

62016CJ0650

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2018. június 12. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. cikk – Társasági adó – Letelepedés szabadsága – Belföldi illetőség? társaság – Adóköteles nyereség – Adókedvezmény – A belföldi állandó telephelyek veszteségének levonása – Engedélyezés – A külföldi állandó telephelyek veszteségének levonása – Kizártság – Kivétel – A nemzetközi összevont adózásra vonatkozó, választható szabályozás”

A C-650/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2016. december 19-én érkezett, 2016. december 12-i határozatával terjesztett el?

az A/S Bevola,

a Jens W. Trock ApS

és

a Skatteministeriet

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, A. Tizzano elnökhelyettes, M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas és J. Malenovský tanácselnökök, J.-C. Bonichot (előadó), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. október 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

—

az A/S Bevola és a Jens W. Trock ApS képviseletében H. Peytz advokat,

—

a Skatteministeriet képviseletében S. Horsbøl Jensen advokat,

—

a dán kormány képviselőjében C. Thorning, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Horsbøl Jensen advokat,

–

a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,

–

az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Socio avvocato dello Stato,

–

az osztrák kormány képviselőjében F. Koppensteiner, G. Eberhard és E. Lachmayer, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels, R. Lyal és S. Maaløe, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. január 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet az A/S Bevola és a Jens W. Trock ApS, dán jog szerinti társaságok és a Skatteministeriet (pénzügyminisztérium, Dánia) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy a dán hatóságok megtagadták a Bevola számára annak engedélyezését, hogy adóköteles jövedelméből levonja a finn fióktelepénél keletkezett veszteséget.

A dán jog

3

A 2005. június 6-i 426. sz. törvénnyel módosított selskabsskatteloven (társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) 8. §-ának (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóköteles jövedelem nem foglalja magában a külföldi állambeli, Feröer szigeteki vagy grönlandi állandó telephelyhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet és kiadást, a 31A. § rendelkezéseire is figyelemmel. [...]”

4

E törvény 31. §-a kimondja:

„(1) [...] kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb. [...] összevontan adóznak (belföldi összevont adózás). »A kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb.« azok a társaságok és egyesületek stb., amelyek a pénzügyi év ugyanazon időpontjában ugyanahhoz a csoporthoz tartoznak: lásd a 31C. §-t. A (2)–(7) bekezdés alkalmazásában az ingatlan az állandó telephellyel esik azonos tekintet alá. »Legfelső szintű anyavállalatnak« az a társaság tekintendő, amely úgy anyavállalat, hogy nem leányvállalat (lásd a 31C. §-t).

(2) Az összevontan adózó társaságok esetében közös adóbevallás készítenendő, amely tartalmazza az összevont adózás hatálya alá tartozó valamennyi önálló társaságnak az általános adószabályokkal összhangban, az összevontan adózó társaságokra alkalmazandó kivételek figyelembevételével kiszámított adóköteles jövedelmét. Az állandó telephely veszteségeit csak akkor lehet más társaságok jövedelmével szemben elszámolni, ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam, a Feröer szigetek vagy Grönland szabályai szerint a veszteségeket nem lehet a társaság székhelye szerinti külföldi államban, a Feröer szigetekeken vagy Grönlandon figyelembe venni a társaság adóbevallásának elkészítése során, vagy ha a 31A. § szerinti nemzetközi összevont adózást választották. Az összevont adóköteles jövedelmet azt követően kell kiszámolni, hogy valamennyi önálló társaság vonatkozásában elszámolták a korábbi jövedelemidőszakokban keletkezett, átvihető veszteségeket. Ha az összevont adóköteles jövedelem pozitív, a nyereséget arányosan fel kell osztani a nyereségtermelő társaságok között. Ha a pénzügyi évre vonatkozó összevont adóköteles jövedelem negatív, a veszteségeket arányosan fel kell osztani a veszteséget termelő társaságok között, és a vonatkozó társaságban át kell vinni a következő pénzügyi évre történő elszámoláshoz. A társaságok összevont adózási időszakhoz kapcsolódó veszteségeit csak az ugyanazon társaságon belüli nyereséggel szemben lehet elszámolni. A veszteségek átvitele esetén először a legrégebbi veszteségeket kell elszámolni. A társaságok korábbi pénzügyi évekhez kapcsolódó veszteségeit csak akkor lehet másik társaság nyereségével szemben elszámolni, ha a veszteségek abban a pénzügyi évben keletkeztek, amelyben az érintett társaságok összevontan adóztak, és később nem szűnt meg az összevont adózás.

