

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2014. július 17.(*)

„Adójogszabályok – Letelepedés szabadsága – Nemzeti nyereségadó – Csoportos adóztatás – A belföldi társaságok külföldi állandó telephelyei tevékenységének megadóztatása – A kettős adóztatás adóbeszámítás útján történő elkerülése (beszámítási módszer) – A korábban levont veszteségek adóköteles jövedelembe történő utólagos bevonása az állandó telephelynek olyan kapcsolt vállalkozásra történő átruházása esetén, amely felett az érintett tagállam nem gyakorol adóztatási joghatóságot”

A C-48/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2013. január 28-án érkezett, 2013. január 22-ii határozatával terjesztett elő az előtte

a **Nordea Bank Danmark A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, Juhász E. és A. Borg Barthet tanácselnökök, A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (előadó), C. Vajda, S. Rodin és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Nordea Bank Danmark A/S képviselőjében H. Hansen advokat,
- a dán kormány képviselőjében V. Pasternak Jørgensen, meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Lundgaard Hansen advokat,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében A. Posch, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és C. Barslev, meghatalmazotti minőségben,

– az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében X. Lewis, G. Mathisen és A. Steinarsdóttir, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2014. március 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk valamint az Európai Gazdasági Térségr?l szóló, 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 31. és 34. cikkének az értelmezésére vonatkozik, amely rendelkezések a letelepedés szabadságával kapcsolatosak.

2 E kérelmet a Nordea Bank Danmark A/S (a továbbiakban: Nordea Bank), egy dán jog szerinti társaság által a Skatteministeriet azon határozatai ellen indított eljárás keretében terjesztették el?, amelyekben a Nordea Bank néhány állandó külföldi telephelye tekintetében korábban levont veszteségeket bevonják e társaság adóalapjába.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

3 Az északi országok között létrejött, a jövedelem és a vagyonadók területén a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló, Helsinkiben 1996. szeptember 23-án aláírt egyezmény (SopS 26/1997.; a továbbiakban: Északi Egyezmény) 7. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az egyik szerz?d? állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerz?d? államban egy ott lév? állandó telephely útján fejt ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejt ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek az állandó telephelynek tudható be.”

4 Ezen egyezmény 25. cikke alapján a szerz?d? államok úgy döntöttek, hogy az állandó telephelyek kett?s adóztatását az úgynevezett „beszámítási” módszerrel semlegesítik. E célból a vállalkozás székhelye szerinti állam a forrás szerinti államban fizetett jövedelemadónak megfelelő összeg erejéig adókedvezményt nyújt.

A dán jog

5 Az alapügyben alkalmazandó dán jogszabály szerint adóköteles jövedelmének megállapítása céljából valamennyi belföldi társaságnak rendszeresen figyelembe kell vennie a külföldi állandó telephelyének nyereségeit és veszteségeit.

6 Amennyiben egy állandó telephely tevékenységét részben vagy egészben átruházzák egy harmadik személyre vagy egy kapcsolt vállalkozásra, az átruházott tevékenységgel összefügg? eszközök összessége után keletkezett t?kejövedelmet vagy veszteséget ? beleértve a mérlegen kívüli immateriális eszközöket ? tekintetbe véve a dán társaságot megadóztatják.

7 E célból az átruházott eszközök értékét a jövedelemadó-megállapításról szóló törvény (lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven”; a továbbiakban: ligningslov) 2. cikke alkalmazásában a piaci értékük alapján kell megállapítani, amely rendelkezésnek az alapügyre alkalmazandó változata a következőket írja elő:

„Azoknak az adóalanyoknak, akik

- 1) természetes személyek vagy jogi személyek irányítása alatt állnak,
- 2) irányítást gyakorolnak jogi személyek felett,
- 3) jogi személy kapcsolt vállalkozásai,
- 4) Dánián kívül található állandó telephellyel rendelkeznek, vagy
- 5) külföldi illetőségű természetes személyek vagy Dániában található állandó telephellyel rendelkező jogi személyek,

adóköteles jövedelmük számításánál a fent hivatkozott természetes személyekkel, jogi személyekkel vagy állandó telephelyekkel folytatott kereskedelmi vagy pénzügyi ügyletek (ellenőrzött ügyletek) tekintetében olyan árakat és feltételeket kell alkalmazniuk, amelyek megfelelnek azoknak, amelyeket akkor alkalmaztak volna, ha az ügyletekre piaci felek között került volna sor.”

