

C-484/19. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2019. június 25.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svédország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. június 5.

Felülvizsgálatot kérelmező fél:

Lexel AB

Ellenérdekű fél:

Skatteverket

[omissis]

MEGTÁMADOTT ÍTÉLET

A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország) 5437–17. és 5438–17. sz. ügyben 2018. június 29-én hozott ítélete

AZ ÜGY TÁRGYA

Jövedelemadó stb.: előzetes döntéshozatal céljából kérdésnek az Európai Unió Bírósága elé terjesztése

A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) meghozza a következő

HATÁROZAT

A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel (a mellékelt jegyzőkönyvvel) összhangban előzetes döntéshozatalt kell kérni az Európai Unió Bíróságától az EUMSZ 267. cikk szerint. **[eredeti 1. o.]**

[omissis]

Mellékelt jegyzőkönyv**Az EUMSZ 49. cikk értelmezése tárgyában az EUMSZ267. cikk alapján előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem****Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát az képezi, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés EUMSZ 49. cikkben biztosított szabadságával egyes kifizetett kamatok adózásakor történő levonásának megtagadása. A kérdés olyan ügyben merült fel, amelyben egy svéd társaság nem vonhatta le a valamely, vele azonos cégcsoport részét képező francia társaságnak kifizetett kamatot. A francia társaság be tudta számítani a kapott kamatokat a cégcsoport franciaországi üzleti tevékenysége során felmerült veszteséggel szemben. A levonást olyan rendelkezés alapján tagadták meg, amely rendelkezés előírja, hogy a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának részét képező társasággal szemben fennálló adóssággal kapcsolatban kifizetett kamatok nem vonhatók le, ha az adósság főként azért merül fel, hogy a cégcsoport jelentős adókedvezményben részesüljön.
2. A szóban forgó rendelkezés előkészítő munkadokumentumaiban az szerepel, hogy a jogalkotónak nem áll szándékában, hogy a rendelkezés kiterjedjen azokra a kamatokra, amelyeket olyan társaságok fizetnek ki egymásnak, amelyek úgynevezett csoporton belüli transzferek révén egymással szemben be tudják számítani a nyereséget és veszteséget. A csoporton belül transzferek szabályai kizárólag a Svédországban adóztatható társaságok egymás közötti viszonyában alkalmazandók. Ebből kifolyólag többek között az a kérdés merült fel a jelen ügyben, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával annak megtagadása, hogy a társaság levonja a kamatokat.

Az uniós jog alkalmazandó rendelkezései

3. Az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk értelmében tilos egy másik tagállam társaságait abban korlátozni, hogy – például leányvállalat létrehozásával – szabadon letelepedhessenek Svédország területén. **[eredeti 2. o.]**

A nemzeti jog alkalmazandó rendelkezései

Az egyes adósságok után felszámított kamat levonásához való jog korlátozását előíró rendelkezések

4. Az inkomstskattelag (1999:1229) (a jövedelemadóról szóló (1229:1999) törvény; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) 16. fejezetének 1. §-ában szereplő általános szabály szerint a társaságok üzleti tevékenységének adózása során levonhatók a kifizetett kamatok.

5. A levonáshoz való jogra azonban bizonyos korlátozások vonatkoznak az azonos cégcsoport részét képező társaságok között fennálló adósságokkal kapcsolatban kifizetett kamatokkal illetően. A jelen ügy tényállásának megvalósulása idején a jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10 a–10 f. §-a az alábbiakról rendelkezett.
6. A 10 a. § alapján a 10 b–10 f. § alkalmazásában a társaságok akkor minősülnek egymás kapcsolt vállalkozásainak, ha az egyik társaság közvetlenül vagy közvetve, tulajdonosként vagy egyéb módon jelentős befolyást gyakorol a másik társaság felett, vagy ha a társaságok nagyrészt közös irányítás alatt állnak. A „társaság” kifejezés jogi személyekre vonatkozik.
7. A 10 b. § alapján a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaságok – a 10 d. § vagy 10 e. § eltérő rendelkezése hiányában – nem vonhatják le a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társasággal szemben fennálló adóssággal kapcsolatban kifizetett kamatokat.
8. A 10 d. § első bekezdése akként rendelkezik, hogy a 10 b. § szerinti adósságokkal kapcsolatban kifizetett kamatok akkor vonhatók le, ha a kifizetett kamatoknak megfelelő jövedelmet legalább 10%-os adómérték terhelte volna azon állam joga szerint, amely államban a jövedelemre ténylegesen jogosult, kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaság illetőséggel rendelkezik, feltéve hogy e társaság kizárólag ezzel a jövedelemmel rendelkezne (10%-os szabály).
9. A 10 d. § harmadik bekezdése akként rendelkezik, hogy nem végezhető azonban levonás, ha a adósság főként azért merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesüljön (kivétel).
10. A 10 e. § első bekezdése akként rendelkezik, hogy noha nem teljesül a 10%-os szabályban szereplő feltétel, a 10 b. § szerinti tartozásokkal kapcsolatban kifizetett kamatok **[eredeti 3. o.]** levonhatók, ha a kamatkifizetés alapját képező adósság főként üzleti okból merült fel. Ez azonban kizárólag akkor érvényes, ha a kifizetett kamatnak megfelelő jövedelemre ténylegesen jogosult, a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaság az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely államában vagy olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Svédország adóztatásról szóló megállapodást kötött.
11. A 10 d. § harmadik bekezdésében szereplő kivétel előkészítő munkadokumentumában a szóban forgó rendelkezés értelmezésére vonatkozóan a következő iránymutatás szerepel (2012/13:1. sz. javaslat, 250–254. o.).
12. A levonást kérelmező társaságnak kell azt bizonyítania, hogy az adósság nem főként adózási okból merült fel. A „főként” megjelölés alatt legalább 75%-os arányt kell érteni. Ennek vizsgálatát a kapcsolt vállalkozások csoportjának szintjén kell elvégezni, és mind a hitelező, mind pedig a hitelfeltevő helyzetét figyelembe kell venni. Főszabály szerint a kivétel nem vonatkozik a rövid lejáratú adósságokra és az úgynevezett csoportos számlavezetési tevékenységekre.

