadik fél adójogi szempontból a következő adózási időszakban figyelembe vegye.

A második kérdésről

29 Második kérdésében a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy amennyiben az első kérdésben említett körülmény relevánssá válik, figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy ebben az időpontban a leányvállalat székhelye szerinti államban nincs más olyan jogalany, amely egyesülés keretében levonhatná a veszteségeket, amennyiben azt a jogszabályok lehetővé tennék.

30 E tekintetben, és amint az az első kérdésre adott válasz összefüggésében megállapításra került, a leányvállalat székhelye szerinti állam jogszabályaiból eredő, a veszteségek egyesülés során történő átruházására vonatkozó korlátozások nem dönt jelentőségek mindaddig, amíg az anyavállalat nem bizonyította, hogy valamely harmadik fél különösen átruházást követően, amelynek az ára a veszteségek adózási értékét is magában foglalja, nem képes azokat figyelembe venni.

31 Amennyiben ez bizonyítást nyer, és emellett a Marks & Spencer ítélet 55. pontjában említett egyéb feltételek is teljesülnek, az adóhatóságoknak meg kell állapítaniuk, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségei véglegesek, és ezért aránytalan, ha az anyavállalatnak nincs lehetősége arra, hogy azokat a saját szintjén figyelembe vegye.

32 Ezt szem előtt tartva nem releváns a veszteségek végleges jellegének értékelése szempontjából, hogy a veszteséges leányvállalat székhelye szerinti államban léteznek-e olyan más jogalanyok, akik számára a leányvállalat veszteségei egyesülés útján átruházhatók lennének, amennyiben e lehetőség fennállna.

33 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben az első kérdésben említett körülmény relevánssá válik, nincs jelentősége annak a ténynek, hogy abban az időpontban a leányvállalat székhelye szerinti tagállamban nem létezik olyan más jogalany, amely e veszteségeket egyesülés esetén levonhatta volna, ha ilyen levonás engedélyezett lett volna.

A költségekről

34 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **Valamely külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeinek a 2005. december 13-ai Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. pontja értelmében vett végleges jellegének értékelése szempontjából az a körülmény, hogy a leányvállalat székhelye szerinti tagállam egyesülés esetén nem teszi lehetővé egy társaság veszteségeinek egy másik jogalanyra történő átruházását, noha ilyen átruházásról az anyavállalat székhelye szerinti tagállam a belföldi illetőségű vállalkozások egyesülése esetén rendelkezik, nem dönt jelentőségű, kivéve ha az anyavállalat bizonyítja, hogy lehetetlen számára e veszteségek**

felhasználása oly módon, különösen átruházás útján, hogy azokat harmadik fél adójogi szempontból a következő adózási időszakokban figyelembe vegye.

2) Amennyiben az első kérdésben említett körülmény relevánssá válik, nincs jelentősége annak a ténynek, hogy abban az időpontban a leányvállalat székhelye szerinti tagállamban nem létezik olyan más jogalany, amely e veszteségeket egyesülés esetén levonhatta volna, ha ilyen levonás engedélyezett lett volna.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.