[...]

(4) Belföldi összevont adózás esetén az összevont adózásban részt vevő legfelső szintű anyavállalatot kell kijelölni az összevont adózás tekintetében irányító társaságnak. Amennyiben nincs dániai adóköteles legfelsőbb szintű anyavállalat, hanem számos horizontálisan kapcsolódó dániai adóköteles kapcsolt vállalkozás létezik, úgy az összevont adózásban részt vevő egyik kapcsolt vállalkozást kell kijelölni irányító társaságnak. [...] Az irányító társaság felelős a teljes jövedelemadó megfizetéséért. [...]

(5) Az összevont adózásban részt vevő valamennyi társaság az irányító társasággal azonos időszak vonatkozásában számítja ki az adóköteles jövedelmet, függetlenül a társasági jogi szabályozás szerinti számviteli évtől (lásd a 10. § (5) bekezdését).

[...]

(7) Az adóköteles jövedelem számítása során az összevontan adózó társaság választhatja azt, hogy nem veszi figyelembe a veszteségeket, beleértve a korábbi pénzügyi évekből áthozott veszteségeket. Az összevontan adózó dániai állandó telephely vagy az összevontan adózó dániai leányvállalat adóköteles jövedelmének megfelelő veszteségeket figyelmen kívül lehet hagyni, amikor az állandó telephely vagy leányvállalat jövedelmét feltüntetik a külföldi adóbevallásban, feltéve hogy az érintett állam dán adózásra vonatkozó kedvezménye megfelel a ligningslov (a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény) 33. §-ában biztosított kedvezménynyújtási

módszernek. A figyelmen kívül hagyott összeget a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 15. §-ának szabályaival összhangban át lehet vinni későbbi pénzügyi évekre. Ha a teljes veszteségnél alacsonyabb összeget hagynak figyelmen kívül, a hivatkozott összeget arányosan fel kell osztani a veszteséget termelő önálló források között.”

5

A társasági adóról szóló törvény 31A. §-ának (1) bekezdése elírja:

„A legfelső szintű anyavállalat azon kapcsolt vállalkozások és egyesületek stb. tekintetében választhatja az összevont adózást, amelyek a 31. § szerint összevontan adóznak; ugyanez érvényes a csoport valamennyi olyan külföldi társaságára és egyesületére stb., amelyben a résztvevők egyike sem személyesen felelős a társaság kötelezettségeiért, és amely a résztvevők jegyzett tőkéjének arányában felosztja a nyereséget (nemzetközi összevont adózás). A választás vonatkozik továbbá valamennyi külföldi állandó telephelyre és ingatlanra, amely a hivatkozott összevontan adózó dániai és külföldi társaságokhoz és egyesületekhez stb. tartozik. A 31. § belföldi összevont adózásra vonatkozó szabályai értelemszerűen alkalmazandók a nemzetközi összevont adózásra is, a (2)–(14) bekezdésekből fakadó kiegészítésekkel és kivételekkel. [...]”

6

A társasági adóról szóló törvény 31A. §-ának (3) bekezdése szerint:

„A nemzetközi összevont adózásra irányuló választás 10 évig kötelező az anyavállalatra, a hatodik és a hetedik mondatra is figyelemmel. [...] A legfelső szintű anyavállalat dönthet az összevont adózás megszüntetése mellett, ez az adó teljes utólagos megállapítását eredményezi: lásd a tizenegyedik mondatot.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

7

A Bevola székhelye Dániában található. A Bevola nagykereskedelemben használt kamionok és pótkocsik gyártására szánt termékeket kínál. Dán vállalatok leányvállalata és unokavállalata, amely vállalatok a szintén Dániában székhellyel rendelkeznek Jens W. Trock, a csoport anyavállalatának irányítása alatt állnak.

8

A Bevola finn fióktelepe a 2009. év során bezárt. E társaság szerint a fióktelepe által termelt, nettó 2,8 millió dán korona (DKK) (hozzávetőleg 375000 euró) összegű veszteséget nem vonták le, és e bezárást követően Finnországban nem lehet levonni.

9

Ilyen körülmények között a Bevola kérte, hogy e veszteséget a 2009. gazdasági év tekintetében Dániában az adóköteles jövedelméből levonhassa.