8 A ligningslov alapügyre alkalmazandó 33D. cikkének (5) bekezdése a következőképpen szól:

„Amennyiben egy Dánián kívüli – vagy a Feröer-szigeteken vagy Grönlandon található – állandó telephelyet részben vagy egészben átruháznak egy kapcsolt vállalkozásra [...], azokat a levont veszteségeket, amelyeket nem egyenlítenek ki a következő évek nyereségei, szerepeltetni kell az adóköteles jövedelem számításánál. Ez az alkalmazott kedvezmény módszertől függetlenül irányadó [...]”

Az alapügy és azt előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 A Nordea Bank székhelye Dániában található.

10 A Nordea Bank 1996 és 2000 között veszteségesen működő állandó telephelyek, Finnországban, Svédországban és Norvégiában található bankfiókok révén működött, ezért a Dániában adóköteles jövedelméből jogszerűen levonta a megfelelő veszteségeit.

11 2000-ben ezen állandó telephelyek tevékenységeit átszervezték: irodáikat bezárták, ügyfeleiknek felajánlották azt a lehetőséget, hogy bankszámláikat a Nordea Bank ugyanezen államokban található leányvállalatainál azonos feltételek mellett megőrizzék, és személyzetük felé a leányvállalatok vagy más helyi kapcsolt társaságok vették át.

12 A kérdést előterjesztő bíróságnak az alapügy felei által nem vitatott megállapításai szerint ezen ügylet olyan tevékenység, amely felett a Dán Királyság adóztatási joghatóságot gyakorolt, olyan kapcsolt társaságokra történő részleges átruházásában állt, amelyek felett nem gyakorolt ilyen joghatóságot.

13 A ligningslov 33D. cikkének (5) bekezdését alkalmazva a Skatteministeriet a Nordea Bank adóköteles nyereségébe bevonta az átruházott tevékenységekre tekintettel korábban levont azon

veszteségeket, amelyeket nem egyenlítettek ki a következ? évek nyereségei.

14 Mivel úgy vélte, hogy ezen bevonás ellentétes a letelepedés szabadságával, a Nordea Bank panaszt nyújtott be a Landsskatterettenhez (nemzeti adóügyi bizottság), majd ez utóbbi elutasító határozatát megtámadta a Østre Landsret (keleti regionális fellebbviteli bíróság) el?tt.

15 E körülmények között az Østre Landsret úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti 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 értelmezend?e, hogy azok kizárják, hogy az olyan tagállam, amely lehet?vé teszi a területén letelepedett társaság számára, hogy folyamatosan levonja a más tagállamban található állandó telephelye veszteségeit, utólagosan teljes kör?en megadóztassa az említett társaságot az állandó telephelyt?l származó veszteségek után, amennyiben azokat nem egyenlítik ki a következ? évek nyereségei, abban az esetben, ha az állandó telephelyet bezárják, és ezzel összefüggésben a telephely üzleti tevékenységét részben az állandó telephellyel azonos tagállambeli illet?ség?, csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozásra ruházzák, illetve amikor vélelmezhet?, hogy a szóban forgó veszteségek felhasználására vonatkozó lehet?ségek kimerültek?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

16 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel, valamint az EGT-Megállapodás 31. és 34. cikkével ellentétes?e az olyan tagállami jogszabály, amely alapján, ha valamely belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás más részes államában található állandó telephelyet egy külföldi kapcsolt társaságra ruház át, az átruházott telephelyekre tekintettel korábban levont veszteségeket bevonják az átruházó társaság adóköteles nyereségébe.

17 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió állampolgárai számára, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáraitra el?írtakkal azonos feltételek szerint. Az EUMSZ 54. cikk alapján a letelepedés szabadsága magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye az Unión belül található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben: Saint-Gobain ZN ítélet, C?307/97, EU:C:1999:438, 35. pont és Marks & Spencer ítélet, C?446/03, EU:C:2005:763, 30. pont).

18 Bár az EUM-Szerz?dés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történ? biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban – különösen állandó telephely útján – letelepedjen (lásd ebben az értelemben: Lidl Belgium ítélet, C?414/06, EU:C:2008:278, 19. és 20. pont).