13. A kivétel alkalmazása során minden egyes esetben vizsgálatot kell végezni – valamennyi releváns körülmény figyelembevételével – annak megállapítása céljából, hogy a teljesített ügyletek és a szerződéses jogviszony létrejöttének főként az-e az oka, hogy a kapcsolt vállalkozások szóban forgó csoportja jelentős adókedvezményben részesülhessen. A kivétel alkalmazását alátámasztó körülmények között szerepel például az, hogy a kölcsönt annak érdekében vették fel, hogy részvényekhez fűződő jogoknak valamely társaság által a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező másik társaságtól történő megszerzését finanszírozzák, vagy az, hogy a kamatláb magas. Egy másik jelentős tényezőnek az minősül, hogy a finanszírozás ölthette-e volna kölcsön helyett tőkejuttatás formáját is.
14. Figyelembe kell venni azt is, hogy indokolatlanul becsatornáztak-e kamatkifizetéseket a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező más társaságokba is. Erre példa az az eset, amelyben adóelőny megszerzése céljából jelentős veszteséggel küzdő és kölcsön adható forrásokkal nem rendelkező társaság jár el hitelezőként a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaságoktól származó források transzferje során. Nem engedhető meg a levonás abban az esetben, ha az adósság annak érdekében merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja egy adott országban lévő társaság veszteségéből előnyre tegyen szert oly módon, hogy [eredeti 4. o.] e társaságba kölcsönt vagy tőkét csatornáz be. Úgy kell tekinteni, hogy az ilyen ügyletet abból a célból teljesítették, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesülhessen például azért, hogy megkerüli a csoporton belül transzferek szabályait.
15. Szintén megkérdőjelezhető lehet az a helyzet, amelyben a kapcsolt vállalkozások csoportja – a részvényekhez fűződő jogok megszerzésével összefüggésben – olyan új társaságot hoz létre, amelynek fő célja, hogy hiteltartozással rendelkezzen. A források eredete olyan további tényező, amelyre ki kell terjednie a vizsgálatnak. A hitelező szempontjából az, hogy a kölcsönbe adott források saját előállításúak, arra utalhat, hogy az ügylet mögött tényleges gazdasági megfontolások húzódnak meg. Azt is figyelembe kell venni, hogy a kamat jogosultja milyen adókulccsal adózik. A kivétel nem vonatkozik az egymás között csoporton belül transzferek végzésére jogosult, hagyományosan adózó részvénytársaságok egymásnak nyújtott kölcsönei után kifizetett kamatokra.
16. A jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10 a–10 f. §-át mára hatályon kívül helyezték. Ehelyett 2019. január 1-je óta a 24. fejezet 18. §-a akként rendelkezik, hogy a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának részét képező társasággal szemben fennálló adósságokkal kapcsolatban kifizetett kamatok főszabály szerint minden esetben levonhatók, ha a kifizetett kamatoknak megfelelő jövedelemre ténylegesen jogosult, a kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képező társaság az EGT valamely tagállamában vagy olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Svédország adóztatásról szóló megállapodást kötött. Ez szabály tehát arra tekintet nélkül alkalmazandó, hogy a kamat jogosultja hogyan adózik. A jelenleg hatályos szabályok alapján a levonást

kizárólag akkor tagadják meg, ha a tartozás kizárólag vagy szinte kizárólag amiatt merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesülhessen. Az előkészítő munkadokumentumokkal összhangban a „kizárólag vagy szinte kizárólag” megjelölés 90–95% körüli, legfeljebb 100%-os arányt jelent (2017/18:245 javaslat, 184. o.).

17. A kapcsolt vállalkozásoktól származó kölcsönök után kifizetett kamat levonásához való jog korlátozására vonatkozó szabályok hatályának szűkítését az indokolja, hogy ezzel egy időben a kifizetett kamatok levonásához való joggal kapcsolatban más módosításokat is bevezettek a vállalati szektorban. E módosítások alapját – többek között – a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv **[eredeti 5. o.]**, valamint az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni OECD ajánlások képezik.
18. A fentieknek megfelelően azonban a jelen ügyre a jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezete 10 a–10 f. §-ának korábban hatályos rendelkezéseit kell alkalmazni.

