

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. július 4. (*)

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. cikk – Társasági adó – Olyan nemzeti adószabályozás, amely egy másik tagállamban letelepedett társaság nemzeti területen található állandó telephelye veszteségének az ugyanezen csoporthoz tartozó, belföldi illetőségű társaságnak történő átadását a veszteség külföldi adó céljából való felhasználhatatlanságára irányuló feltételtől teszi függővé”

A C-28/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2017. január 19-én érkezett, 2016. november 1-jei határozatával terjesztett elő

az **NN A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. november 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az NN A/S képviseletében A. Ottosen advokat,
- a dán kormány képviseletében J. Nymann-Lindegren és C. Thorning, meghatalmazotti minőségben, segítjük: S. Riisgaard advokat,
- a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, segítjük: H. Peytz advokat,

a előtanácsnok indítványának a 2018. február 21-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az NN A/S, dán jog szerinti társaság és Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy ez utóbbi megtagadta e társaság számára annak engedélyezését, hogy a svéd leányvállalatának dán fióktelepénél keletkezett veszteséget adóköteles jövedelméb?l levonja.

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 (BKI 92. sz., 1997.6.25., a továbbiakban: Északi Egyezmény) 7. cikkének (1) bekezdése a következ?ket mondja ki:

„Az egyik szerzd? állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerzd? államban egy ott lév? 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 a telephelynek tudható be.”

- 4 Az Északi Egyezmény 25. cikke alapján a szerzd? 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 megfelel? összeg erejéig adókedvezményt nyújt.

A dán jog

- 5 A selskabsskatteloven (a társasági adóról szóló dán törvény) 31. §-ának (1) bekezdése alapján a vállalatcsoporthoz tartozó dán társaságok összevontan kötelesek adózni. Az összevont adót a legfels? szint? anyavállalat (vagy legfels? szint? társaság) fizeti meg, ha Dániában adóköteles, vagy ellenkez? esetben a csoport belföldi illet?ség? társasága, az úgynevezett „üzviteli társaság” fizeti meg.

- 6 A nemzeti összevont adózás a Dániában történ? adóztatás területiségének az elvén alapszik. Ezen elv alapján a csoport Dánián kívül letelepedett leányvállalatainak és állandó telephelyeinek az eredményeit nem számítják bele a csoport Dániában adóztatott eredményébe, hacsak ez utóbbi nem választotta a társasági adóról szóló törvény 31A. §-a értelmében vett nemzetközi összevont adózást. Ezzel szemben a csoport összevont adózása magában foglalja a csoporthoz tartozó, Dániában letelepedett valamennyi társaságot és állandó telephelyet.

- 7 Ezen összevont adózás továbbá magában foglalja a csoport külföldön székhellyel rendelke? társaságainak Dániában letelepedett állandó telephelyeit. Azonban ebben az esetben a másik tagállamban székhellyel rendelke? társaság dán fióktelepénél keletkezett veszteségnek a csoport közös adóköteles eredményébe való beszámítására különös szabályok vonatkoznak, amelyeket a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének második mondata a következ?képpen pontosít:

„Az állandó telephely veszteségeit csak akkor lehet más társaságok jövedelmével szemben elszámolni, ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam [...] szabályai szerint a veszteségeket

nem lehet a társaság székhelye szerinti külföldi államban [...] figyelembe venni a társaság jövedelmének a megállapítása során, vagy ha a 31A. § szerinti nemzetközi összevont adózást választották [...]”.

8 A társasági adóról szóló törvénynek a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott indokolásából kitűnik, hogy e rendelkezés célja annak elkerülése, hogy a határon átnyúló helyzetekben a veszteséget egynél többször számolják el.

