A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2005. december 13. *

A C-446/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2003. október 22-án érkezett, 2003. július 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Marks & Spencer plc**

és

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans és A. Rosas tanácselnökök, C. Gulmann (előadó), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. február 1-ji tárgyalásra

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Marks & Spencer plc képviseletében G. Aaronson QC és P. Farmer barrister,

— az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében M. Bethell, meghatalmazotti minőségben, segítői: R. Plender QC és D. Ewart barrister,

— a német kormány képviseletében W.-D. Plessing és A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,

— a görög kormány képviseletében K. Boskovits és V. Kyriazopoulos, valamint I. Pouli és S. Trekli, meghatalmazotti minőségben,

— a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,

— Írország képviseletében D. J. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: E. Fitzsimons SC és G. Clohessy BL,

— a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, S. Terstal és J. van Bakel, meghatalmazotti minőségben,

— a finn kormány képviseletében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,

— a svéd kormány képviseletében A. Kruse, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. április 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk és az EK 48. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Marks & Spencer plc (a továbbiakban: Marks & Spencer) és a brit adóhatóság között ez utóbbi azon határozata tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyben elutasította a társaság adókedvezmény iránti azon kérelmét, hogy engedélyezzék számára a belgiumi, németországi és franciaországi illetőségű leányvállalatai veszteségeinek az Egyesült Királyságban adóköteles nyereségéből történő levonását.

A nemzeti jogi háttér

3 A nyereség- és társasági adóról szóló 1998. évi törvény (Income and Corporation Tax Act 1988., a továbbiakban: ICTA) tartalmazza a nemzeti jog alapügyre vonatkozó rendelkezéseit. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban adott tájékoztatásnak megfelelően e rendelkezések a következők.

Társaságiadó-kötelezettség

4 Az ICTA 6. cikkének (1) bekezdése és 11. cikkének (1) bekezdése alapján adóköteles azon társaságok nyeresége, amelyek székhelye az Egyesült Királyságban található, vagy fióktelep, illetve képviselet útján ott kereskedelmi tevékenységet folytatnak.

5 Az ICTA 8. cikkének (1) bekezdése alapján a belföldi illetőségű társaságok világszinten elért teljes nyeresége társaságiadó-köteles. A 11. cikk (1) bekezdése szerint a külföldi illetőségű társaságok az Egyesült Királyságban alapított fióktelepük vagy képviseletük által elért nyereségük után kötelesek társasági adó fizetésére.

6 A Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága által – többek között – a Belga Királysággal, a Németországi Szövetségi Köztársasággal, illetve a Francia Köztársasággal kötött adóegyezmények értelmében a belföldi illetőségű társaságok külföldi leányvállalatai – mint külföldi illetőségű adóalanyok – az előbbi tagállamban kizárólag az egyezmény szerinti állandó telephelyük útján végzett kereskedelmi tevékenységük után kötelesek társasági adó fizetésére.

7 Az Egyesült Királyság adóbeszámítási rendszert alkalmaz a kettős adóztatás elkerülése érdekében.

8 E rendszer a következő két jellemzővel rendelkezik.

9 Először is az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, amely valamely másik tagállamban az ott létrehozott fióktelepe útján végez kereskedelemi tevékenységet, az e fióktelep által elért nyereség után adózik az Egyesült Királyságban, azonban a fizetendő adóból levonhatja az e másik tagállamban megfizetett adót, vagy elszámolhatja azt a fióktelep nyereségének az Egyesült Királyságban történő meghatározása során. A fióktelep üzleti nyereségének meghatározása az Egyesült Királyság adójogi szabályai szerint történik. A fióktelep üzleti vesztesége beszámítható az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság nyereségébe. A be nem számított veszteség a későbbi időszakokra elhatárolható. Az a körülmény, hogy a másik tagállamban a veszteség a fióktelep jövőbeli nyereségének terhére is elszámolható, nem érinti e veszteségnek a nyereségbe történő beszámítását az Egyesült Királyságban.

10 Másodszor az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, amely valamely másik tagállamban az ott alapított leányvállalata útján végez kereskedelmi tevékenységet, a leányvállalat által fizetett osztalék után az Egyesült Királyságban adózik,

vagy beszámíthatja az osztalék alapját képező nyereség után e másik tagállamban megfizetett adónak megfelelő összeget, illetve adott esetben a forrásadó teljes összegét. Ha az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, az anyavállalat nem adózik a külföldi illetőségű leányvállalatának nyeresége után, és annak veszteségét sem számolhatja el a nyeresége terhére.

