A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2013. február 21.*

„Letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — Adójogszabályok — Az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat más tagállami illetőségű leányvállalattal való egyesülése — A leányvállalat tevékenységéből eredő veszteségek anyavállalat általi levonhatósága — A külföldi illetőségű leányvállalatok tekintetében való kizárás”

A C-123/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2011. március 9-én érkezett, 2011. március 7-i határozatával terjesztett elő

az **A Oy**

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a negyedik tanács elnökeként eljáró bíró, J.-C. Bonichot (előadó), C. Toader, A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. június 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az A Oy képviseletében A. Blomqvist asianajaja,

– a finn kormány képviseletében M. Pere, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Santoro avvocato dello Stato,

– a svéd kormány képviseletében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: finn.

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti minőségben, segítői: K. Bacon és R. Hill barristers,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. július 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a finn jog szerinti társaság, az A Oy (a továbbiakban: A) által a keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság) határozatával szemben indított eljárás keretében terjesztették elő, amely határozat szerint A a svéd leányvállalatával való egyesülését követő adózása keretében nem vonhatja le ez utóbbi veszteségeit.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

3 Az északi országok között létrejött, a jövedelem és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, Helsinkiben 1996. szeptember 23-án aláírt egyezmény (SopS 26/1997) 7. cikkének (1) bekezdése kimondja:

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

A finn jog

4 A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (HL L 310., 34. o.) átültetésére irányuló, a gazdasági tevékenységből származó jövedelem adóztatásáról szóló 360/1968. törvény (Laki elinkeinotulon verottamisesta [360/1968]) szabályozza a társaságok egyesülésének/beolvadásának jogi kereteit.

5 E törvény 52. cikke a következőképpen határozza meg az egyesülés fogalmát:

„Az egyesülés az a művelet, amelynek során:

[...]

2) a beolvadó társaság jogutódlással való megszűnésével egyidejűleg vagyonának, eszközeinek és forrásainak egészét átruházza arra az átvevő társaságra, amely kizárólagosan rendelkezik a beolvadó társaság tőkéjét megtestesítő részvényekkel, vagy arra a részvénytársaságra, amely az ilyen társaság kizárólagos tulajdonában áll.”

6 A jövedelemadóról szóló, 1992. december 30-i 1535/1992 törvény (tuloverolaki [1535/1992]; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) szabályozza a társaságok veszteségeire vonatkozó adózási rendszert.

7 E törvény 117. cikke előírja, hogy a gazdasági tevékenységből származó kimutatott veszteség levonható a következő évek gazdasági tevékenységének jövedelméből.

8 Az említett törvény 119. cikkének (1) és (2) bekezdése így szól:

„A gazdasági vagy mezőgazdasági tevékenységből származóan az adóévben felmerült veszteség a következő tíz adóévben levonható a gazdasági […] tevékenységből származó eredményből annyiban, amennyiben jövedelem keletkezik.

»Gazdasági tevékenységből származó veszteség« alatt a [gazdasági tevékenységből származó jövedelem adóztatásáról szóló 360/1968. törvény] szerint megállapított veszteség […] értendő.”

9 Ugyanezen törvény 123. §-ának (2) bekezdése a következőképpen szabályozza azokat a feltételeket, amelyek mellett az átvevő társaság az adózás keretében átvállalhatja a beolvadó társaság veszteségét:

„Társaságok egyesülése […] esetén az átvevő társaság a 119. és 120. §-nak megfelelően jogosult adóköteles jövedelméből levonni a beolvadó [társaság] veszteségét annyiban, amennyiben az átvevő társaság vagy annak részvényesei vagy tagjai, vagy a társaság vagy annak részvényesei vagy tagjai együtt a veszteség keletkezési évének kezdetétől a beolvadó vagy szétváló társaság részvényeinek vagy értékpapírjainak több mint a felét birtokolták.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Az A bútorkereskedelmre szakosodott finn vállalkozás. Az A-nak egy leányvállalata van Svédországban (a továbbiakban: B), amelyben kizárólagos tőkerészesedéssel rendelkezik, és amely Svédországban a három általa bérelt üzlethelyiségben hasonló tevékenységet folytat. Az A-nak nincs más leányvállalata vagy fióktelepe Svédországban.