A csoporton belüli transzferekről szóló rendelkezések

19. A csoporton belüli transzferekről szóló rendelkezések a jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetén alapulnak. E rendelkezések célja, hogy nyereségtranszfer révén fel lehessen osztani a nyereséget valamely cégcsoporton belül.
20. Az 1. §-a és 3. §-a akként rendelkezik, hogy bizonyos feltételek mellett levonható az adott anyavállalat által a kizárólagos tulajdonban álló leányvállalat részére vagy valamely kizárólagos tulajdonban álló leányvállalat által az anyavállalat részére teljesített csoporton belüli transzfer. A csoporton belüli transzfert a kedvezményezett jövedelmeként kell elszámolni.
21. A 2. § első bekezdése szerint az „anyavállalat” fogalma alatt – többek között – olyan svéd részvénytársaságot kell érteni, amely egy másik svéd részvénytársaságban 90%-ot meghaladó részesedéssel rendelkezik. A második bekezdés szerint a „kizárólagos tulajdonban álló leányvállalat” kifejezés alatt az anyavállalat tulajdonában álló vállalatot kell érteni.
22. A 4–6. §§ olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek lehetővé teszik a levonást valamely másik leányvállalaton keresztül közvetett tulajdonban álló leányvállalatnak nyújtott csoporton belüli transzferre, valamint a két közvetlen vagy közvetett tulajdonban álló leányvállalat közötti csoporton belüli transzferre is.
23. A 2 a. § akként rendelkezik, hogy a csoporton belüli transzferről szóló rendelkezések alkalmazásában valamely EGT-államban illetőséggel rendelkező, a svéd részvénytársaságnak megfelelő külföldi társaságot a svéd részvénytársasággal azonos módon kell kezelni. Ez a rendelkezés azonban kizárólag akkor alkalmazandó, ha a csoporton belüli transzfer kedvezményezettje

adóztatható Svédországban azon üzleti tevékenység után, amelyre a csoporton belüli transzfer vonatkozik. [eredeti 6. o.]

Tényállás

24. Az ügy a svéd Lexel részvénytársaságra vonatkozik, amely a Schneider Electric Group része. A cégcsoport számos országban végez tevékenységet. A cégcsoport anyavállalata a francia Schneider Electric SE társaság.
25. A cégcsoportnak a belga Schneider Electric Services International (SESI) társaság is részét képezi. E társaság a jelen ügy tárgyát képező ügyletet megelőzően 85%-ban a francia Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) társaság, míg 15%-ban a spanyol Schneider Electric España SA (SEE) társaság tulajdonát képezte.
26. 2011 decemberében a Lexel felvásárolta a SESI részvényeinek az SEE tulajdonában álló 15%-át. A Lexel a felvásárlás finanszírozása érdekében kölcsönt vett fel a francia Bossière Finances SNC (BF) leányvállalattól. A Lexel, a BF, a SESI és az SEE mindegyike a SEISAS közvetlen vagy közvetett leányvállalata. A Lexel a kölcsön után 2013-ban 58 millió SEK és 2014-ben 62 millió SEK körüli kamatot fizetett a BF részére és adóbevallásában a kamat tekintetében levonásokat érvényesített.
27. A BF a cégcsoport belső bankja. A BF – többek között – összevezeti a cégcsoport számláit és hozzávetőlegesen 100 különböző leányvállalatnak nyújtott kölcsönt. A BF francia társasági adót köteles fizetni és Franciaországban olyan adózási egység részét képezi, amely a jelen ügy szempontjából releváns évek során hozzávetőlegesen 60 francia leányvállalattal rendelkezett. Az ilyen típusú adózási egységek részét képező társaságok a nyereségüket beszámíthatják az egység részét képező más társaságoknál felmerült veszteséggel szemben.
28. 2013-ban és 2014-ben a francia társasági adó mértéke 34,43%-nak felelt meg. Ezekben az években azonban a kamatjövedelmet nem terhelte adó, mivel az adózási egység veszteséget mutatott ki. Ugyanezekben az években a svéd társasági adó mértéke 22%-nak felelt meg.
29. A Skatteverket (adótanács, Svédország) megtagadta a BF-től kapott kölcsön után kifizetett kamatok levonását. Az adótanács megállapította, hogy mind a Lexel, mind pedig a BF kapcsolt vállalkozások csoportjának képezte részét, ami azt jelenti, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezetének 10 b. §-a alapján [eredeti 7. o.] a kifizetett kamatokat főszabály szerint nem lehetett levonni. Az adótanács ezt követően azt vizsgálta meg, hogy alkalmazandó-e a 10 d. § első bekezdésében szereplő 10%-os szabály. E szabály alapján hipotetikusán meg kell vizsgálni azt, hogy a kamat a jogosultnál hogyan adózott volna akkor, ha kizárólag e jövedelmet vették volna figyelembe. Annak érdekében tehát, hogy a kamat a szóban forgó szabály alapján levonható legyen, elegendő, ha a kamatjövedelem adóztatható és az adómérték legalább 10%. Az adótanács a Franciaországban

alkalmazott adómérték alapján megállapította, hogy a 10%-os szabályt kell alkalmazni.