10

Az adóhatóság e kérelmet azzal az indokkal utasította el, hogy a társasági adóról szóló törvény 8. §-ának (2) bekezdése nem teszi lehetővé a külföldi állandó telephelyhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelem és kiadás adóköteles jövedelemben történő figyelembevételét, kivéve ha a társaság az e törvény 31A. §-ában előírt nemzetközi összevont adózást választotta.

11

Mivel az adóhatóság elutasítását helybenhagyta a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) 2014. január 20-ai határozata, a Bevola és a Jens W. Trock ez utóbbi határozatot megtámadta az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) előtt. Azzal érvelnek, hogy a Bevola számára a szóban forgó veszteség levonása lehetséges lett volna, ha az egy dán fióktelepnél keletkezett volna, és hogy ezen eltérő bánásmód a letelepedés szabadsága EUMSZ 49. cikk értelmében vett korlátozásának minősül. E korlátozás a Bevolához hasonló helyzetben, amelyben semmiféle lehetőség nincs a finn fióktelepe veszteségeinek a figyelembevételére, túllépi az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartásához szükséges mértéket. Úgy vélik, hogy a Bevola helyzetére alkalmazandó az a megoldás, amelyre a Bíróság a 2005. december 13-ai Marks & Spencer ítéletében (C-446/03, EU:C:2005:763) jutott, amelyben a Bíróság kimondta, hogy uniós jogba ütközik a belföldi illetőségű anyavállalat arra irányuló lehetőségének kizárása, hogy levonja a külföldi illetőségű leányvállalata veszteségét, ha ez utóbbi kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteség elszámolására nyitva álló lehetőségeket.

12

A kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy milyen relevanciával bír ezen ítélkezési gyakorlat különösen a nemzeti jog által biztosított azon lehetőségre tekintettel, hogy az ilyen levonást megengedő „nemzetközi összevont adózásra” vonatkozó szabályozást válasszák.

13

E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkel az alapeljárás tárgyát képező nemzeti adórendszer, amely szerint a belföldi állandó telephelyek veszteségei levonhatók, a más tagállambeli állandó telephelyek veszteségei azonban nem, ideértve a Bíróság [2005. december 13-ai Marks & Spencer ítéletének (C-446/03, EU:C:2005:763)] 55–56. pontjában szereplővel azonos feltételek szerinti helyzetet is, kivéve ha a csoport az alapeljárásban szereplő feltételek között nemzetközi összevont adózást választ?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

14

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogszabálya, amely kizárja a belföldi illetőségű társaság esetében azt a lehetőséget, hogy adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban található állandó telephelyénél keletkezett veszteséget, még akkor is, ha e veszteség e másik tagállamban már végérvényesen nem vehető figyelembe, kivéve ha e belföldi illetőségű társaság olyan nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozást választott, mint amelyről az alapügyben szó van.

15

A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió polgárai számára, az EUMSZ 54. cikknek megfelelően 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 Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni.

16

Jóllehet az uniós jog letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (2017. november 23-ai ítélet, C-292/16, EU:C:2017:888, 24. pont).

17

Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét (2008. május 15-iiLidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 20. pont).

18

Amint a Bíróság már kimondta, adóelőnyt jelent az olyan rendelkezés, amely az anyavállalat nyereségének megállapításakor lehetővé teszi az állandó telephelye veszteségének elszámolását (lásd ebben az értelemben: 2008. május 15-iiLidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 23. pont).

19

Az a tény, hogy ilyen adóelőnyt nyújtanak, ha a veszteség a belföldi illetőségű társaság tagállamában található állandó telephelyénél keletkezett, azonban nem nyújtanak ilyen előnyt, ha a veszteség a belföldi illetőségű társaság tagállamától eltérő tagállamban található állandó telephelyénél keletkezett, azzal a következménnyel jár, hogy azon belföldi illetőségű társaság, amelynek az állandó telephelye egy másik tagállamban található, kedvezőtlenebb adójogi helyzetben van, mint amelyben akkor lenne, ha ezen állandó telephely ugyanabban a tagállamban lenne, mint ő maga. Ezen eltérő bánásmód egy belföldi illetőségű társaságot visszatárhathatna attól, hogy tevékenységét valamely másik tagállamban lévő állandó telephely útján gyakorolja (lásd ebben az értelemben: 2008. május 15-iiLidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 24. és 25. pont).