19 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy a letelepedés szabadsága akadályoztatva van, ha valamely tagállam jogszabálya alapján egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás részes államában leányvállalattal vagy állandó telephellyel rendelke? belföldi társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül az els? tagállamban állandó telephellyel vagy leányvállalattal rendelke? belföldi társasághoz képest (lásd ebben az értelemben többek között: Papillon-ítélet, C?418/07, EU:C:2008:659, 16–22. pont és Argenta Spaarbank ítélet, C?350/11,

EU:C:2013:447, 20–34. pont).

20 Meg kell állapítani, hogy adóelnyit jelent az olyan rendelkezés, amely az anyavállalat nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor lehetővé teszi a másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás részes államában található állandó telephely veszteségének elszámolását (lásd ebben az értelemben: Lidl Belgium ítélet, EU:C:2008:278, 23. pont).

21 Márpedig meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szóban forgó ligningslov 33D. cikke (5) bekezdésének rendelkezései ahhoz vezetnek, hogy a Dániában állandó telephellyel rendelkező dán társaságokkal szemben ilyen elnyit megfosszák a külföldön állandó telephellyel rendelkező dán társaságokat. Ugyanis olyan, az átruházott külföldi telephelyekre tekintettel jogszerűen levont veszteségek adóköteles jövedelembe történő bevonására vonatkozó szabályt írnak elő, amely a Dániában található telephelyek azonos feltételek mellett történő átruházása esetén nem alkalmazandó.

22 Az ilyen hátrányos bánásmód visszatarthat valamely dán társaságot attól, hogy a Dán Királyságtól eltérő tagállamban vagy az EGT-Megállapodás más részes államában található állandó telephely útján folytassa tevékenységét, és következésképpen a Szerződés és az EGT-Megállapodás letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseiben fűszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül.

23 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt nyomós közérdek igazolja (lásd ebben az értelemben: Philips Electronics UK ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 A helyzetek összehasonlíthatóságával kapcsolatban meg kell állapítani, hogy fűszabály szerint valamely belföldi illetőségű társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás részes államában található állandó telephelyek helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephelyek helyzetéhez. Azonban azáltal, hogy a Dán Királyság adót vetett ki a Finnországban, Svédországban és Norvégiában található állandó telephelyek nyereségeire, ez utóbbi telephelyeket a veszteségek levonását illetően hasonlóvá tette a belföldi állandó telephelyekhez (lásd analógia útján: Denavit International és Denavit France ítélet, C-170/05, EU:C:2006:783, 34. és 35. pont).

25 A korlátozást ezért csak a közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolhatja. Ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd: Lidl Belgium ítélet, EU:C:2008:278, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 E tekintetben a dán kormány arra hivatkozik, hogy az adóelkerülés megelőzésével kapcsolatban biztosítani kell az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását.

27 Emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében, és hogy e joghatóság megosztásának a védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd többek között: Argenta Spaarbank ítélet, EU:C:2013:447, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A ligningslov magyarázata alapján a külföldi állandó telephelyekre tekintettel levont veszteség adóköteles jövedelembe történő bevonása szabályának „a célja például annak megakadályozása, hogy a dán társaságok levonást eszközöljenek a külföldi illetőségű fiókok veszteségei után, majd amikor a fiók elkezd nyereséget termelni, akkor eladják azt egy külföldi kapcsolt vállalkozásnak, és így Dániában lehetetlenné válik a levont veszteség adóköteles jövedelembe történő tényleges bevonása”.

29 A dán jogszabály így az adóelkerülés kockázatának megelőzésére irányul, amely adóelkerülés többek között abban áll, hogy valamely csoport oly módon szervezi tevékenységeit, hogy a Dániában adóköteles jövedelméből levonja a Finnországban, Svédországban és Norvégiában található veszteséges állandó telephelyének a veszteségeit, hogy ezt követően e telephely nyereségessé válásakor ennek tevékenységeit az ellenőrzése alatt álló, azonban nem Dániában, hanem Finnországban, Svédországban vagy Norvégiában adóköteles társaságra ruházza át.

30 Ha a Dán Királyságnak nincs lehetősége arra, hogy az átruházó dán társaság adóköteles nyereségébe bevonja az így levont veszteségeket, miközben elvesztette az esetleges jövőbeli nyereség adóztatására vonatkozó joghatóságát, az ilyen konstrukció mesterségesen csökkenti adóalapját, következésképpen pedig sérti az adóztatási joghatóság Északi Egyezményből eredő megosztását.