30. Ennek következtében felvetődött az a kérdés, hogy a levonást a 10 d. § harmadik bekezdése alapján még mindig meg kell-e tagadni. A Lexel korábban előadta, hogy a SEE SESI-ben fennálló részvényeit azért vásárolta fel, mert a SEE társaságnak tőkére volt szüksége egy másik társaság, a spanyolt Telvent Group külső eladóktól történő felvásárlásával összefüggésben. A SEE az említett felvásárlást főleg kölcsönből finanszírozta, és a SESI-ben fennálló részvények felvásárlását megelőzően is rendelkezett belső és külső forrásból származó korábbi kölcsönökkel. A SEE a finanszírozási költségeinek csökkentése érdekében értékesítette a SESI társaságban fennálló részvényeit, és visszafizette az említett kölcsönöket.
31. A Lexel álláspontja szerint a SESI-ben fennálló részvényeket tehát nem abból a célból vásárolta fel, hogy a cégcsoport számára adókedvezményt biztosítson. Ezenfelül a Lexel előadta, hogy nem merült fel adókedvezmény, mivel a BF a kamatjövedelmet be tudta számítani a francia üzleti tevékenység veszteségével szemben. A Lexel álláspontja szerint ugyanis figyelembe kellett venni azt, hogy ezáltal megszűnt az említett veszteség, és azt nem lehetett beszámítani a jövőbeni nyereséggel szemben. A kamatjövedelemnek megfelelő jövedelmek tehát adott esetben megadóztathatók, ráadásul a Svédországban alkalmazandót meghaladó adómértékkel. Végezetül a Lexel előadta, hogy a kivétel alkalmazása nem egyeztethető össze a letelepedés szabadságáról szóló uniós jogi rendelkezésekkel.
32. Ezzel ellentétben az adótanács arra az álláspontra helyezkedett, hogy a kivételt alkalmazni kell. Az adótanács megállapította, hogy a SEE 2011-ben kezdett el veszteséget kimutatni, és hogy az ügyleteket akként teljesítették, hogy a SESI felvásárlásával kapcsolatban megfizetett kamatokat Spanyolország helyett Svédországban lehessen levonni. Mivel **[eredeti 8. o.]** a megfelelő kamatjövedelmet Franciaországban nem adóztatták meg amiatt, hogy azt be lehetett számítani az ott felmerült veszteséggel szemben, **(Or 8)** az adótanács álláspontja szerint a kapcsolt vállalkozások csoportja javára jelentős adókedvezményt eredményezne az, ha a kamatokat le lehetne vonni Svédországban. Ezenfelül az adótanács megállapította, hogy úgy kell tekinteni, az adósság főként az adókedvezmény miatt merült fel. Végezetül az adótanács megállapította, nem tekinthető úgy, hogy a kivétel ellentétes a letelepedés szabadságával.
33. A Lexel az adótanács határozata ellen keresetet terjesztett a Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság, Svédország) elé, amely helyben hagyta az adótanács azon megállapítását, amelynek értelmében a levonást a kivétel alapján el kell utasítani, és hogy nem tekinthető úgy, hogy a kivétel ellentétes az uniós joggal. A Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) a kivétel letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségének kérdését illetően megállapította, hogy a szóban forgó szabály megfogalmazása alapján attól függetlenül alkalmazandó, hogy a kamat

jogosultja hol található. Amennyiben azonban a BF svéd társaság lett volna, a kivételt nem lehetett volna alkalmazni, mivel abban az esetben a Lexel és a BF egymás között csoporton belüli transfereket teljesíthettek és fogadhattak volna. Az előkészítő munkadokumentumok szerint ebben az esetben a kamatlevonás nem eredményezett volna jelentős adókedvezményt. A Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) ennek alapján megállapította, hogy a kivétel alkalmazása korlátozza a letelepedés szabadságát. A Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) ugyanakkor megállapította, hogy a korlátozás indokolható.