20

Azonban az az eltérő bánásmód, amely valamely tagállam adójogszabályaiból ered olyan társaságok rovására, amelyek letelepedési szabadságukkal élnek, nem minősül e szabadság korlátozásának, ha e bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-iiX Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont).

21

A társasági adóról szóló törvény 8. §-ának (2) bekezdése értelmében az adóköteles jövedelem nem foglalja magában a külföldi állambeli, Feröer szigeteki vagy grönlandi állandó telephelyhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet és kiadást, e törvény 31A. §-ának rendelkezéseire is figyelemmel. Ezen 31A. § alapján a legfels? szint? anyavállalat választhatja a nemzetközi összevont adózást, vagyis dönthet úgy, hogy a kapcsolt – akár belföldi, akár külföldi – vállalkozások összessége, beleértve a Dánián kívül vagy a Dániában található állandó telephelyeiket és ingatlanokat, Dániában adóköteles.

22

El?ször is meg kell vizsgálni, hogy az említett 8. § (2) bekezdése eltér? bánásmódot teremt-e a Dániában állandó telephellyel rendelkező és azon dán társaságok között, amelyeknek az állandó telephelye egy másik tagállamban található.

23

E tekintetben meg kell jegyezni, hogy e 8. § (2) bekezdése kizárja a dán társaságok adóköteles jövedelméből mind azon jövedelmeket, mind azon kiadásokat, amelyek a másik tagállamban található állandó telephelyeknek tulajdoníthatók. Márpedig a Dán Királyság részéről az arról való lemondás, hogy adóztatási joghatóságát a dán társaságok külföldön található állandó telephelyei tekintetében gyakorolja, nem szükségszerűen kedvezőtlen e dán társaságok esetében, és akár adóelőnynek is minősülhet, különösen abban az esetben, ha az állandó telephely által elért jövedelmek alacsonyabb adómérték alá esnek, mint Dániában.

24

A kérdést előterjesztő bíróság szerint más azonban a Bevoláéhoz hasonló helyzet, amelyben – mivel a külföldi állandó telephely megszűntette tevékenységét – az általa viselt veszteségek nem voltak levonhatók és már le sem vonhatók abban a tagállamban, amelyben e telephely található. A társasági adóról szóló törvény 8. §-a (2) bekezdésének rendelkezései ugyanis megakadályozzák a dán társaságot abban, hogy levonja e külföldi állandó telephely veszteségeit, miközben e levonást elvégezhetné, ha állandó telephelye Dániában lenne. Ilyen körülmények között az a dán társaság, amely egy másik tagállamban rendelkezik állandó telephellyel, hátrányos eltér? bánásmódban részesül azon dán társasággal szemben, amely Dániában rendelkezik ilyen telephellyel.

25

Másodszor meg kell vizsgálni, hogy az ezen eltér? bánásmódra vonatkozó megállapítást megkérdőjelezheti-e a társasági adóról szóló törvény 31A. §-a alapján a más tagállamban leányvállalattal, fiókteleppel vagy ingatlannal rendelkező dán társaságok számára nyitva álló azon lehetőség, hogy a nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozást válasszák.

26

E választható szabályozás keretében valamely dán társaság a Dániában adóköteles jövedelméből valóban levonhatja – a Dániában található állandó telephelyeinek veszteségeihez hasonlóan – a másik tagállamban található állandó telephelye veszteségét.

Ugyanakkor a nemzetközi összevont adózás elnye két olyan feltételtől függ, amelyek erősen kötöttséget jelentenek. Egyrészt feltételezi, hogy a csoport jövedelmének összessége, függetlenül attól, hogy az a Dániában vagy egy másik államban található társaságoktól, állandó telephelyektől vagy ingatlanból származik-e, e tagállamban társaságiadóköteles legyen. Másrészt a társasági adóról szóló törvény 31A. §-a értelmében a lehetőség választása f szabály szerint legalább egy tízéves időszakra érvényes.

A fentiekből következik, hogy a társasági adóról szóló törvény eltérő bánásmódot teremt a Dániában állandó telephellyel rendelkező és azon dán társaságok között, amelyeknek az állandó telephelye egy másik tagállamban található.

Ezen eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy valamely dán társaság számára kevésbé vonzóvá tegye a letelepedés szabadságának – más tagállamokban állandó telephelyek alapítása útján való – gyakorlását. Meg kell azonban vizsgálni, hogy ez olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek – amint a jelen ítélet 20. pontjában szerepel – objektíve nem összehasonlíthatók.