31 Azonban e jogszabály túlmegy azon, mint ami az említett cél elérése érdekében szükséges.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának célkitűzése arra irányul, hogy megőrizze a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetriát (lásd: Kételek, C-322/11, EU:C:2013:716, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E szimmetria megőrzésének a szükségessége megköveteli, hogy a valamely állandó telephelyre tekintettel levont veszteséget e telephely érintett tagállam adóztatási joghatósága alatt elért nyereségének – vagyis mind az azon teljes időszak alatt elért nyereségnek, amelyben az említett telephely a belföldi társasághoz tartozott, mind pedig az ugyanezen telephely átruházásának az időpontjában keletkezett nyereségnek – az adóztatásával kompenzálni lehessen.

34 Márpedig nem vitatott, hogy egy belföldi társasághoz tartozó állandó telephely azon nyeresége, amely az említett telephelynek egy kapcsolt külföldi társaságra történő átruházását követően keletkezett, akkor is Dániában adóztatandó, ha az Északi Egyezmény 25. cikke a belföldi társaság részére adójóváírás nyújtását írja elő annak érdekében, hogy kiiktassák az esetleges kettős adóztatás kockázatát.

35 Egyébiránt a ligningslov 2. cikke többek között előír különösen egy olyan szabályt, miszerint a csoporton belül átruházott eszközök értékét piaci feltételek mellett kell megállapítani. Az átruházás során elért bármely esetleges tőkejövedelem ezt követően hozzáadódik az átruházó dán társaság adóköteles jövedelméhez.

36 Következésképpen valamely tagállam olyan rendelkezése, mint a ligningslov 33. cikkének (5) bekezdése, amely előírja, hogy amennyiben egy belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás más részes államában található állandó telephelyet egy külföldi kapcsolt vállalkozásra ruház át, az átruházott telephelyre tekintettel korábban levont veszteségek adóköteles jövedelembe történő bevonása túlmegy azon, ami az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének a szükségességére vonatkozó cél eléréséhez

szükséges, ha az első tagállam megadóztatja az említett telephely által átruházása előtt elért nyereséget, beleértve azon nyereséget is, amely az említett átruházás során elért tőkejövedelemből adódik.

37 E megállapításon nem változtat a dán kormány által hivatkozott azon körülmény, hogy a csoporton belüli átruházás esetén nehezen tudná ellenőrizni a másik tagállamban átruházott üzlet piaci értékét.

38 Ugyanis az ilyen nehézségek nem határon átnyúló helyzetekre jellemző sajátosságok, mivel a dán hatóságok már szükségszerűen végeznek hasonló ellenőrzéseket, ha az üzlet értékesítése egy belföldi telephely csoporton belüli átruházásának a keretében történik.

39 Ráadásul a dán adóhatóságok mindenestre mindig rendelkeznek azzal a lehetőséggel, hogy az átruházó társaságtól az általuk annak ellenőrzése céljából szükségesnek tartott dokumentumokat kikérjék, hogy a valamely külföldi telephely átruházásából eredő tőkejövedelemnek a számítása céljából elfogadott üzleti érték a ligningslov 2. cikkében megállapított szabály alapján egybeesik-e piaci értékkel.

40 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel, valamint az EGT-Megállapodás 31. és 34. cikkével ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján, ha belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás más részes államában található állandó telephelyet külföldi kapcsolt társaságra ruház át, az átruházott telephelyekre tekintettel korábban levont veszteségeket bevonják az átruházó társaság adóköteles nyereségébe, annyiban, amennyiben az első tagállam megadóztatja mind az említett telephely által az átruházását megelőzően elért nyereséget, mind az említett átruházás során elért tőkejövedelemből adódó nyereséget.

A költségekről

41 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel, valamint az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-ii megállapodás 31. és 34. cikkével ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján, ha belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás más részes államában található állandó telephelyet külföldi kapcsolt társaságra ruház át, az átruházott telephelyekre tekintettel korábban levont veszteségeket bevonják az átruházó társaság adóköteles nyereségébe, annyiban, amennyiben az első tagállam megadóztatja mind az említett telephely által az átruházását megelőzően elért nyereséget, mind az említett átruházás során elért tőkejövedelemből adódó nyereséget.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.