34. A Lexel e határozat ellen fellebbezést terjesztett a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) elé, amely elutasította a fellebbezést. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy az ügy körülményei arra utalnak, az adósságot azért hozták létre, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja előnyt húzhasson a franciaországi veszteségekből, ezzel egy időben pedig Svédországban levonást végezhesse. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) álláspontja szerint a társaság nem bizonyította, hogy az adósság felmerülésének nem az volt a fő oka, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesülhessen. A kivételt tehát alkalmazni kellett.
35. Ezenfelül a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) egyetért a Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) azon megállapításával, amely szerint a kivétel alkalmazása korlátozza a letelepedés szabadságát. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) emellett a kamatlevonáshoz való jogot illetően megállapította, hogy az olyan helyzet, amelyben kereskedelmi tevékenységet végző leányvállalatok kamatot fizetnek más tagállamokban található leányvállalatoknak, objektíve összehasonlítható **[eredeti 9. o.]** azzal a helyzettel, amelyben a cégcsoport részét képező svéd társaságoknak fizetnek kamatot. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) azonban a Förvaltningsrätten i Stockholmhoz (stockholmi közigazgatási bíróság) hasonlóan úgy ítélte meg, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása indokolt lehet. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) e tekintetben megállapította, hogy a kivétel az adóelkerülés elleni küzdelmet szolgálja, és hogy az hatékonyan fenntartja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását. A Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) álláspontja szerint a kivétel nem mutatott túl a kívánt cél megvalósításához szükséges mértéken, és – a szóban forgó szabály alkalmazásának módjával kapcsolatban az előkészítő munkadokumentumokban adott iránymutatással együtt – kellően kiszámítható volt a szabály által érintett társaságok számára.
36. A Lexel a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) elé, amely

engedélyezte a felülvizsgálatot abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával, ha a kivétel alapján megtagadják a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának részét képező társaság mint hitelező társaság által nyújtott kölcsön után megfizetett kamatok levonását. Az ügy többi részét illetően felfüggesztették a felülvizsgálat engedélyezésének kérdését.

37. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) ezért a felülvizsgálat engedélyezésének tárgyát képező kérdés keretében nem vizsgálja felül a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) azon megállapítását, amely szerint a kivétel alkalmazásának feltételei teljesülnek a jelen ügyben. Ehelyett a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által végzett felülvizsgálat arra korlátozódik, hogy a kivétel alkalmazása ellentétes-e az uniós joggal. A Högsta förvaltningsdomstolent ((legfelsőbb közigazgatási bíróság) azonban semmi nem akadályozza meg abban, hogy a jelen ügyben később más kérdéseket vizsgáljon meg, amennyiben ez álláspontja szerint indokolt.

A felek észrevételei

Lexel

38. A kivétel két okból is a letelepedés szabadságának korlátozásához vezet. Először is, úgy kell tekinteni, hogy jelentős adókedvezmény áll fenn akkor, ha a kamat jogosultja olyan tagállamban rendelkezik illetőséggel, amelyben a svéd adómértéknél alacsonyabb adómérték **[eredeti 10. o.]** alkalmazandó. Másodszor, a gyakorlatban a kivétel – a csoporton belüli transzfer szabályaival együtt – minden esetben kamatlevonáshoz vezet, ha teljesülnek a csoporton belüli transzfer feltételei, azonban ez nem vonatkozik arra az esetre, amelyben a kamat jogosultja olyan külföldi társaság, amely Svédországban nem adóztatható. Ennélfogva a kivétel a határokon átnyúló helyzetek való kedvezőtlen módon eltérő kezelését von maga után.
39. A letelepedés szabadságának korlátozása nem indokolható azon az alapon, hogy szükség van az adóelkerülés elleni küzdelemre vagy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására, és ez független attól, hogy az indokok figyelembevétele egyenként vagy együttesen történik-e. A kivétel célja az adóelkerülés elleni küzdelem, de az nem korlátozódik a teljes egészében mesterséges ügyletekre. A jelen ügyben valós letelepedések és valós gazdasági tevékenységet végző társaságok szerepelnek. Ezenfelül a szóban forgó adósságra piaci kamatláb vonatkozik.
40. A kivétel közvetlenül nem irányul az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására. Az adóztatási joghatóság megosztását nem befolyásolhatják az adómértékek vagy a jogosultak esetleges vesztesége. A kamatlevonások az adófizetési kötelezettséget a hitelfelvevő társaság székhelyén minden esetben csökkentik, és a hitelező társaság székhelyén

minden esetben növelik azt. Ez veszélyeztetheti a tagállam adóalapját, az adóztatási joghatóság tagállamok megállapodása szerinti megosztását azonban nem.

41. Az arányosság értékelése nem végezhető el a svéd adóalap megóvása céljából, mivel ez nem elfogadható indok. A kivétel olyan vélelmet foglat magában, amely szerint adóelkerülés valósul meg minden olyan helyzetben, amelyben úgy kell tekinteni, hogy valamely, határokon átnyúló adósság olyan jelentős adókedvezményt von maga után, amely aránytalan.
42. A kivétel alkalmazása túlmutat azon, ami az indokolatlan adókedvezmény megszüntetése céljának eléréséhez szükséges, mivel ebben az esetben a kamatlevonást véglegesen és teljes egészében megtagadják. A jelen ügyben a levonás **[eredeti 11. o.]** megtagadása kettős adóztatáshoz vezethet, mivel Franciaországban az adókedvezmény csak átmeneti jellegű. Ennélfogva arányosabb lenne az olyan megközelítés, amelynek értelmében a levonásra való jog gyakorlását elhalasztanák egészen addig, amíg a franciaországi tevékenység nyereséges nem kezd lenni.
43. Ezenfelül nem látható előre kellő pontossággal a kivétel esetleges alkalmazása. Az előkészítő munkadokumentumokban említett körülmények nem olyan objektív és igazolható körülmények, amelyek iránymutatást adhatnak azzal kapcsolatban, hogy valamely ügylet teljes egészében mesterséges-e.