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

A dán, a német és az osztrák kormány azt állítja, hogy egy dán társaság másik tagállamban letelepedett fióktelepe nincs az ilyen társaság dán fióktelepének a helyzetével objektíve összehasonlítható helyzetben, mivel az nem tartozik a Dán Királyság adóztatási joghatósága alá. A Bíróság a 2014. július 17-én *Nordea Bank Danmark* ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087) és a 2015. december 17-én *Timac Agro Deutschland* ítéletben (C-388/14, EU:C:2015:829) kimondta, hogy egy attól eltérő tagállamban található állandó telephely, mint amelyben azon társaság székhelye található, amelyhez e telephely tartozik, csak akkor van a székhely szerinti tagállamban található telephellyel azonos helyzetben, ha ez utóbbi állam a külföldi állandó telephelyre szintén alkalmazza az adójogszabályait, és következésképpen megadóztatja ezen állandó telephely jövedelmét.

Bár az Európai Bizottság egyetért a 2014. július 17-én *Nordea Bank Danmark* ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) és a 2015. december 17-én *Timac Agro Deutschland* ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829) ilyen olvasatával, úgy véli, hogy azok ellentmondanak a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatának, amely nem tulajdonított jelentőséget az eltérő bánásmód indokának. A Bizottság azon a véleményen van, hogy ezen indokot nem kell figyelembe venni a határon átnyúló helyzetek és a belső helyzetek összehasonlíthatóságának az elemzése során. Ellenkező esetben két helyzetet csupán azon oknál fogva lehetne nem összehasonlíthatónak tekinteni, hogy a tagállam úgy döntött, eltérően kezeli azokat.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (2007. július 18-án *Oy AA* ítélet, C-231/05,

EU:C:2007:439, 38. pont; 2010. február 25?iX Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. pont; 2014. június 12?iSCA Group Holding és társai ítélet, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, 28. pont).

33

A Bizottság állításával ellentétben a 2014. július 17?iNordea Bank Danmark ítélet (C?48/13, EU:C:2014:2087) és a 2015. december 17?iTimac Agro Deutschland ítélet (C?388/14, EU:C:2015:829) nem azt mutatja, hogy a Bíróság eltért volna a helyzetek összehasonlíthatóságának ezen értékelési módjától, amelyet egyébiránt kifejezetten alkalmaz a kés?bbi ítéletekben (2016. december 21?iMasco Denmark és Daxima ítélet, C?593/14, EU:C:2016:984, 29. pont; 2017. június 22?iBechtel ítélet, C?20/16, EU:C:2017:488, 53. pont; 2018. február 22?iX és X ítélet, C?398/16 és C?399/16, EU:C:2018:110, 33. pont).

34

A 2014. július 17?iNordea Bank Danmark ítéletben (C?48/13, EU:C:2014:2087) és a 2015. december 17?iTimac Agro Deutschland ítéletben (C?388/14, EU:C:2015:829) a Bíróság csupán megállapította, hogy nem szükséges a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljával foglalkoznia, ha azok egyforma adójogi bánásmódban részesítik a külföldön és a nemzeti területen található állandó telephelyeket. Ugyanis, ha valamely tagállam jogalkotója azonos módon kezeli a telephelyek e két kategóriáját az általuk elért nyereség megadóztatása szempontjából, elismeri, hogy ezek között e megadóztatás módozatai és feltételei tekintetében semmiféle olyan objektív helyzetbeli különbség nincs, amely az eltér? bánásmódot igazolhatná (lásd ebben az értelemben: 1986. január 28?iBizottság kontra Franciaország ítélet, 270/83, EU:C:1986:37, 20. pont).

35

A 2014. július 17?iNordea Bank Danmark ítéletet (C?48/13, EU:C:2014:2087) és a 2015. december 17?iTimac Agro Deutschland ítéletet (C?388/14, EU:C:2015:829) azonban nem lehet úgy értelmezni, hogy amennyiben a nemzeti adójogszabály két helyzetet eltér? módon kezel, azok nem tekinthet?k úgy, mint amelyek összehasonlíthatóak. A Bíróság ugyanis kimondta, hogy egy eltér? adószabályozás belföldi illet?ség? társaságra való alkalmazása attól függ?en, hogy belföldi vagy külföldi állandó telephellyel rendelkezik?e, nem min?sülhet érvényes szempontnak a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának értékelése céljából (lásd ebben az értelemben: 2009. január 22?iSTEKO Industriemontage ítélet, C?377/07, EU:C:2009:29, 33. pont). Egyébként pedig az értelmét?l fosztaná meg az EUMSZ 49. cikket annak elfogadása, hogy valamely tagállam eltér? bánásmódot alkalmazhat csupán azon oknál fogva, hogy valamely belföldi illet?ség? társaság állandó telephelye egy másik tagállamban található (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25?iX Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 23. pont). Következésképpen a helyzetek összehasonlíthatóságát a jelen ítélet 32. és 33. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljának figyelembevételével kell értékelni.