9 A ligningslov (a jövedelemadó megállapításáról szóló dán törvény) 5G. §-a a következőket mondja ki:

„A kildeskatteloven [(a forrásadóról szóló törvény)] 1. §-a, a társasági adóról szóló törvény 1. §-a vagy a fondsbeskatningsloven [(a befektetési alapok adóztatásáról szóló törvény)] 1. §-a alá tartozó adóalanyok nem kérhetik olyan kiadások levonását, amelyek a külföldi adószabályok értelmében levonhatók a dán adó megállapításába be nem vont jövedelemből. Ugyanez érvényes arra a helyzetre, amelyben a külföldi adószabályok értelmében a kiadások levonása átvihető és a csoporthoz tartozó társaságok [lásd a skattekontrolloven (az adózás rendjéről szóló törvény) 3B. §-át] jövedelméből levonható, ha a jövedelmet nem veszik figyelembe a dán adó kiszámítása során.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

10 A NN egy dán csoport legfelső szintű társasága, amelynek tagja többek között a Sverige 1 AB és a Sverige 2 AB, két svéd leányvállalat, amelyek mindegyike egy-egy dániai fióktelep, a C, illetve a B tulajdonosa. E két fióktelep a B fióktelepnek a Sverige 1 AB részére való átruházásán keresztül egyetlen, A elnevezésű fiókteleppé egyesült.

11 Svédországban a csoport úgy döntött, hogy az egyesülést adójogi szempontból a tevékenységek átszervezésének tekinti, amely e tagállamban a kérdést elterjesztő bíróság szerint adómentes ügylet. Ennek következményeként a B fióktelep által létrehozott goodwill A fióktelepre történő átruházását nem lehetett értékcsökkenésként levonni Svédországban.

12 Dániában viszont az egyesülést piaci értéken történő eszközátruházásként adóztatták, ami lehetővé tette az A fióktelep számára, hogy a B fióktelep által létrehozott goodwill beszerzési költségeit levonja, és hogy következésképpen a 2008. gazdasági év tekintetében negatív eredményt mutasson fel.

13 A dán hatóság azonban e gazdasági év tekintetében megtagadta, hogy az A fióktelep veszteségét beszámítsák a csoport összevont jövedelmébe, amint azt az NN kérte. E hatóság azzal érvelt, hogy ez a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének második mondatával ellentétes, mivel e veszteség beszámítható volt a fióktelep svéd tulajdonos társaságának a Svédországban adóköteles eredményébe.

14 A Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) által helybehagyott ezen elutasító határozatot az NN keresettel megtámadta az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) elé.

15 E körülmények között e bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Milyen tényezőket kell figyelembe venni annak értékelése során, hogy a veszteségek beszámítása tekintetében a külföldi illetésgű társaságok fióktelepeire alkalmazandó, a 2012. szeptember 6-ii Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 20. pont) értelmében vett

»hasznos feltétel« vonatkozik? e a szóban forgóhoz hasonló helyzetben lévő belföldi illetve társaságokra?

2) Ha feltételezzük, hogy a dán adószabályok nem valósítanak meg a 2012. szeptember 6-ii Philips Electronics UK ítéletben (C-18/11, EU:C:2012:532) szereplőhöz hasonló eltérő bánásmódot, akkor – olyan helyzetben, amelyben a külföldi illetve társaság állandó telephelyének veszteségei egyben a fogadó ország adóztatási joghatósága alá is tartoznak – a bemutatotthoz hasonló beszámítási tilalom önmagában az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedés szabadságához való jog olyan korlátozásának minősül-e, amelyet nyomós közérdekkel kell igazolni?

3) Ha igen, akkor az ilyen korlátozást igazolhatja-e a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására irányuló érdek, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló cél, vagy ezek kombinációja?

4) Ha igen, akkor arányos-e az ilyen korlátozás?”

Az elzártes döntéshozatalra elárterjesztett kérdésekről

16 Kérdéseivel a kérdést elárterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a csoportos adózásra vonatkozó olyan nemzeti jogszabály, amely alapján valamely csoport belföldi illetve társaságai számára csak abban az esetben engedélyezett, hogy összevont eredményükből levonják a csoport külföldi illetve leányvállalata belföldi állandó telephelyének veszteségét, ha az e leányvállalat székhelye szerinti tagállamban alkalmazandó szabályok nem teszik lehetővé e veszteségnek az ez utóbbi leányvállalat adóköteles eredményéből történő levonását.

Elzártes észrevételek

17 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió állampolgárai számára, az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket más tagállamokban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni.