Az adótanács

44. A kifogás a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának részét képező társaságokkal szemben fennálló adósságokkal kapcsolatban megfizetett kamatokra attól függetlenül alkalmazandó, hogy a társaságok székhelye hol található, és hogy képesek-e egymás között adójogi hatást kiváltó, csoporton belül transzfereket végezni. Azokban az esetekben, amelyekben két svéd társaság között is végezhető csoporton belüli transzferek, a kifizetett kamatok levonásához való jogot tehát a kivételre tekintettel kell megvizsgálni. Amennyiben a társaságok közötti, csoporton belüli transzferek teljesíthetősége nem korlátozott, a szóban forgó vizsgálat azt a következtetést eredményezi, hogy az e társaságok egymás közötti viszonyában fennálló adósság nem főként adózási célból merült fel, mivel abban az esetben a társaságok csoporton belüli transzfer révén ennek megfelelő levonást érhettek volna. Az, hogy a kivétellel kapcsolatos vizsgálat néha a kivétel alkalmazhatóságára, néha pedig annak alkalmazhatatlanságára vonatkozó következtetést eredményez, nem jelenti azt, hogy a szóban forgó szabály a kedvezőtlen módon eltérő bánásmód alkalmazásával korlátozza a letelepedés szabadságát.
45. Arra az esetre azonban, ha megállapítást nyerne, hogy korlátozás áll fenn, e korlátozást indokolhatja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának, valamint az adóelkerülés és adócsalás elleni küzdelemnek a szükségessége. Ezen indokok együttes vizsgálata

alapján nem szükséges, hogy a nemzeti szabály kizárólag teljes egészében mesterséges ügyletekre vonatkozzon. [eredeti 12. o.]

46. A kamatlevonáshoz való jogot korlátozó szabályok általános célja, hogy – mind a tisztán belföldi helyzetekben, mind a határokon átnyúló helyzetekben – megelőzze az adóalap-erőziót. A határokon átnyúló helyzetekben a szabályok célja az, hogy megakadályozzák az adóztatlan nyereségnek Svédországból egy másik tagállamba történő átutalását, ami hozzájárul az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásához.
47. A csoporton belül transzferekről szóló szabályok célja annak lehetővé tétele, hogy fel lehessen osztani a nyereséget a Svédországban adóztatott vállalkozások között. Ennélfogva e szabályok nem vonatkoznak a cégcsoport részét képező olyan belföldi társaságokra, amelyek adómentesek vagy különös szabályok szerint adóznak; e szabályok a cégcsoport részét képező olyan külföldi társaságokra sem vonatkoznak, amelyeket Svédországban nem terhelt adófizetési kötelezettség. A csoporton belüli adósság elosztható úgy, hogy azzal megkerüljék a csoporton belüli transzferek szabályait; a kamatlevonás célja ezt elkerülni.
48. A kamatlevonáshoz való jognak a kivétel alapján történő vizsgálata minden egyes esetben magában foglalja annak értékelését, hogy az adósság főként azért merült-e fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesülhessen. A levonást akkor kell megtagadni, ha a szóban forgó adósság túlnyomórészt adózási megfontolásokat szolgál. A kifizetett kamatok levonása tehát automatikusan nem tagadható meg amiatt, hogy a kölcsönt egy másik tagállamban lévő társaság nyújtotta. A bizonyítási szabályok azonosak az összes más levonás érvényesítésének esetére vonatkozó szabályokkal.
49. A kivétel az adósságra, és nem magára a kamatösszegre vonatkozik. Ennélfogva nem aránytalan a levonásnak a teljes kamatösszeg tekintetében történő megtagadása. Az előkészítő munkadokumentumok kellő iránymutatást adnak azzal kapcsolatban, hogy a kivétel mikor alkalmazandó.

Az előzetes döntéshozatal szükségessége

Bevezetés

50. A jelen ügyben nem képezi vita tárgyát, hogy a Lexel és a BF is kapcsolt vállalkozások csoportjának részét képezi, és hogy teljesül a 10%-os szabályban foglalt feltétel. Ezenfelül a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, [eredeti 13. o.] hogy teljesülnek a kivétel alkalmazásával kapcsolatos feltételek. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) – a fenti 36. és 37. pontban foglaltaknak megfelelően – a felülvizsgálat engedélyezésének tárgyát képező, fent említett kérdés keretében nem vizsgálja meg a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) által e tekintetben képviselt álláspontot.

Következésképpen azt kell megvizsgálni, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával az, ha a kivétel alapján megtagadják a Lexeltől a BF részére kifizetett kamatok levonását.

