A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. július 4.*

„Adójogszabályok — Társasági adó — Kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás — Fiktív kamat — A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentes jövedelmet termelő, külföldön állandó telephellyel rendelkező társaság tekintetében levonható összeg csökkentése”

A C-350/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2011. július 4-én érkezett, 2011. június 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Argenta Spaarbank NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Ilešič, E. Levits (előadó), J.-J. Kasel és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. július 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Argenta Spaarbank NV képviseletében K. Morbée, K. Van Duyse és F. Smet advocaten,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Argenta Spaarbank NV (a továbbiakban: Argenta) és a Belgische Staat között a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás 2008. adóévben történő kiszámítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A belga jog

3 A kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást a jövedelemadóra alkalmazandó szabályozásba a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást előíró 2005. június 22-i törvény (*Moniteur belge,* 2005. június 30., 30077. o.) vezette be. E levonás az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvénykönyv (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; a továbbiakban: WIB 1992) 205bis–205novies cikkében szerepel.

4 E törvény indokolásából kitűnik, hogy annak célja többek között a belga gazdaság versenyképességének javítására irányuló általános célba illeszkedve az eltérő adójogi bánásmód csökkentése a társaságok kölcsöntőkéből történő finanszírozása – amelynek kamatai teljes mértékben levonhatók az adóból – és a saját tőkével történő finanszírozás (kockázati tőke) között – amelynek kamatai teljes mértékben adókötelesek –, továbbá a társaságok szolvenciamutatójának növelése, a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás bevezetése.

5 A „fiktív kamat levonásaként” is hívott, a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás abban áll, hogy levonják a társasági adó alapjából az érintett társaságok saját tőkéjének bizonyos százalékát.

6 A WIB 1992 205 quater cikkének 1. §-a szerint a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás megegyezik a WIB 1992 205ter cikk szerint meghatározott kockázati tőkének e 205 quater cikk következő §-aiban meghatározott rögzített mértékkel megszorzott összegével.

7 A WIB 1992 205ter. cikk 1. §-ának első bekezdése előírja, hogy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonásnak valamely adóköteles időszak vonatkozásában történő meghatározása érdekében a figyelembe veendő kockázati tőke, e 205ter. cikk 2–7. § rendelkezéseire is figyelemmel, a társaságnak az előző adóköteles időszak végén fennálló saját tőkéje összegének felel meg, amelyet a könyvelésre és a mérlegben szereplő éves beszámolókra vonatkozó jogszabályoknak megfelelően határoztak meg. Az említett 2–7. § felsorolja azon eseteket, amelyekben a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás összege kiszámításának alapját képező saját tőkét ki kell igazítani.

8 Különösen a WIB 1992 205ter cikkének 2. §-a értelmében a WIB 1992 205ter cikkének 1. §-a szerint megállapított kockázati tőkét csökkenteni kell azon állandó telephely aktíváinak nettó könyv szerinti értékével, amely telephely bevétele a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentes.

9 A WIB 1992 205quinquies cikke előírja, hogy ha valamely olyan adóévben, amelyben érvényesíthető lenne a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás, nincsen nyereség, az ezen adóévre nem nyújtott mentességet fokozatosan át kell vinni a következő hét év nyereségeire.

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló, a Belga Királyság és a Holland Királyság által kötött egyezmény

10 A Belga Királyság és a Holland Királyság közötti, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 2001. június 5-i egyezmény (*Moniteur belge,* 2002. december 20., 57533. o., a továbbiakban: belga-holland egyezmény) 7. cikkének (1)–(3) bekezdése előírja:

„(1) 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.

(2) „A (3) bekezdés rendelkezéseire figyelemmel, ha az egyik szerződő állam vállalkozása a másik szerződő államban egy ott lévő telephelye útján üzleti tevékenységet fejt ki, akkor valamennyi szerződő államban azt a nyereséget kell ennek a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha önálló és elkülönült vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, és teljesen függetlenként tartana fenn üzleti kapcsolatot azzal a vállalkozással, amelynek telephelye.

(3) A telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely miatt felmerült költségek, beleértve az így felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy abban az államban merültek-e fel, ahol a telephely található, vagy máshol.”