11 Kereskedelmi veszteségeit követően a B bezárta három üzletét, az egyiket 2007 decemberében, a két másikat pedig 2008 márciusában. A B nem kíván Svédországban kereskedelmi tevékenységet folytatni, azonban hosszú lejáratú bérleti szerződések alapján két üzlethelyiség tekintetében továbbra is kötelemben maradt. A 2001-től 2007-ig terjedő időszakban a vesztesége 44,8 millió SEK összegre emelkedett.

12 Miután a B megszüntette a tevékenységét, az A elhatározta e leányvállalattal való egyesülését. Ezt a műveletet gazdasági szempontok indokolnák, továbbá lehetővé tenné, hogy a B által kötött bérleti szerződések tekintetében az A legyen a jogutód. Ezenkívül olyan átlátható és könnyen megvalósítható eljárásról lenne szó, amely a csoportszerkezet egyszerűsítését is lehetővé tenné.

13 E művelet eredményeképpen a B megmaradt eszközei, tartozásai és kötelezettségei az A-ra szállnának át, és az anyavállalatnak már nem lenne sem leányvállalata, sem állandó telephelye Svédországban.

14 Az A előzetes állásfoglalást kért a keskusverolautakuntától arról, hogy – amennyiben az egyesülés létrejön – levonhatja-e a B veszteségeit a jövedelemadóról szóló törvény 123. cikkének (2) bekezdése alapján.

15 A 2009. március 25-i előzetes állásfoglalásában a keskusverolautakunta elutasító választ adott arra hivatkozva, hogy a B veszteségeit a svéd adójogszabályok alapján állapították meg. Ezért úgy véli, hogy e veszteségek nem tartozhatnak a jövedelemadóról szóló törvény 119. cikkének hatálya alá.

16 Az A ezt az állásfoglalást megtámadta a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt, és különösen a letelepedési szabadságra hivatkozott.

17 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy abban az esetben, ha finn társaság olvad be valamely belföldi illetőségű társaságba, ez utóbbi a jövedelemadóról szóló törvény 119. és 123. cikkében foglalt feltételek szerint az adózása során levonhatja az előbbi veszteségeit, amennyiben az egyesülésre nem kizárólag adóelőny szerzése céljából került sor.

18 E bíróság hangsúlyozza, hogy ezzel szemben a finn törvény nem szabályozza azokat a feltételeket, amelyek mellett e levonást el lehetne végezni, ha a beolvadó társaság székhelye egy másik tagállamban található.

19 Ezért az említett bíróságban az a kérdést merült fel, hogy korlátozzák-e a finn jogszabályok a letelepedési szabadságot, és ha a válasz igenlő, ez tekinthető-e olyan korlátnak, amelyet a finn hatóságok által hivatkozott közérdekű indokok igazolnak, amelyek annak szükségességén alapulnak, hogy a tagállamoknak fenn kell tartaniuk az adóztatási joghatóságuk kiegyensúlyozott megosztását, valamint védekezniük kell a kétszeres veszteségelszámolás és az adóelkerülés kockázatával szemben.

20 E körülmények között határozott úgy a Korkein hallinto-oikeus, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Lehetőséget kínál-e az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk arra, hogy az átvevő társaság az adóztatása keretében levonja a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező és vele egyesülő társaságnak az utóbbi tagállamban folytatott tevékenységéből származó, az egyesülést megelőző években felmerült veszteségeit, ha az átvevő társaságnak a beolvadó társaság illetősége szerinti államban nem maradt állandó telephelye, és ha a beolvadó társaság veszteségeit a nemzeti jogszabályok alapján csak akkor vonhatja le, ha a beolvadó társaság belföldi társaságnak minősül, vagy ha a veszteségek az utóbbi államban található állandó telephelyen keletkeztek?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: releváns-e az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk annak szempontjából, hogy a levonható veszteség mértéke az átvevő társaság illetősége szerinti állam adójoga alapján számítandó-e ki, vagy hogy levonható veszteségnek a beolvadó társaság illetősége szerinti államban az ezen állam joga szerint megállapított veszteség tekintendő-e?”