A Bizottság felszólító levele

51. A Bizottság kötelezettségszegési eljárást indított Svédország ellen, és egy 2014-ben küldött felszólító levélben azzal érvelt, hogy a kölcsönök után kifizetett kamatok levonásához való jognak a jövedelemadóról szóló törvény 24. fejezete 10 b–10 e. §-a szerinti svéd korlátozása összeegyeztethetetlen az EUMSZ 49. cikkel, amennyiben az olyan cégcsoportokra vonatkozik, amelyekben egy másik tagállamban található kereskedelmi társaságnak fizetnek kamatot (Bizottsági hiv. SG-Greffe (2014) D/17633, ügyszám: 2013/4206).
52. A svéd kormány a Bizottságnak adott válaszában előadta, hogy álláspontja szerint a kamatlevonáshoz való jog korlátozása nem vezet a letelepedés szabadságának közvetlen vagy közvetett korlátozásához. A svéd kormány észrevétele szerint az esetlegesen fennálló közvetett korlátozás indokolt lehet (Fi2014/4205).

A letelepedés szabadságának korlátozása?

53. A kivétel megfogalmazása nem utal arra, hogy különbséget tenne a svéd jogosultaknak kifizetett kamat és a külföldi jogosultaknak kifizetett kamat között. A Lexel azonban előadja, hogy a szabály a gyakorlatban a külföldi jogosultaknak kifizetett kamat kedvezőtlenül módon eltérő kezeléséhez, ezáltal a letelepedés szabadságának korlátozásához vezet. Az ilyen korlátozás fennállásának vizsgálata során – többek között – az alábbi körülmények lehetnek mérvadók.
54. Svéd jogosultak esetében a kifizetett kamatok levonásához való jogot korlátozó szabályok elsődlegesen a különös szabályok szerint adózó befektetési vállalkozások [eredeti 14. o.] és a helyi önkormányzatokhoz hasonló adómentes jogosultak, valamint egyes nonprofit szervezetek és alapítványok részére kifizetett kamatra vonatkoznak.
55. A szóban forgó szabályok azonban vonatkozhatnak a svéd részvénytársaságok részére kifizetett olyan kamatokra, amelyek a szokásos módon adóznak. Az ilyen kifizetett kamatokra minden esetben vonatkozik a 10%-os szabály, azonban a levonás megtagadható, ha a kivételt alkalmazni kell. Az előkészítő munkadokumentumokból az következik, hogy a kivétel nem alkalmazandó, amennyiben a társaságok korlátozás nélkül teljesíthetnek és fogadhatnak adójogi hatással járó, csoporton belüli kifizetéseket. A kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának részét képező, azonban a csoporton belüli kifizetések teljesítéséhez és fogadásához szükséges feltételeket – például a legalább 90%-os tulajdoni hányadra vonatkozó feltételt – nem teljesítő svéd részvénytársaságok között kifizetett kamatokra azonban nem alkalmazható a kivétel.

56. A jelen ügyben nem képezi vita tárgyát, hogy a Lexel és a BF képes lett volna egymás között csoporton belüli kifizetéseket teljesíteni, ha a BF svéd társaság lett volna, és hogy ilyen esetben a kivételt nem lett volna alkalmazandó. Ennek alapján a Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) és a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapította, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása valósul meg. Az adótanács azonban ezzel ellentétes álláspontra helyezkedett, és a svéd kormány is arra az álláspontra helyezkedik, hogy a kamatlevonásról szóló szabályok nem eredményezik a letelepedés szabadságának korlátozását.

Indokolható-e valamely esetleges korlátozás?

57. Annak megállapítása esetén, hogy a kamatlevonás megtagadhatósága a letelepedés szabadságának korlátozását valósítja meg, el kell bírálni azt a kérdést, hogy e korlátozás indokolható-e. A jelen ügyben felhozott indokok között szerepel az adóelkerülés elleni küzdelem, valamint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának kívánalma.
58. Az előkészítő munkadokumentumokkal összhangban a kivétel átfogó célja, hogy megelőzze a kamatlevonást magában foglaló agresszív adótervezést (2012/13:1 ajánlat, 251. pont) **[eredeti 15. o.]**. Az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatával összhangban az adóelkerülés elleni küzdelem célkitűzése elfogadható indok. A Lexel azonban előadja, hogy a kivétel nem fogadható el ezen az alapon, mivel az nem kizárólag a teljes egészében mesterséges megállapodásokra vonatkozik (lásd például: Cadbury Schweppes ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. pont). Az adótanács viszont előadja, hogy amennyiben az adóelkerülés megelőzésének célkitűzését más indokokkal ötvözik, az olyan szabályok is elfogadhatók, amelyek nem kizárólag a teljes egészében mesterséges megállapodásokra vonatkoznak (lásd például: Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 42–51. pont).
59. Ezenfelül az adótanács azzal érvelt, hogy a kivétel célja annak megelőzése, hogy a csoporton belüli kifizetésekről szóló szabályokat megkerüljék a csoporton belüli adósságok oly módon történő megosztásával, hogy a Svédországban keletkező nyereséget be lehessen számítani a más országokban felmerülő veszteségbe (lásd még: 2012/13:1 javaslat, 254. pont). Az Európai Unió Bírósága számos határozatban megállapította, hogy – az úgynevezett végleges veszteségek egyes eseteitől eltekintve – összeegyeztethető a letelepedés szabadságával a külföldi leányvállalatoknak a csoporton belüli nyereségfelosztásról szóló rendelkezések hatálya alól történő kizárása. Az Európai Unió Bírósága azonban az ítélezési gyakorlatában azt is megállapította, hogy ezt azt jelenti, hogy a külföldi leányvállalatok nem részesülnek olyan adókedvezményből, amely kifejezetten az ilyen nyereségfelosztási rendszerekhez kapcsolódik (lásd például: X BV és X NV ítélet, C-398/16 és C-399/16, EU:C:2018:110, 39–42. pont).
60. Az X BV ítélet tárgyát Hollandia kamatlevonási szabályai képezték. A szóban forgó szabályok akkor vonatkoztak a kapcsolt vállalkozásoktól kapott kölcsönök