11 A belga-holland egyezmény 23. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A kettős adóztatást Belgium esetében a következőképpen kell elkerülni:

a) Amikor egy belga illetőséggel rendelkező osztaléktól eltérő jövedelmet, kamatot vagy az ezen egyezmény 12. cikkének (5) bekezdésében említett díjakat kap, vagy a jelen egyezmény alkalmazásában Hollandiában adóköteles vagyonnal rendelkezik, Belgium mentesíti az adó alól e jövedelmeket vagy vagyont, azonban e lakosának jövedelme vagy vagyonának többi része utáni adó összegének kiszámítása érdekében Belgium alkalmazhatja azon mértéket, amely akkor lenne irányadó, ha a szóban forgó jövedelem vagy vagyon nem lenne adómentes.

[...]”

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 Az Argenta Belgiumban letelepedett társaság, amely e tagállamban tartozik a társasági adó hatálya alá. Az Argenta Hollandiában állandó telephellyel rendelkezik, amelynek bevételei a belga–holland egyezmény értelmében Belgiumban mentesek az adó alól.

13 A 2008. adóévre az Argenta a WIB 1992 205bis–205novies cikk szerint kérte a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kedvezményét.

14 2008. november 19-én az említett adóév vonatkozásában megállapításra került az Argenta által fizetendő társasági adó. Ezen adó kiszámításának keretében a WIB 1992 205ter. cikk 2. §-ára alapítva a belga adóhatóság nem vette figyelembe az Argentának Hollandiában található állandó telephelye aktíváinak nettó értékét a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás alapjául szolgáló kockázati tőke meghatározása érdekében.

15 Az Argenta által ezen adómegállapítással szemben 2009. május 20-án benyújtott kifogást az említett hatóság 2009. szeptember 7-én elutasította.

16 Az Argenta, úgy vélve, hogy a WIB 1992 205ter cikk 2. §-a korlátozza az EUMSZ 49. cikkben előírt letelepedési szabadságot annyiban, amennyiben az olyan tagállamban található állandó telephely által megvalósított befektetések, amellyel a Belga Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött, nem biztosítanak kockázati tőkéhez kapcsolódó levonáshoz való jogot, míg a Belgiumban található telephelyen megvalósított hasonló befektetések feljogosítanak e levonásra, a kérdést előterjesztő bírósághoz 2009. december 4-én keresetet nyújtott be e határozattal szemben.

17 E körülmények között az említett 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 a nemzeti adójogi szabályozás, amelynek értelmében a Belgiumban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaság az adóköteles nyeresége kiszámolása során nem eszközölhet a kockázati tőkéhez kapcsolódó, olyan összegű levonást, amely az adóalany Európai Unió másik tagállamában található telephelye aktíváinak nettó könyv szerinti értéke, másrészt az e telephelyekhez számító passzívák összessége közötti pozitív különbségnek felel meg, míg jogosult ilyen levonásra akkor, ha ez a pozitív különbség Belgiumban található állandó telephelynek tudható be?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságnak nyújtott adólevonás kiszámításához nem veszik figyelembe a másik tagállamában található állandó telephelye aktíváinak nettó könyv szerinti értékét, ha az említett állandó telephely nyeresége a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében nem adóköteles ez előbbi tagállamban, míg az előbbi tagállam területén fekvő állandó telephely aktíváit e tekintetben figyelembe veszik.

19 Amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, a letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Unió állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint, 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 Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd a C-310/09. sz. Accor-ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8115. o.] 39. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

20 Még akkor is, ha az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (a fent hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 40. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét (a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 20. pontja).

22 Az alapügyben nem vitatott, hogy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításához a szóban forgó szabályozás eltérő bánásmódot vezet be a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephelyek – amelyek nyeresége Belgiumban nem adóköteles – aktívái, és az utóbbi tagállamban található állandó telephelyek aktívái vonatkozásában.

23 Ugyanis a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephelyek – amelyek nyeresége Belgiumban nem adóköteles – aktíváit nem veszik figyelembe az alapügyben szóban forgó levonás alapjául szolgáló kockázati tőke kiszámításakor, míg a Belgiumban található állandó telephelyek aktíváit e tekintetben figyelembe veszik.

24 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 33. pontjában megállapította, az állandó telephelyek aktíváinak figyelembevétele a Belgiumban társaságiadó-köteles társaság kockázati tőkéhez kapcsolódó levonásának kiszámításához adóelőnyt jelent, mivel az ilyen figyelembevétel hozzájárul az ilyen társaság által az említett tagállamban fizetendő társasági adó tényleges mértékének csökkentéséhez.