36

A jelen ügyben a társasági adóról szóló törvény 8. §-ának (2) bekezdése a dán társaságok adóköteles jövedelméből kizárja a másik tagállamban található állandó telephelynek tulajdonítható nyereségeket és veszteségeket, kivéve ha az érintett társaság az e törvény 31A. §-ában elírt nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozást választotta. E jogszabály a nyereségek kettős adóztatásának az elkerülését és ezzel párhuzamosan az ilyen állandó telephellyel rendelkező dán társaságok veszteségei kettős levonásának az elkerülését célozza. Tehát e társaságok helyzetét kell a Dániában állandó telephellyel rendelkező dán társaságok helyzetével összehasonlítani.

37

E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkező társaságok – valamely tagállam által a belföldi illetőségű társaságok nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozandó intézkedések szempontjából – fűszabály szerint nincsenek a belföldi állandó telephellyel rendelkező társaságok helyzetével összehasonlítható helyzetben (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-*Nordea Bank Danmark* ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont; 2015. december 17-*Timac Agro Deutschland* ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 27. pont).

38

Azonban, ami az azon külföldi állandó telephelynek tulajdonítható veszteséget illeti, amely tevékenységét megszüntette, és amelynek a veszteségét nem lehetett levonni és már nem lehet levonni az azon tagállamban adóköteles nyereségéből, amelyben tevékenységét végezte, az ilyen telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzete a veszteségek kettős adóztatása elkerülésének a célkitűzésére tekintettel nem különbözik a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzetétől.

39

Végül hangsúlyozni kell, hogy a nyereségek kettős adóztatásának az elkerülését és a külföldi állandó telephely veszteségei kettős levonásának az elkerülését célzó szóban forgó nemzeti rendelkezések általánosabban annak biztosítására irányulnak, hogy az ilyen telephellyel rendelkező társaság megadóztatása igazodjon e társaság teherviselő képességéhez. Márpedig egy olyan külföldi állandó telephellyel rendelkező társaság teherviselő képessége, amelynél végleges veszteség keletkezett, ugyanolyan módon érintett, mint azon társaság teherviselő képessége, amelynek a belföldi állandó telephelye veszteséget termelt. A két helyzet tehát e tekintetben is összehasonlítható, amint azt a fűtanácsnok az indítványának 59. pontjában kifejtette.

40

A fentiekből következik, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

A korlátozás igazolásáról

41

A Dán Királyság azzal érvel, hogy ezen eltérő bánásmódot igazolhatja először is az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának a fenntartása.

42

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság tevékenységére mind a veszteség, mind a nyereség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (2010. február 25-¹iX Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 28. pont).

43

A jelen ügyben, ha a Dán Királyság akkor is biztosítaná a belföldi illetőségű társaságok számára a másik tagállamban található állandó telephelyeik által termelt veszteségnek vagy Dániában, vagy az állandó telephely szerinti tagállamban történő levonásához való jogot, ha azok nem választották a nemzetközi összevont adózást, ez a lehetőség jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát, mivel a társaságok választásuk szerint adóalapjukat az egyik tagállamban növelnék, a másikon pedig csökkentenék (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-¹iX Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44

A dán kormány az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmódot másodszor az adórendszer koherenciája biztosításának a szükségességével igazolja.

45

E tekintetben a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja az EUMSZ-szerződés által biztosított mozgásszabadságok gyakorlásának korlátozását. Azonban az ilyen igazolás elfogadhatóságához az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható a nyújtott adóelőny és ezen előny valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (2016. június 30-¹iMax-Heinz Feilen ítélet, C-123/15, EU:C:2016:496, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46

A jelen ügyben a szóban forgó adóelőny azon belföldi illetőségű társaság, amely szintén belföldi állandó telephellyel rendelkezik, azon lehetőségéből áll, hogy e telephely veszteségét adóköteles eredményében elszámolja. A társasági adóról szóló törvény 8. §-ának (2) bekezdése ezen adóelőnyból kizárja azokat a társaságokat, amelyeknek az állandó telephelye egy másik tagállamban található, kivéve ha e társaságok az e törvény 31A. §-ában előírt nemzetközi összevont adózást választották.