Az első kérdésről

21 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 54. cikkel az, ha valamely tagállam jogszabálya kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatával történt egyesülését követően levonhassa az adóköteles jövedelméből azokat a veszteségeket, amelyek e leányvállalatnál az egyesülést megelőző adóévekben keletkeztek, noha e nemzeti jogszabály biztosítja ezt a lehetőséget a belföldi illetőségű leányvállalattal történő egyesülés esetén.

22 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a 2009/133 irányelv nem tér ki az ilyen esetben beolvadó társaság esetleges veszteségeinek átvételével kapcsolatos kérdésre.

23 Továbbá a német, a finn és az olasz kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya arra hivatkozik, hogy a letelepedési szabadság nem alkalmazható az alapügy tárgyát képező esetre, mivel a beolvadó társaság az egyesülést megelőzően megszüntette a gazdasági tevékenységét, és e szerkezetátalakítás oka valójában adóelőny elérése, amelynek az a lényege, hogy a beolvadó leányvállalat veszteségeit levonják az átvevő anyavállalat adóköteles jövedelméből.

24 E tekintetben mindenekelőtt arra kell emlékeztetni, hogy a határokon átnyúló egyesülések, más társasági átalakulások mintájára, a különböző tagállamokban székhellyel rendelkező társaságok közötti együttműködés és átcsoportosítás szükségleteinek felelnek meg. Ennélfogva az egyesülések a letelepedési szabadság gyakorlásának különleges, a belső piac megfelelő működése szempontjából fontos módjainak tekintendők, és ezáltal azon gazdasági tevékenységek közé tartoznak, amelyek tekintetében a tagállamok kötelesek figyelembe venni az EUMSZ 49. cikkben szabályozott letelepedés szabadságát (a C-411/03. sz. SEVIC Systems ügyben 2005. december 13-án hozott ítéletének [EBHT 2005., I-10805. o.] 19. pontja).

25 Ezt követően meg kell állapítani, hogy az alapügybeli körülmények között az, hogy az A Svédországban létrehozta a B leányvállalatot, annak az eredménye, hogy az előbbi gyakorolta a letelepedési szabadsághoz való jogát, ami az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk alkalmazását vonja maga után.

26 Végül az, hogy esetleg az egyesülést kizárólag adójogi megfontolások indokolják, és hogy ezzel visszaélve az érintett társaságok valójában megkísérlik kivonni magukat a nemzeti jogszabályaik hatálya alól, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy kizárjuk e rendelkezések alkalmazását.

27 E cikkek alkalmazásának kérdése ugyanis különbözik attól a kérdéstől, hogy a tagállam hozhat-e intézkedéseket annak megakadályozására, hogy egyes állampolgárai a Szerződés által nyújtott lehetőségekkel visszaélve kíséreljék meg kivonni magukat a nemzeti jogszabályaik hatálya alól (lásd ebben az értelemben a C-212/97. sz. Centros-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1459. o.] 18. pontját).

28 Mindezeket figyelembe véve meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságát alkalmazni kell az olyan helyzetben, mint amely az alapügyben is szerepel.

–A letelepedési szabadság korlátozásáról

29 Miután pedig a letelepedési szabadság alkalmazandó az alapügyben, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az uniós állampolgárokkal szemben, 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 az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 35. pontját, valamint a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1215. o.] 17. pontját).

31 E tekintetben a finn jog által a belföldi illetőségű anyavállalat számára biztosított azon lehetőség, hogy – amennyiben vele egyesül – elszámolhatja a belföldi illetőségű leányvállalat veszteségeit, az anyavállalat számára adóelőnyt jelent.

32 Az, hogy ezt az előnyt kizárják a belföldi illetőségű anyavállalat és a más tagállami illetőségű leányvállalata közötti viszonylatban, olyan jellegű intézkedés, amely kevésbé vonzóvá teszi az anyavállalat számára a letelepedés szabadságának ez utóbbi államban való gyakorlását, és visszatartja attól, hogy ott leányvállalatokat alapítson.