11 Ellentétben a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat által fizetett osztalékkal, az ICTA 208. cikke alapján nem adóköteles az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalat által az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat részére fizetett osztalék.

A veszteség elszámolására vonatkozó különös szabályok cégcsoport esetén (cégcsoport-kedvezmény)

12 Az Egyesült Királyságban a cégcsoport részére biztosított adókedvezmény lehetővé teszi a cégcsoportba tartozó belföldi illetőségű társaságok számára, hogy egymás között elszámolhassák nyereségüket, illetve veszteségüket.

13 Az ICTA 402. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A jelen fejezetben és a 492. cikk (8) bekezdésében foglaltak figyelembevételével, a (2) és a (3) bekezdésben [...] meghatározott esetekben az üzleti veszteség és a társasági adóból levonható más összegek után járó kedvezményt a cégcsoportba tartozó valamely társaság átadhatja (átadó társaság), és az ugyanezen cégcsoportba tartozó másik társaság (átvevő társaság) kérelmére engedélyezhető, hogy e társaság a társaságiadó-kedvezmény (ún. cégcsoport-kedvezmény) formájában azt érvényesítse.

(2) Akkor biztosítható cégcsoport-kedvezmény, ha mind az átadó, mind az átvevő társaság azonos cégcsoportba tartozik [...]"

14 Az ICTA 403. cikke szerint:

„(1) Ha a számviteli időszak során (referencia-időszak) az átadó társaságnál:

a) [...] üzleti veszteség keletkezik, a jelen fejezetben foglaltak figyelembevételével a veszteség összege a társasági adó tekintetében levonható az átvevő társaságnak a megfelelő számviteli időszakra vonatkozó nyereségéből".

15 A 2000. április 1-jét megelőzően lezárt időszakokat illetően az ICTA 5. cikke kimondja:

„A jelen fejezet alkalmazásában a »társaság« kizárólag az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező jogi személyeket jelenti [...]"

16 A C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695.) nyomán végzett jogszabály-módosítást követően, a 2000-es időszaktól kezdődően a cégcsoport-kedvezmény rendszerét az Egyesült Királyság adójogának hatálya alá tartozó nyereségre és veszteségre kell alkalmazni.

17 E jogszabály-módosítást követően:

— a külföldi illetőségű társaság Egyesült Királyságban található fióktelepének vesztesége átadható a cégcsoportba tartozó másik társaság részére abból a célból, hogy azt levonják ez utóbbi Egyesült Királyságban adóköteles nyereségéből;

— az Egyesült Királyságban letelepedett cégcsoport vesztesége átadható a fióktelep részére abból a célból, hogy azt levonják ez utóbbi Egyesült Királyságban keletkezett nyereségéből.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A Marks & Spencer Angliában és Walesben alapított és bejegyzett társaság. Leányvállalatokat tart fenn az Egyesült Királyságban és más tagállamokban. Az Egyesült Királyság egyik legnagyobb ruházat-, élelmiszer- és háztartási cikk kiskereskedelemmel, valamint pénzügyi szolgáltatások értékesítésével foglalkozó társasága.

19 A társaság franciaországi üzletének megnyitásával 1975-től más tagállamokban is megjelent. Leányvállalatain és franchise-rendszerén keresztül több mint 36 országra kiterjedő kiskereskedelmi hálózattal rendelkezett.

20 A 90-es évek közepén a társaságok egyre növekvő veszteségeket könyveltek el.

21 A Marks & Spencer 2001. márciusában bejelentette, hogy kivonul az európai kontinens piacáról. A franciaországi leányvállalatot 2001. december 31-vel értékesítették, míg a többi, így a belgiumi és németországi leányvállalat teljes mértékben beszüntette üzleti tevékenységét.