18 Ahhoz, hogy valamely tagállam jogszabálya a társaságok letelepedése szabadsága korlátozásának minősüljön, az szükséges, hogy az az e szabadságot gyakorló társaságok hátrányára eltérő bánásmódot eredményezzen, hogy az eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozzon, és hogy azt ne igazolja közérdeken alapuló nyomós indok, vagy ne legyen e célkitűzéssel arányos (lásd ebben az értelemben: 2010. február 25-ii X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont).

Az eltérő bánásmódról

19 A társasági adóról szóló dán törvény 31. §-ának (1) bekezdése alapján az ugyanahhoz a csoporthoz tartozó belföldi illetve társaságok összevontan kötelesek adózni. A kérdést elárterjesztő bíróság magyarázatai szerint a csoport e nemzeti összevont adózása főszabály szerint alkalmazandó azon külföldi illetve társaságok dán állandó telephelyeire is, amelyek a csoport tagjai.

20 Mindazonáltal a társasági adóról szóló dán törvény 31. §-a (1) bekezdésének második mondata szerint azon külföldi illetve társaság Dániában található állandó telephelyénél

keletkezett veszteség, amely a csoport tagja, csak abban az esetben számítható be a csoport Dániában adóköteles jövedelmébe, ha e veszteség a külföldi illetőségű társaság letelepedése szerinti állam jogszabálya alapján nem vehető figyelembe e társaság adóköteles jövedelmének a számítása során. Ugyanezen rendelkezés elírja, hogy e feltétel nem érvényesíthető abban az esetben – amely az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdéseknek nem tárgya –, ha a csoport a nemzetközi összevont adózást választotta.

21 Az alapügy felei eltérően értékelik azt a kérdést, hogy a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondatában elírt szabály a letelepedés szabadságának gyakorlására nézve hátrányos eltérő bánásmódot valósít-e meg.

22 A dán kormány szerint az ilyen kérdésre nemleges választ kell adni, amint az a 2012. szeptember 6-ii Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532) ellentétes olvasatából következik.

23 E tekintetben az ezen ítélet alapját képező ügyben a kérdést elterjesztő bíróság azon brit jogi rendelkezések letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségére kérdezett rá, amely annak lehetőségét, hogy valamely külföldi illetőségű társaság belföldi állandó telephelyének veszteségét cégcsoportkedvezmény útján és valamely belföldi illetőségű társaság részére átadják, olyan feltétellel tette függővé, amely hasonló a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondatában elírt feltételhez.

24 Az említett ítéletben a Bíróság kimondta, hogy az ilyen feltétel ellentétes a letelepedés szabadságával, mivel a belföldi illetőségű társaság által elszenvedett veszteségnek az ugyanazon csoport más belföldi illetőségű társasága részére való átadására nem vonatkozik hasonló feltétel.

25 Márpedig a dán kormány hangsúlyozza, hogy a dán jogszabály ezzel ellentétben elír egy hasonló feltételt a belföldi illetőségű társaságok esetében. Ugyanis a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 5G. §a elírja, hogy a társaságok nem vonhatják le azon kiadásokat, amelyek valamely más állam adószabályozása értelmében már levonhatók az ezen államban adóköteles jövedelemből. E § így kizárja a csoport külföldi illetőségű társasága belföldi illetőségű leányvállalata veszteségének a csoport Dániában adóköteles eredményébe való beszámítását, ha a külföldi illetőségű társaság letelepedése szerinti tagállam joga alapján lehetőség van e veszteség beszámítására.

26 Következésképpen a dán kormány úgy véli, hogy a nemzeti jog nem valósít meg az állandó telephely és a leányvállalat között ugyanolyan jellegű eltérő bánásmódot, mint amelyet a Bíróság a 2012. szeptember 6-ii Philips Electronics UK ítéletben (C-18/11, EU:C:2012:532) a letelepedés szabadságával ellentétesnek ítélt.

27 Az alapügy felperese azonban megjegyzi, hogy a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondata más jellegű eltérő bánásmódot valósít meg.

28 Az NN ugyanis elmagyarázza, hogy a csoport valamely belföldi illetőségű társasága Dániában található állandó telephelyének vesztesége korlátozás nélkül levonható a csoport Dániában adóköteles eredményéből. Az alapügyben az NN hangsúlyozza, hogy ha a dán állandó telephely a dán leányvállalatai valamelyikének a tulajdonában lenne, azok vesztesége minden esetben számítható lenne a csoport eredményébe.