33 Ahhoz, hogy az ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen az EUMSZ letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy hogy azt nyomós közérdek indokolja (lásd a szabad tőkemozgáshoz hasonlóan a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 167. pontját). A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a határokon átnyúló helyzet belső helyzettel való összehasonlíthatóságának vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd analógia útján a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 36–38. pontját).

34 Az adójogban az adóalanyok székhelye olyan ismérv, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmódot, de ez nem mindig van így. Az értelmétől fosztaná meg ugyanis az EK 49. cikket annak elismerése, hogy az illetőség szerinti tagállam minden esetben szabadon alkalmazhat eltérő bánásmódot azon az alapon, hogy az adott társaság székhelye valamely másik tagállamban található (lásd különösen a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját).

35 Ehhez kapcsolódóan az alapügyben szereplő adójogszabály célját tekintve, amely arra irányul, hogy a leányvállalati veszteségek adójogi elszámolhatóságában megnyilvánuló adóelőnyben részesítse az anyavállalatot, objektíve összehasonlítható helyzetben van egyrészt azon belföldi illetőségű anyavállalat, amely egyesülni kíván a belföldi illetőségű leányvállalatával, és ennek körében élni kíván azzal a lehetőséggel, hogy adóztatása keretében elszámolja e leányvállalat veszteségeit, másrészt pedig azon belföldi illetőségű anyavállalat, amely ugyanezt a műveletet kívánja végrehajtani a külföldi illetőségű leányvállalata tekintetében.

36 Ugyanakkor a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya arra hivatkozik, hogy a veszteségek adójogi elszámolhatóságának elutasítása nem jelenti a letelepedési szabadság korlátozását, mivel – amint a kérdést előterjesztő bíróság jelen ítélet 17. pontjában szereplő megállapításaiból is következik – ugyanilyen körülmények között akkor sem engednék, hogy a beolvadó társaság veszteségeit levonják az adóköteles jövedelemből, ha a belföldi illetőségű leányvállalattal való egyesülésre kizárólag az adóelőny megszerzése végett került volna sor.

37 Azonban egyedül a nemzeti bíróság feladata annak megítélése, hogy erről van-e szó az alapügyben. Amennyiben ugyanis ez a helyzet, akkor az A nem hivatkozhat a belföldi és külföldi illetőségű társaságok közötti eltérő bánásmódra.

38 Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e vonatkozásban nincsenek további adatok, a Bíróságnak mindenképpen állást kell foglalnia arról a kérdésről is, hogy igazolja-e nyomós közérdek a külföldi illetőségű társaságokkal szembeni eltérő bánásmódot, ha a veszteséglevonás elutasításának más az oka.

39 E célból meg kell vizsgálni, hogy ez az eltérő bánásmód alkalmas-e a hivatkozott cél elérésének a biztosítására, és nem haladja-e meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját).

–A korlátozás igazolásáról

40 A Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányok úgy vélik, hogy az alapügy tárgyát képező eltérő bánásmódot annak szükségessége igazolja, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, valamint el kell hárítani a kétszeres veszteségelszámolás és az adóelkerülés kockázatát.

41 Mindenekelőtt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának szükségessége kapcsán, ez csak abban az esetben igazolhatja az eltérő bánásmódot, ha a vizsgált rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd ebben az értelemben a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 42. pontját és a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 54. pontját).

42 Így 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 (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontja).

43 Ugyanis jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket (lásd a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 55. pontját), mivel emiatt az átadott veszteségek erejéig mindkét államban módosul az adóalap.

44 Ezt követően pedig, ami a kétszeres veszteségelszámolás kockázatát illeti, meg kell állapítani, hogy ennek kockázata ténylegesen fennáll, ha az olyan egyesülés keretében, mint az alapügybeli, a más tagállami illetőségű anyavállalatnak lehetősége van arra, hogy a beolvadó leányvállalat veszteségeit levonja az adóköteles jövedelméből. E kockázat azonban kiküszöbölhető olyan szabály segítségével, amely kizárja ezt a lehetőséget (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47. és 48. pontját).

45 Végül az adóelkerülés kockázatát illetően, az a lehetőség, hogy az egyesülés keretében a külföldi illetőségű leányvállalat átadhatja a veszteségét a belföldi illetőségű társaság részére, magában hordozza azt a veszélyt, hogy a cégcsoporton belül ezt a szerkezetátalakítást annak érdekében bonyolítják le, hogy a veszteségeket a legmagasabb adókulcsot alkalmazó tagállamokban számolhassák el, következésképpen, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49. pontját).