25 Márpedig ezt az adóelőnyt megtagadják, ha a Belgiumban letelepedett társaság állandó telephelye más tagállamban van, és bevétele a Belga Királyság és e másik tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentességet élvez.

26 A belga kormány e tekintetben úgy érvel, hogy az alapügyben vitatott szabályozásból eredő eltérő bánásmód nem minősül azonban a letelepedés szabadsága korlátozásának, mivel egyrészt ezen eltérő bánásmód nem jár hátrányos következményekkel a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephellyel rendelkező társaság számára, másrészt pedig, ha ilyen hátrányos következmények kerülnek megállapításra, azok az adóztatási joghatóság több tagállam által történő gyakorlásának tudhatók be.

27 Így e kormány álláspontja szerint, még ha figyelembe is veszik a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely aktíváit, nem lehet enyhíteni a belföldön letelepedett társaság adóeredményén. Ugyanis az említett kormány szerint a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerint nem adómentes külföldi állandó telephelyeket illetően a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás az állandó telephelynek betudott aktívák tekintetében külön kerül kiszámításra, és elsődlegesen az e telephely által megvalósított nyereségre kerül alkalmazásra. A belga kormány analógia útján azt a következtetést vonja le, hogy ha figyelembe kell venni azon, a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely aktíváit, amelynek jövedelme valamely egyezmény értelmében adómentes, a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást az e telephelynek betudott nyereségre kell alkalmazni. Márpedig e nyereség Belgiumban nem adóköteles.

28 Az Argenta, valamint a Bizottság is vitatta a belga jog ezen értelmezését, úgy érvelve, hogy azon külföldi állandó telephelyeket illetően, amelyek jövedelme nem adómentes Belgiumban, a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás a teljes jövedelem alapján kerül kiszámításra, és az érintett társaság összes jövedelmére alkalmazandó.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, amennyiben a Bíróság egy tagállam bírósága által az EUMSZ 267. cikk értelmében előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre válaszol, nem rendelkezik hatáskörrel e tagállam belső jogának értelmezésére, mivel az a nemzeti bíróságok feladata (lásd különösen a C-37/92. sz., Vanacker és Lesage ügyben 1993. október 12-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-4947. o.] 7. pontját, a C-449/06. sz. Gysen-ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-553. o.] 17. pontját és a C-23/12. sz. Zakaria-ügyben 2013. január 17-én hozott ítélet 29. pontját).

30 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a belga kormány elismerte a tárgyaláson, hogy még ha az állandó telephely aktívái tekintetében külön kerül is kiszámításra a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás, és elsősorban e telephely nyereségére kell azt alkalmazni, az esetleges többlet az anyavállalat által elért nyereségből kerül levonásra. Így az említett kormány által előadott érvelésből nem következik, hogy a belföldi anyavállalat az adóalapja csökkentése vonatkozásában nem részesülhet a kockázati tőkéhez kapcsolódó, a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely aktíváit figyelembe véve kiszámolt levonásban.

31 Egyébiránt, amint azt a főtanácsnok az indítvány 40. pontjában megállapította, a belga kormány nem vitatta az Argenta azon elméletét, amely szerint a saját tőkével rendelkező belga társaság kockázati tőkéhez kapcsolódó levonásban részesülhet akkor is, ha csak a saját tőkével nem rendelkező külföldi állandó telephelye termel nyereséget, amelyet a belga jogszabályok értelmében az említett levonás kiszámításakor ténylegesen az említett társaságnak tudnak be.

32 Következésképpen az, hogy a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely nem részesülhet az adóalapja csökkentése vonatkozásában az említett állandó telephely aktíváit figyelembe véve kiszámolt kockázati tőkéhez kapcsolódó levonásban, hátrányos e társaság számára.

33 A belga kormány állításával ellentétben e hátrányos bánásmód nem abból a körülményből ered, hogy az állandó telephely fekvése szerinti tagállam nem írja elő a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást, hanem egyedül a belga szabályozás azon választásából ered, hogy elutasítja az említett állandó telephelyek aktíváinak figyelembevételét. Az említett hátrányos bánásmód nem lehet tehát a több tagállam által egyidejűleg gyakorolt adóztatási joghatóság következménye.

34 Az ilyen hátrányos bánásmód visszatarthat valamely belga társaságot attól, hogy a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely útján folytassa tevékenységét, és következésképpen a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseiben főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül.

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a szabad letelepedés korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

36 E tekintetben a belga kormány együttesen a belga adórendszer koherenciája biztosításának szükségességére vonatkozó okokra és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására hivatkozik.