29 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adójogszabály valóban eltérő bánásmódot valósít meg. Ugyanis a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondata alapján kevésbé kedvező azon dán csoport adójogi bánásmódja, amely egy külföldi illetőségű leányvállalat közvetítésén keresztül rendelkezik Dániában állandó

telephellyel, mint azon csoport adójogi bánásmódja, amelynek valamennyi társasága Dániában rendelkezik székhellyel.

30 Ezen eltér? bánásmód alkalmas arra, hogy kevésbé vonzóvá tegye a letelepedés szabadságának – más tagállamokban leányvállalat alapításán keresztül történ? – gyakorlását. Ez azonban csak akkor összeegyeztethetetlen a Szerz?dés rendelkezéseivel, ha objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

31 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a határon átnyúló helyzetek bels? helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (2010. február 25?i X Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. pont; 2014. június 12?i SCA Group Holding és társai ítélet, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, 28. pont; 2017. június 22?i Bechtel ítélet, C?20/16, EU:C:2017:488, 53. pont; 2018. június 12?i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C?650/16, EU:C:2018:424, 32. pont).

32 A jelen ügyben mind a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondatából, mind a dán kormánynak az e rendelkezésre vonatkozó magyarázataiból kit?nik, hogy ennek célja a veszteség kett?s levonásának az elkerülése.

33 A Bíróság a valamely tagállam által a belföldi illet?ség? társaságok nyeresége kett?s adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozandó intézkedésekre tekintettel kimondta, hogy a másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkező társaságok f?szabály szerint nincsenek a belföldi állandó telephellyel rendelkező társaságok helyzetével összehasonlítható helyzetben (2018. június 12?i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C?650/16, EU:C:2018:424, 37. pont).

34 A veszteség kett?s levonásának az elkerülését célzó intézkedésekre tekintettel analógia útján meg kell tehát állapítani, hogy az olyan csoport, amelynek a külföldi illet?ség? leányvállalata belföldi állandó telephellyel rendelkezik, szintén nincs az olyan csoport helyzetével hasonló helyzetben, amelynek a leányvállalata és ez utóbbi állandó telephelye is belföldi illet?ség?.

35 Mindazonáltal fontos megemlíteni azt az esetet, amikor semmiféle lehet?ség nincs már a külföldi illet?ség? leányvállalat azon veszteségének a levonására, amely a leányvállalat letelepedése szerinti tagállamban illet?séggel rendelkező állandó telephelynél keletkezett. Ugyanis ebben az esetben az a csoport, amelynek a leányvállalata egy másik tagállamban található, a veszteségei kett?s levonása elkerülésének célkit?zése szempontjából nincs a tisztán nemzeti csoport helyzetét?l eltér? helyzetben. A két csoport tehervisel? képességét tehát ugyanolyan módon érinti a belföldi illet?ség? állandó telephelyük vesztesége (2018. június 12?i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C?650/16, EU:C:2018:424, 38. pont).

36 Kétségtelen, hogy a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondata megszünteti az eltér? bánásmódot, „ha a társaság székhelye szerinti külföldi állam [...] szabályai szerint a veszteségeket nem lehet [...] figyelembe venni”, engedélyezve ebben az esetben a külföldi illet?ség? leányvállalat belföldi állandó telephelye veszteségének a csoport jövedelmébe való beszámítását.

37 Nem zárható azonban ki, hogy az ilyen – akár a külföldi állam szabályozása által engedélyezett – levonás gyakorlatban nem lehetséges, különösen abban az esetben, amikor a külföldi illet?ség? leányvállalat véglegesen megszüntette valamennyi tevékenységét.

38 Így a jelen ítélet 29. pontjában említett eltér? bánásmód legalábbis ebben az esetben

vonatkozhat objektíve összehasonlítható helyzetekre.

Az igazolásáról és az arányosságról

39 A kérdést elterjesztő bíróság arra kérdez rá, hogy ezen eltérő bánásmódot igazolhatja-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának vagy a veszteség kettős levonása elkerülésének a célkitűzése.