46 Tekintettel a fenti igazoló okokra, azokat együttesen mérlegelve el kell ismerni, hogy az a tagállami jogszabály, amely az olyan egyesülés keretében, mint az alapügybeli, kizárja annak lehetőségét, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat adóköteles jövedelméből levonja a más tagállamban székhellyel rendelkező, beolvadó leányvállalat veszteségeit, egyrészről a Szerződéssel összeegyeztethető jogos, nyomós közérdekű célokat szolgál, másrészt pedig alkalmas arra, hogy biztosítsa e célok megvalósítását (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontját).

47 Meg kell azonban még vizsgálni, hogy az ilyen jogszabály nem haladja-e meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 53. pontját).

48 A letelepedési szabadság korlátozásának arányossága kapcsán egyrészt meg kell említeni, hogy az, ha lehetőséget biztosítanak az anyavállalat számára, hogy a határokon átnyúló egyesülés keretében elszámolja a külföldi illetőségű leányvállalata veszteségeit, nem feltétlenül jelenti azt, hogy megengedik számára, hogy egyik évről a másikra szabadon megválaszthassa a leányvállalatai veszteségeire vonatkozó adórendszert (lásd *a contrario* a fent hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 31. pontját).

49 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az olyan korlátozó intézkedés, mint az alapügybeli, meghaladja a követett célok lényegének eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek

elszámolására nyitva álló lehetőségeket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 55. pontját). Az anyavállalatra hárul annak bizonyítása, hogy ez a helyzet áll fenn (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 56. pontját).

50 Ami az alapügyet illeti, a Bíróság elé terjesztett egyes ügyiratokból kitűnik, hogy a svéd jog lehetőséget nyújt arra, hogy az adóalap-számítás során az adóalany veszteségeit későbbi adóelszámolási időszakokban érvényesítsék.

51 Ugyanakkor az A arra hivatkozott, hogy amint az egyesülés végbemegy, a B megszűnik, így neki már nem lesz sem leányvállalata, sem állandó telephelye Svédországban. Úgy tűnik tehát, hogy sem az egyik, sem a másik társaságnak nem lesz lehetősége arra, hogy az egyesülést követően Svédországban elszámolja azokat a veszteségeket, amelyeket a B az egyesülést megelőzően e tagállamban felhalmozott.

52 E sajátos körülmények önmagukban mégsem alkalmasak annak bizonyítására, hogy semmilyen lehetőség nincs a leányvállalat székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására.

53 Az eljárásba beavatkozó több tagállam ezzel szemben úgy véli, hogy Svédországban továbbra is lehetőség van a B veszteségeinek elszámolására. Így a német kormány arra hivatkozik, hogy e veszteségek levonhatók abból a – bár csekély mértékű – jövedelemből, amelyet a B továbbra is elér Svédországban. Hozzáteszi, hogy e társaságot még mindig kötik azok a bérleti szerződések, amelyek átruházhatók. A francia kormány szintén úgy foglal állást, hogy a svéd jog megengedi a társaságok számára, hogy a veszteségeket korábbi adóelszámolási időszakokban vagy a beolvadó társaság eszközei és forrásai után elért tőkenyereség adóztatása során elszámolják. Az olasz kormány arra hivatkozik, hogy Svédország jogosult arra, hogy értékelje az átruházott eszközöket, és megadóztassa a beolvadó társaságot az így elért nyereség után.

54 Ezért a nemzeti bíróságra hárul annak megállapítása, hogy az A valóban bizonyította-e azt, hogy a B kimerítette a Svédországban létező valamennyi veszteségelszámolási lehetőséget.

55 Abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítaná meg, hogy ez bizonyításra került, az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 54. cikkel ellentétes lenne azon lehetőség kizárása, hogy az A az alapügybeli egyesülés keretében a székhelye szerinti államban adóköteles jövedelméből levonhassa azt a veszteséget, amelyet a külföldi illetőségű leányvállalata felhalmozott.