22 A Marks & Spencer az Egyesült Királyságban az ICTA 17.a. mellékletének 6. cikke alapján cégcsoport-kedvezményt kért a belgiumi, németországi és franciaországi leányvállalatainál az 1998. március 31-i, 1999. március 31-i, 2000. március 31-i és 2001. március 31-i fordulónappal záruló négy számviteli év során keletkezett veszteségek elszámolására. A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy az Egyesült Királyság adójogi szabályait kell alkalmazni a veszteségek kiszámítására. A Marks & Spencer így az adóhatóság kérésére ennek megfelelően újraszámította veszteségét.

23 A szóban forgó leányvállalatok a székhelyük szerinti tagállamokban folytattak gazdasági tevékenységet. Az Egyesült Királyságban nem rendelkeztek állandó telephellyel, és ott kereskedelmi tevékenységet sem végeztek.

24 Az adókedvezmény iránti kérelmeket azon az alapon utasították el, hogy a cégcsoport-kedvezmény csak az Egyesült Királyságban keletkezett veszteségek után adható meg.

25 A Marks & Spencer megtámadta az elutasító határozatot a Special Commissioners of Income Tax előtt, amely elutasította jogorvoslati kérelmét.

26 A Marks & Spencer fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhoz, amely akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Figyelemmel az EK 48. cikkben foglaltakra, megvalósul-e az EK 43. cikkben említett korlátozás abban az esetben, ha:

— az Egyesült Királyság cégcsoport-kedvezményre vonatkozó jogszabályához hasonló tagállami jogszabály kizárja, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatainál keletkezett veszteség beszámításával csökkentse az előbbi tagállamban keletkezett adóköteles nyereségét, jóllehet a beszámítás lehetséges lenne, ha a leányvállalatok az anyavállalat székhelye szerinti illetőséggel rendelkeznének;

— az anyavállalat székhelye szerinti tagállam:

— társasági adót vet ki a területén székhellyel rendelkező társaságok teljes nyereségére, ideértve a más tagállamokban létrehozott fióktelepek nyereségét, azzal hogy különös rendelkezések a másik tagállamban megfizetett adó figyelembevételével lehetővé teszik a kettős adóztatás elkerülését, és e fióktelepek veszteségei elszámolhatók a társaságok adóköteles nyereségének meghatározása során;

— nem vet ki társasági adót a más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatok fel nem osztott nyereségére;

— társasági adót vet ki az anyavállalat részére a más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatai által fizetett osztalékból származó jövedelemre, jóllehet nem adóköteles az anyavállalat székhelye szerinti illetőséggel rendelkező leányvállalatok által fizetett osztalékból származó jövedelem;

— lehetővé teszi az anyavállalat számára az osztalékra kivetett forrásadó, valamint a más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatok által az osztalék alapját képező nyereség után megfizetett külföldi adó beszámítását a kettős adóztatás elkerülésének céljából?

Igenlő válasz esetén, igazolható-e ez a közösségi jog alapján?

2) a) Az első kérdésre adandó válasz szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállam jogszabálya bizonyos esetekben lehetővé teszi e tagállamban az adott leányvállalat vesztesége teljes összegének vagy egy részének az adóköteles nyereségbe történő beszámítását?

b) Igenlő válasz esetén, milyen jelentőséget kell tulajdonítani a következő tényeknek:

— a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat beszüntette tevékenységét, és jóllehet e tagállami jogszabályok bizonyos körülmények mellett lehetővé teszik a veszteségek beszámítását, nincs arra bizonyíték, hogy e kedvezményt az adott esetben igénybe vették;

— a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatot harmadik személy részére értékesítették, és – jóllehet e tagállam jogszabálya bizonyos körülmények mellett lehetővé teszi a veszteségek beszámítását a vevő számára – a jelen ügyben bizonytalan, hogy ez ténylegesen megtörtént-e;

— az anyavállalat illetősége szerinti tagállamnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok veszteségei elszámolását lehetővé tévő szabályai függetlenül alkalmazhatók attól, hogy a veszteség beszámítására vonatkozó kedvezményt a másik tagállam biztosítja-e?

c) Befolyásolja-e a kérdésre adandó választ az, ha kiderülne, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban megadták a veszteség beszámítására vonatkozó kedvezményt, és amennyiben igen, releváns-e az a körülmény, hogy a leányvállalatot megvásároló másik cégcsoport igénybe vette a kedvezményt?"

Az első kérdésről

27 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 43. cikkbe, illetve az EK 48. cikkbe ütközik-e valamely tagállam olyan jogszabálya, amely kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatánál keletkezett veszteséget, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében.