37 Így először is a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás rendszere tökéletesen szimmetrikus, és közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat áll fenn az aktívákat alapul véve kiszámított adóelőny és az ezen aktívák által termelt nyereség adóztatása között.

38 E kapcsolat hasonló a valamely aktíva megszerzését szolgáló hitel levonható kamatai és az ezen aktíva által termelt adóköteles nyereség közötti kapcsolathoz, hiszen az alapügyben szóban forgó levonást bevezető törvény célja, amint az a törvény indokolásából kitűnik, hogy adózási szempontból ugyanúgy kezelje a saját tőkét, mint a kölcsöntőkét. Jóllehet a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás a társaság saját tőkéjéhez viszonyítva általány formájában, nem pedig adóköteles nyereségének arányában kerül kiszámításra, a levonás kiszámított összege azon kamatokat hivatott képviselni, amelyeket a társaság fizetne, ha hitelt kellett volna felvennie a saját tőkéje segítségével megszerzett aktívák létrehozása érdekében.

39 Másodszor a belga kormány szerint az olyan, a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely aktívái figyelembevételének elutasításával, amelynek nyeresége Belgiumban nem adóköteles, az említett tagállam az adóztatási joghatóságát a területiség elvének és az adóztatási joghatóság megosztásának tiszteletben tartásával gyakorolja, amint az a belga-holland egyezményből következik.

40 Az állandó telephelynek betudott aktívák és passzívák vonatkozásában a számviteli vagy az elszámolásokon kívüli terhek figyelembevétele lehetőségének és az ezen aktívákkal és passzívákkal kapcsolatos adólevonásnak a biztosítása azon tagállam feladata, amely számára a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény biztosítja az állandó telephely nyeresége megadóztatásának jogát. A

belga-holland egyezmény által bevezetett ilyen megosztás egyébiránt megfelel Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezménynek.

41 Ami a belga kormány által hivatkozott első igazolást illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontja; a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 40. pontja és a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 43. pontja).

42 Mindazonáltal ahhoz, hogy az ilyen igazolásra alapított érv elfogadható legyen, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint közvetlen kapcsolatot kell megállapítani az adott adókedvezmény és az ezen kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontja és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontja), amely kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontja, a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 39. pontja és a fent hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 44. pontja).

43 Így, amint az a jelen ítélet 24. pontjában említésre került, az alapügyben szóban forgó adóelőny annak a lehetőségében áll, hogy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor figyelembe vegyék az állandó telephelynek betudott aktívákat.

44 Márpedig ezen előnyt, amely azzal jár, hogy csökkenti az anyavállalatra vonatkozó társasági adó tényleges mértékét, az alapügyben nem egyenlíti ki semmilyen meghatározott adóteher.

45 Igaz, az említett előnyt csak akkor biztosítják, ha az állandó telephely által termelt nyereség adóköteles Belgiumban.

46 Mindazonáltal nem áll fenn a jelen ítélet 42. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerinti közvetlen kapcsolat az aktívák figyelembevételével kiszámított előny és az utóbbiak által termelt jövedelem adóztatása között.

47 Ugyanis az alapügyben szóban forgó szabályozás csak azt követeli meg, hogy az említett állandó telephely által esetlegesen elért jövedelmek adókötelesek legyenek Belgiumban, a kérdéses előny nyújtását azonban nem köti sem a tényleges jövedelemszerzés feltételéhez, sem pedig az esetlegesen elért jövedelmek tényleges megadóztatásához. Ennélfogva az érintett szabályozás elfogadja az olyan helyzetet, amikor, ha az állandó telephely jövedelme adóköteles Belgiumban, de e telephely nem termelt jövedelmet, annak aktíváit figyelembe veszik az azon társaságra alkalmazandó levonás kiszámításakor, amelyhez tartozik.

48 Egyébiránt a WIB 1992 205quinquies cikke előírja, hogy ha valamely olyan adóévben, amelyben érvényesíthető lenne a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás, nincsen nyereség, az ezen adóévre nem nyújtott mentességet fokozatosan át kell vinni a következő hét év nyereségeire.

49 Következésképpen a Belga Királyságtól eltérő tagállamban lévő, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerint Belgiumban adómentes állandó telephelyek aktívái figyelembevételének elutasítása nem igazolható a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességére irányuló okokkal.