56 A fentiek alapján az előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az alapügybeli körülmények között az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes az a nemzeti jogszabály, amely kizárja, hogy az a belföldi illetőségű anyavállalat, amely a másik tagállamban illetőséggel rendelkező és tevékenységét beszüntető leányvállalatával egyesül, levonhassa az adóköteles jövedelméből azokat a veszteségeket, amelyek e leányvállalatnál az egyesülést megelőző adóelszámolási időszakokban keletkeztek, noha e nemzeti jogszabály biztosítja ezt a lehetőséget a belföldi illetőségű leányvállalattal történő egyesülés esetén. Az ilyen nemzeti jogszabály azonban összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha nem teszi lehetővé az anyavállalat számára annak bizonyítását, hogy a külföldi illetőségű leányvállalata e veszteségek tekintetében minden elszámolási lehetőséget kimerített, és már nincs lehetőség arra, hogy ő vagy valamely harmadik személy a székhelye szerinti államban e veszteségeket a későbbi adóelszámolási időszakokban elszámolja.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

57 A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy abban az esetben, ha az uniós jog alkalmazása arra jogosítaná az anyavállalatot, hogy az olyan egyesülés keretében, mint az alapügybeli, elszámolhassa a külföldi illetőségű leányvállalata veszteségeit, e veszteségeket az anyavállalat vagy a leányvállalat székhelye szerinti tagállam joga alapján kell-e kimutatni.

58 E tekintetben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában a letelepedési szabadság főszabály szerint nem igényli olyan szabály alkalmazását, amely az alapügybelihez hasonló egyesülés esetén meghatározza a beolvadó leányvállalat anyavállalat által átvállalt veszteségeinek számítását.

59 Ellenben az uniós joggal ellentétes, ha e számítási szabályok a letelepedési szabadság akadályát képezhetik. Ebből következik, hogy főszabály szerint e számítás nem eredményezhet egyenlőtlen bánásmódot azon számításhoz képest, amelyet azonos tényállás mellett a belföldi illetőségű leányvállalat veszteségeinek átvállalása esetén végeztek volna el.

60 E kérdést azonban nem elvontan és elméleti síkon kell megközelíteni, hanem az adott esetben elvégzett eseti elemzés útján.

61 E feltételek mellett a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben az olyan egyesülés esetén, mint az alapügybeli, a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeit belföldi illetőségű anyavállalat vállalja át, az e célból alkalmazott veszteségszámítási szabályok nem jelenthetnek egyenlőtlen bánásmódot azon számítási szabályokhoz képest, amelyek a belföldi illetőségű leányvállalattal való egyesülés esetén lettek volna alkalmazandók.

A költségekről

62 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az alapügybeli körülmények között az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 54. cikkel nem ellentétes az a nemzeti jogszabály, amely kizárja, hogy az a belföldi illetőségű anyavállalat, amely a másik tagállamban illetőséggel rendelkező és tevékenységét beszüntető leányvállalatával egyesül, levonhassa az adóköteles jövedelméből azokat a veszteségeket, amelyek e leányvállalatnál az egyesülést megelőző adóelszámolási időszakokban keletkeztek, noha e nemzeti jogszabály biztosítja ezt a lehetőséget a belföldi illetőségű leányvállalattal történő egyesülés esetén. Az ilyen nemzeti jogszabály azonban összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha nem teszi lehetővé az anyavállalat számára annak bizonyítását, hogy a külföldi illetőségű leányvállalata e veszteségek tekintetében minden elszámolási lehetőséget kimerített, és már nincs lehetőség arra, hogy ő vagy valamely harmadik személy a székhelye szerinti államban e veszteségeket a későbbi adóelszámolási időszakokban elszámolja.**

2) **Amennyiben az olyan egyesülés esetén, mint az alapügybeli, a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeit belföldi illetőségű anyavállalat vállalja át, az e célból alkalmazott veszteségszámítási szabályok nem jelenthetnek egyenlőtlen bánásmódot azon számítási szabályokhoz képest, amelyek a belföldi illetőségű leányvállalattal való egyesülés esetén lettek volna alkalmazandók.**

Aláírások