40 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az első indok nem minősül releváns igazoló oknak. Ugyanis, ha az állandó telephelynek tulajdonított veszteség levonható egyszerre a csoport azon tagállamban adóköteles eredményéből, amelyben e telephely található és az említett csoport külföldi illetőségű leányvállalatának egy másik tagállamban adóköteles eredményéből, a kettős levonás e lehetőség az érintett két tagállam egyikét sem részesítené egyben a másik tagállammal szemben. Így ez nem érintené az adóztatási joghatóság e két tagállam közötti kiegyensúlyozott megosztását. Az olyan szabály hiánya, mint amelyet a társasági adóról szóló törvény 31. §a (2) bekezdésének második mondata előír, csak adóbevételkiesést eredményezne a két tagállam egyike esetében.

41 A dán kormány a veszteség kettős levonásának az elkerülésére alapított második igazolást emeli ki.

42 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a tagállamoknak meg kell tudniuk akadályozni a veszteség kettős elszámolását (2005. december 13-ii Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 47. pont; 2008. május 15-ii Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. pont).

43 Kétségtelen, hogy olyan helyzetben, amikor valamely állandó telephely jövedelmét két tagállamban adóztatják, igazoltnak tűnik, hogy e telephely kiadásai a nemzeti szabályok alapján e jövedelemből levonhatók legyenek az egyik és a másik adórendszerben.

44 Azonban egy ilyen helyzet fennállására nem lehet egyszerűen azon körülményből következtetni, hogy két tagállam egymással vetélkedve gyakorolja az adóztatási joghatóságát ugyanazon állandó telephely eredménye felett, amint ez a helyzet az alapügyben a Dán Királyság és a Svéd Királyság esetében.

45 Ugyanis nem lehet figyelmen kívül hagyni a tagállamok között pontosan a kettős adóztatás elkerülése céljából létrejött adóegyezményeket. E tekintetben, amint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiből és az NN képviselője által a tárgyaláson feltett kérdésekre adott válaszokból kitűnik, a Dán Királyság és a Svéd Királyság közötti kapcsolatokat az Északi Egyezmény szabályozza.

46 Márpedig ez utóbbi egyezmény 25. cikke alapján, ha egy Svédországban illetőséggel rendelkező személy olyan jövedelmet szerez, amely egy másik szerződő államban adóköteles, a Svéd Királyság engedélyezi a másik államban fizetett jövedelemadónak megfelelő összeg jövedelemadóból történő levonását.

47 E mechanizmust figyelembe véve a Dán Királyság és a Svéd Királyság adóztatási joghatóságának a párhuzamos gyakorlása nem kötelezi a Dániában állandó telephellyel rendelkező svéd társaságot arra, hogy jövedelme után kétszer adózzon. Ilyen körülmények között a dán csoport, amelyhez a svéd társaság tartozik, által az ilyen telephely veszteségének két alkalommal, vagyis az egyik és a másik nemzeti adórendszerben történő levonásának a lehetőségére irányuló kérése nem tűnik igazoltnak.

48 A társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdése második mondatának célja pontosan annak megakadályozása, hogy az érintett csoport ugyanazon veszteséget kétszer használja ki. Ilyen rendelkezés hiányában, amint a f?tanácsnok az indítványának 75. pontjában megjegyezte, a határokon átnyúló helyzet igazolatlan el?nyt élvezne a hasonló nemzeti helyzettel szemben, amelyben nem lehetséges a kett?s levonás. A nemzeti jogszabály által teremtett eltér? bánásmód így igazoltnak t?nik.

49 Továbbá szükséges még, hogy ezen eltér? bánásmód arányos legyen a céljával, amint az a jelen ítélet 18. pontjában szerepel.

50 Márpedig az olyan szabály, mint amelyet a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének második mondata el?ír, túllépi azt a mértéket, amely a veszteség kett?s levonásának az elkerüléséhez szükséges, abban az esetben, ha azzal jár, hogy valamely csoportot megfoszt a belföldi illet?ség? fióktelep vesztesége levonásának bármely lehet?ségét?l olyan határon átnyúló helyzetben, mint amely?l az alapügyben szó van.