50 Ami a belga kormány által hivatkozott második igazolást illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd ebben az értelemben a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet

[EBHT 2005., I-10837. o.] 45. pontját; a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 42. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 51. pontját és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 31. pontját). Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 29. pontja és a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 45. pontja).

51 Mindazonáltal az a körülmény, hogy valamely tagállam a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, egy másik tagállammal kötött egyezményben megállapította, hogy az e másik tagállamban található állandó telephelynek betudott nyereség csak az utóbbi tagállamban adóköteles, és következésképpen az előbbi tagállam nem gyakorolhatja adóztatási joghatóságát az említett állandó telephelynek betudott nyereség vonatkozásában, nem igazolhatja rendszeresen bármely előny nyújtásának azon, az előbbi tagállam területén letelepedett társaságtól való megtagadását, amelyhez az említett állandó telephely tartozik.

52 Az előny ilyen megtagadásából eredő eltérő bánásmód csak akkor igazolható, ha a valamely tagállamban található társaság nemzetközileg fejt ki gazdasági tevékenységet, ami pedig nem keletkeztet közvetlenül az ezen államot megillető adóbevételeket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 40. pontját és a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 43. pontját).

53 Ezzel szemben az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a fent hivatkozott Oy AA-ügyben hozott ítélet 54. pontját; a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 58. pontját; a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 66. pontját; a C-284/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2011. október 20-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9879. o.] 77. pontját, valamint a C-338/11–C-347/11. sz. Santander Asset Management SGIIC és társai ügyben 2012. május 10-én hozott ítélet 47. pontját).

54 Így a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e cél többek között a nyereség adóztatásához való jog és az állandó telephely veszteséglevonásának lehetősége közötti szimmetria megőrzésére irányul annyiban, amennyiben annak elismerése, hogy valamely külföldi illetőségű állandó telephely vesztesége levonható az anyavállalat jövedelméből, azt eredményezné, hogy ez utóbbi szabadon megválaszthatná azt a tagállamot, ahol e veszteséget elszámolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 56. pontját és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját).

55 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványa 63. pontjában megállapította, az alapügyben szóban forgó adóelőny nyújtásának ténye nem veszélyezteti sem azon tagállam hatáskörét, hogy gyakorolja a területén folytatott tevékenységgel kapcsolatos adóztatási joghatóságot, amelynek területén letelepedett az a társaság, amelyhez az állandó telephely tartozik, sem pedig azon tagállamét, amelynek területén az állandó telephely található, és nem jár a szokásosan az e tagállamok egyikében adóköteles jövedelmeknek a másik tagállamba történő áttételével.

56 Végül a belga kormánynak egyrészt az állandó telephelynek betudható aktívák megszerzéséhez felhasznált kölcsön kamataihoz kapcsolódó adólevonás keretében, illetve az állandó telephely saját tőkéje tekintetében érényesülő bánásmód szükséges hasonlóságára alapított érvét illetően meg kell állapítani, hogy maga a kormány is elismeri a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás átalányjellegét, amely az érintett társaság saját tőkéjéhez viszonyítva, nem pedig az aktívái által létrehozott adóköteles nyereség arányában kerül kiszámításra.

57 Ennélfogva az említett kormány érvényesen nem állíthatja, hogy a belga–holland egyezmény, és különösen annak az állandó telephely nyereségének megállapítására vonatkozó rendelkezései és e tekintetben az e telephely által végzett tevékenység kapcsán felmerült kiadások figyelembevételével ellentétes a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor az azon állandó telephelynek betudott aktívák figyelembevétele, amelynek jövedelme ezen egyezmény szerint nem adóköteles Belgiumban.

58 E feltételek mellett az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt korlátozást nem igazolhatják az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére vonatkozó indokok.

59 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságnak nyújtott adólevonás kiszámításához nem veszik figyelembe a másik tagállamában található állandó telephelye aktíváinak nettó könyv szerinti értékét, ha az említett állandó telephely nyeresége a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében nem adóköteles az előbbi tagállamban, míg az előbbi tagállam területén fekvő állandó telephely aktíváit e tekintetben figyelembe veszik.

A költségekről

60 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 ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságnak nyújtott adólevonás kiszámításához nem veszik figyelembe a másik tagállamában található állandó telephelye aktíváinak nettó könyv szerinti értékét, ha az említett állandó telephely nyeresége a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében nem adóköteles az előbbi tagállamban, míg az előbbi tagállam területén fekvő állandó telephely aktíváit e tekintetben figyelembe veszik.

Aláírások