kamatára, ha a kölcsön valamely kapcsolt vállalkozás részvényeinek felvásárlásával volt kapcsolatos. E szabályok alapján a kamatlevonás minden olyan esetben megengedett volt, amelyben a felvásárolt társaság a felvásárló társaság adózási egységének részét képezte. Amennyiben azonban a társaság nem képezte részét ilyen egységnek, a levonáshoz való jog gyakorlásának feltételét annak kellő bizonyítása képezte, hogy a kölcsönt és a felvásárlást túlnyomórészt tényleges gazdasági megfontolások támasztják alá, vagy hogy a jogosultat megillető kamat adóztatása észszerű. Az Európai Unió Bírósága megállapította, hogy a bánásmód eltérése a letelepedés szabadságát indokolatlanul korlátozza.

61. Az adózási egységekről szóló holland szabályozásnak a svéd adórendszerben a csoporton belüli transzferekről szóló szabályok felelnek meg. Az Európai Unió Bírósága tehát az X BV ítéletben **[eredeti 16. o.]** megállapította, hogy a kamatlevonásról szóló szabályok és az adózási egységekről szóló szabályok közötti kapcsolat nem jelenti azt, hogy a holland szabályok indokoltak lehetnek. Az X BV ítéletben megvizsgált szabályok és a svéd szabályok azonban eltérnek abban, hogy a holland szabályok alapján a levonás feltételei eltérők voltak attól függően, hogy a felvásárolt társaság a felvásárló társasággal egy adózási egység részét képezte-e. A svéd szabályok alapján a levonási jogban való eltérés ehelyett ahhoz kapcsolódik, hogy a kamat kifizetője és jogosultja csoporton belüli transzfer révén beszámíthatja-e a nyereséget a veszteséggel szemben. Úgy tűnik, az Európai Unió Bírósága az X BV ítéletben jelentőséget tulajdonított annak, hogy a holland szabályok a levonáshoz való jogot nem kapcsolták össze a jogosultat megillető kamat adóztatásával (lásd az ítélet 41. pontját). A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint az Európai Unió Bíróságának az X BV ítéletben tett megállapításai egyszerűen nem vonatkoztathatók a svéd szabályokra.
62. A felek azzal kapcsolatban is eltérő álláspontot képviselnek, hogy a kivétel alkalmazása kellően előre látható-e, így a szabályt a jogbiztonság követelményének keretébe helyezik (lásd például: SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 56–59. pont). Annak megállapításához, hogy erről van-e szó, meg kell válaszolni azt a kérdést, hogy az előkészítő munkadokumentumokban foglalt, a fenti 11–15. pontban említett megállapítások kellő iránymutatást adnak-e a szabály alkalmazásához.

Következtetés

63. Összefoglalva, a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja, hogy eltérnek az álláspontok a kivétel uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően. A Lexel álláspontját, amely szerint ellentétes az uniós joggal a kivétel alapján megtagadni a társaságtól a kamatlevonást, alátámasztja a Bizottság felszólító levele. Az adótanács, a svéd kormány, a Förvaltningsrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási bíróság) és a Kammarrätten i Stockholm (stockholmi közigazgatási fellebbviteli bíróság) ezzel ellentétes álláspontot képviselnek, és szerintük a levonás megtagadása nem ellentétes az uniós joggal.

64. Ezenfelül a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy ítéli meg, az Európai Unió Bíróságának létező ítélkezési gyakorlata alapján bizonyossággal nem állapítható meg, hogy ezen álláspontok közül **[eredeti 17. o.]** melyik a helyes. Ennélfogva előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni.

A kérdés

65. A fentiek tükrében a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) az alábbi kérdésre vár választ.
66. Összeegyeztethető-e az EUMSZ 49. cikkel annak megtagadása, hogy valamely svéd társaság levonja azt a kamatot, amelyet olyan társaságnak fizetett ki, amely a kapcsolt vállalkozások azonos csoportjának képezi részét, és eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, azon az alapon, hogy úgy kell tekinteni, az adósság főként amiatt merült fel, hogy a kapcsolt vállalkozások csoportja jelentős adókedvezményben részesüljön, amennyiben a szóban forgó adókedvezmény nem állna fenn, ha mindkét társaság svéd lenne, mivel ebben az esetben azok a csoporton belüli transzferekről szóló rendelkezések hatálya alá tartoznának?

MUNKADOKUMENTUM