51 A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint ez az eset állhat fenn az alapügyben.

52 Ugyanis, mivel az NN svéd leányvállalatának Dániában található állandó telephelyénél keletkezett veszteség f?szabály szerint levonható e leányvállalatnak a Svédországban adóköteles eredményéb?l, az a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének második mondatában szerepl? szabály szerint nem vonható le a csoport Dániában adóköteles eredményéb?l.

53 Azonban az alapügyben a veszteség a csoport két dániai fióktelepének az egyesüléséb?l és a csoport azon választásából adódik – amint a svéd törvény engedélyezi –, hogy ezen egyesülést Svédországban adózási szempontból tevékenységek átszervezéseként kezeljék, amely ezért Svédországban adómentes. Ennek az a következménye, hogy a veszteségnek a svéd leányvállalat eredményébe való beszámítása a gyakorlatban nem lehetséges.

54 Hasonló esetben az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések, amelyeknek a következménye a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az, hogy a dán csoportot megfosztja a külföldi illet?ség? leányvállalata belföldi állandó telephelye vesztesége levonásának bármely tényleges lehet?ségét?l, figyelmen kívül hagyják az arányosság elvét.

55 Ezen elvnek ellenben eleget tenne, ha a dán csoport eredményébe a külföldi illet?ség? leányvállalata belföldi állandó telephelye veszteségének a beszámítása a társasági adóról szóló törvény 31. §-a (2) bekezdésének második mondatában szerepl? szabálytól való eltérésként engedélyezett lenne, ha a csoport bizonyítaná, hogy a veszteségnek a leányvállalata eredményébe való beszámítása a másik tagállamban ténylegesen lehetetlen.

56 A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak értékelése, hogy az NN svéd leányvállalatának dán fióktelepét illet?en ez az eset áll?e fenn az alapügyben.

57 Ezért a kérdést el?terjeszt? bíróságnak azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal f?szabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint az alapügyben szóban forgó, amely alapján valamely csoport belföldi illet?ség? társaságai számára csak abban az esetben engedélyezett, hogy összevont eredményükb?l levonják e csoport külföldi illet?ség? leányvállalata belföldi állandó telephelyének veszteségét, ha az e leányvállalat székhelye szerinti tagállamban alkalmazandó szabályok nem teszik lehetővé e veszteségnek az ez utóbbi leányvállalat adóköteles eredményéb?l történ? levonását, amennyiben e jogszabályt együtt alkalmazzák egy, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményrel,

amely ez utóbbi tagállamban engedélyezi a leányvállalat által fizetendő jövedelemadókból olyan összeg levonását, amely megfelel az abban a tagállamban az állandó telephely tevékenysége címén fizetett jövedelemadónak, amelynek a területén ez utóbbi telephely található. Azonban az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen jogszabály, ha annak alkalmazása azzal jár, hogy az említett csoportot megfosztja az említett veszteség összevont eredményéből való levonásának bármely tényleges lehetőségétől, holott ugyanezen veszteséget nem lehet az említett leányvállalat letelepedése szerinti tagállamban ez utóbbi leányvállalat eredményébe beszámítani, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

A költségekről

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

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

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal főszabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint az alapügyben szóban forgó, amely alapján valamely csoport belföldi illetőségű társaságai számára csak abban az esetben engedélyezett, hogy összevont eredményükből levonják a csoport külföldi illetőségű leányvállalata belföldi állandó telephelyének veszteségét, ha az a leányvállalat székhelye szerinti tagállamban alkalmazandó szabályok nem teszik lehetővé a veszteségnek az ez utóbbi leányvállalat adóköteles eredményéből történő levonását, amennyiben a jogszabályt együtt alkalmazzák egy, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményrel, amely ez utóbbi tagállamban engedélyezi a leányvállalat által fizetendő jövedelemadókból olyan összeg levonását, amely megfelel az abban a tagállamban az állandó telephely tevékenysége címén fizetett jövedelemadónak, amelynek a területén ez utóbbi telephely található. Azonban az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen jogszabály, ha annak alkalmazása azzal jár, hogy az említett csoportot megfosztja az említett veszteség összevont eredményéből való levonásának bármely tényleges lehetőségétől, holott ugyanezen veszteséget nem lehet az említett leányvállalat letelepedése szerinti tagállamban ez utóbbi leányvállalat eredményébe beszámítani, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.