47

Ezen adóelőnyt közvetlenül ellentételezi a belföldi állandó telephely esetleges nyereségének a belföldi illetőségű társaság adóköteles eredményébe való bevonása. Fordítva, az említett törvény 8. §-ának (2) bekezdése mentesíti a társasági adó alól a másik tagállamban található állandó telephely által elért nyereséget, kivéve ha az a társaság, amelyhez ezen állandó telephely tartozik, nem választotta az e törvény 31A. §-ában előírt nemzetközi összevont adózást.

48

Így a társasági adóról szóló törvény 8. §-a (2) bekezdésének szövege maga állapít meg közvetlen kapcsolatot az érintett adóelőny és a meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.

49

E közvetlen kapcsolat szükséges az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések célkitűzésére tekintettel, amelyek többek között – amint a jelen ítélet 39. pontjában szerepel – annak biztosítására irányulnak, hogy a külföldi állandó telephellyel rendelkező társaság megadóztatása igazodjon e társaság teherviselő képességéhez.

50

Ha ugyanis egy másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkező társaság számára megengedett lenne, hogy eredményében anélkül számolja el e telephely veszteségét, hogy ez utóbbi nyeresége után megadóztatnák, e társaság teherviselő képességét szisztematikusan alulértékelnék.

51

Az adórendszer koherenciájának megőrzése így a szóban forgó eltérő adójogi bánásmód meggyőző igazolásának minősül.

52

Egyébiránt a veszteség kettős levonása kockázatának elkerülése – jóllehet arra a dán kormány kifejezetten nem hivatkozik – szintén igazolhatja a letelepedés szabadságának olyan korlátozását, mint amelyről a jelen ügyben szó van (lásd ebben az értelemben: 2015. február 3-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 24. pont).

53

Az alapügyben szóban forgó jogszabályt ezért igazolhatják közérdeken alapuló nyomós okok, amelyek egyszerre irányulnak az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására, a dán adórendszer koherenciájának a megőrzésére és a veszteség kettős levonása elkerülésének a szükségességére.

54

Azonban még meg kell vizsgálni, hogy az említett jogszabály nem lépi-e túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket.

Az arányosságról

55

Amint a jelen ítélet 26. és 27. pontjában szerepel, valamely dán társaság, amely külföldi állandó telephellyel rendelkezik, nem vonhatja le e telephely veszteségét, kivéve ha a nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozást alkalmazza az e szabályozáshoz kapcsolódó feltételek tiszteletben tartásával.

56

E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy ha valamely belföldi illetőségű társaság szabadon meghatározhatná ezen összevont adózás terjedelmét, tetszése szerint dönthetne úgy, hogy abba csak az olyan külföldi állandó telephelyeket vonja be, amelyek a Dániában adóköteles jövedelmét csökkentő veszteséget termeltek, kihagyva az említett összevont adózásból a nyereséget elérő azon telephelyeket, amelyekre a saját tagállamukban a Dániában alkalmazandó adómértéknél

esetlegesen kedvezőbb adómérték alkalmazandó. Hasonlóképpen, a belföldi illetőségű társaság azon lehetőségé, hogy egyik évről a másikra módosítsa a nemzetközi összevont adózás terjedelmét, lehetővé tenné e társaság számára, hogy szabadon megválassza azt a tagállamot, amelyben a szóban forgó külföldi állandó telephely veszteségét figyelembe kell venni (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-én X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 31. és 32. pont). Az ilyen lehetőség veszélyeztetné mind az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, mind a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti, a dán adórendszer által elérni kívánt szimmetriát.

57

Azonban anélkül, hogy a nemzetközi összevont adózás jelen ítélet 27. pontjában felidézett feltételeinek a jelen ítélet 41–53. pontjában említett célkitűzésekre tekintettel fennálló arányos jellegéről általánosan határozni kellene, emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben arra kérdez rá, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód szükséges-e olyan különleges esetben, amelyben a külföldi állandó telephely vesztesége végleges.

58

Márpedig, ha többé semmiféle lehetőség nem áll fenn a külföldi állandó telephely veszteségének azon tagállamban történő levonására, amelyben e telephely található, nem áll fenn a veszteség kettős levonásának kockázata.

59

Ilyen esetben egy olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, túllépi a jelen ítélet 41–53. pontjában említett célok eléréséhez szükséges mértéket. A társaság megadóztatása és teherviselő képessége közötti megfeleléség ugyanis jobban biztosított, ha annak a társaságnak, amelyhez egy másik tagállamban található állandó telephely tartozik, e konkrét esetben engedélyezik, hogy adóköteles eredményéből levonja az e telephelynek tulajdonítható végleges veszteséget.

60

Azonban, hogy a dán adórendszer koherenciája ne legyen veszélynek kitéve, amely koherencia megőrzése céljából fogadták el többek között a szóban forgó jogszabályt, az ilyen veszteség levonása kizárólag azzal a feltétellel engedhető meg, ha a belföldi illetőségű társaság bizonyítja azon veszteség végleges jellegét, amelynek az eredményében való elszámolását kéri (lásd ebben az értelemben: 2005. december 13-án Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 56. pont; 2015. február 3-án Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 27. pont).

61

E tekintetben alá kell támasztania, hogy a szóban forgó veszteség eleget tesz a Bíróság által a 2005. december 13-án Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. pontjában kimondott követelményeknek, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében helyesen utal.

62

Így az említett ítélet 55. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a letelepedés szabadságának valamely tagállam jogszabálya általi korlátozása aránytalan olyan helyzetben, amikor egyrészt a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette az illetősége szerinti államban a veszteségei elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben foglalt vagy korábbi

adózási időszakok tekintetében, másrészt pedig a külföldi leányvállalat, illetve harmadik személy – különösen e leányvállalat ez utóbbira való átruházása esetén – nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra e veszteséget a leányvállalat illetése szerinti tagállamban.

63

A veszteségnek a 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. pontja értelmében vett végleges jellegét pontosítja a 2015. február 3-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50) 36. pontja. Abból kitűnik, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat által elszenvedett veszteség végleges jellege csak akkor állapítható meg, ha az nem tesz szert több jövedelemre az illetése szerinti tagállamban. Ugyanis, amíg e leányvállalat továbbra is – bár csekély mértékű – jövedelemre tesz szert, fennáll annak a lehetősége, hogy az elszenvedett veszteséget adott esetben kompenzálják majd az illetése szerinti tagállamban elért jövőbeli nyereségek.

64

A külföldi állandó telephelyek veszteségére analógia útján alkalmazandó ezen ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a külföldi állandó telephelynek tulajdonítható veszteség akkor válik véglegessé, ha egyrészt az a társaság, amelyhez tartozik, kimerítette e veszteség levonásának azon tagállam joga által nyújtott valamennyi lehetőségét, amelyben e telephely található, másrészt pedig ez utóbbtól már semmiféle jövedelemre nem tesz szert, és így többé nem áll fenn annak a lehetősége, hogy az említett veszteséget e tagállamban figyelembe vegyék.

65

A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a Bevola finn fióktelepe esetében e feltételek teljesülnek-e.

66

A fenti megállapítások összességére tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam azon jogszabálya, amely kizárja a nemzetközi összevont adózásra vonatkozó, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozást nem választó belföldi illetőségű társaság esetében azt a lehetőséget, hogy adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban található állandó telephelynél keletkezett veszteséget, holott egyrészt e társaság kimerítette e veszteség levonásának azon tagállam joga által számára nyújtott valamennyi lehetőségét, amelyben e telephely található, másrészt pedig ez utóbbtól már semmiféle jövedelemre nem tesz szert, és így többé nem áll fenn annak a lehetősége, hogy az említett veszteséget e tagállamban figyelembe vegyék, aminek a vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A költségekről

67

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. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam azon jogszabálya, amely kizárja a nemzetközi összevont adózásra vonatkozó, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozást nem választó belföldi illetőségű társaság esetében azt a lehetőséget, hogy adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban található állandó telephelynél keletkezett veszteséget, holott egyrészt e társaság kimerítette e veszteség levonásának azon tagállam joga által számára nyújtott valamennyi lehetőségét, amelyben e telephely található, másrészt pedig ez utóbbtól már semmiféle jövedelemre nem tesz szert, és így többé nem áll fenn annak a lehetősége, hogy az említett veszteséget az említett tagállamban figyelembe vegyék, aminek a vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: dán.