28 Másképp fogalmazva, arra a kérdésre kell választ adni, hogy az ilyen jogszabály az EK 43., illetve az EK 48. cikkel ellentétesen korlátozza-e a letelepedés szabadságát.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni hatáskörüket (lásd különösen a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség 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 EK 48. 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 a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját).

31 Még akkor is, ha a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések egyaránt kizárják, hogy valamely tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (lásd különösen a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 21. pontját).

32 A jelen ügyben tárgyalt cégcsoport-kedvezmény adóelőnyt jelent az érdekelt társaságok számára. A kedvezmény pénzbeli előnyt biztosít a cégcsoport számára azzal, hogy a cégcsoportba tartozó más társaság nyereségébe történő azonnali beszámítással felgyorsítja a deficites társaságok veszteségének elszámolását.

33 Az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytató, más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat veszteségének e kedvezményből történő kizárása akadályozhatja az anyavállalatot letelepedési szabadságának gyakorlásában, visszatartva őt attól, hogy más tagállamokban leányvállalatokat alapítson.

34 Ekképpen a fenti rendelkezés az EK 43. és az EK 48. cikk szerinti értelemben korlátozza a letelepedés szabadságát azzal, hogy eltérő adójogi bánásmódot alkalmaz a belföldi, illetve a külföldi illetőségű leányvállalatoknál keletkezett veszteség tekintetében.

35 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd e tekintetben a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 26. pontját és a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 49. pontját).

36 Az Egyesült Királyság és az észrevétellel élő többi tagállam előadja, hogy az alapügyben felmerült cégcsoport-kedvezmény rendszere szempontjából a belföldi és a külföldi illetőségű leányvállalatok adójogi szempontból nincsenek hasonló helyzetben. A nemzetközi, illetve a közösségi jogban egyaránt alkalmazandó területi adóztatás elvének megfelelően az anyavállalat illetősége szerinti tagállamnak adóügyekben nincs joghatósága a külföldi illetőségű leányvállalatok felett. Az e kérdéskörben szokásos megosztás szerint e leányvállalatok tekintetében azon állam rendelkezik adóügyekben joghatósággal, amelynek területén azok székhelye található, illetve ahol gazdasági tevékenységüket végzik.

37 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az adójogban az adóalanyok lakóhelye (székhelye) olyan ismérv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között eltérő bánásmódot eredményező nemzeti szabályokat. Azonban a lakóhely (székhely) nem minden esetben megfelelő elhatároló ismérv. Ugyanis kiüresítené az EK 43. cikket annak elfogadása, hogy a székhely szerinti tagállam szabadon részesíthet eltérő bánásmódban társaságokat azon az alapon, hogy az adott társaság székhelye valamely másik tagállamban található (lásd a C-270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját).

38 Minden egyes konkrét helyzetben mérlegelni kell, hogy valamely adókedvezmény alkalmazásának a belföldi illetőségű adóalanyok részére történő fenntartását alátámasztják-e olyan objektív és releváns körülmények, amelyek indokolhatják az eltérő bánásmódot.

39 Az alapeljárásban felmerült helyzetben el kell ismerni, hogy az anyavállalat illetősége szerinti tagállam a nemzetközi adójogban rögzült és a közösségi jog által is elismert területi adóztatás elvének megfelelően jár el a tekintetben, hogy a belföldi illetőségű társaságokat a világszinten elért nyereség után, míg a külföldi illetőségűeket kizárólag az adott államban végzett tevékenységből származó nyereség után adóztatja (lásd különösen a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 22. pontját).

40 Azonban az a körülmény, hogy a tagállam nem adóztatja meg a területén illetőséggel rendelkező anyavállalat külföldi illetőségű leányvállalatának nyereségét, önmagában nem indokolja, hogy a cégcsoport-kedvezményt a belföldi illetőségű társaságoknál keletkezett veszteségekre korlátozzák.

41 A korlátozás indokolt voltának eldöntése érdekében azt kell megvizsgálni, hogy milyen következményekkel jár a jelen ügyben felmerült kedvezmény feltétel nélküli kiterjesztése.

42 E tekintetben az Egyesült Királyság és az észrevétellel élő többi tagállam három olyan körülményre hivatkozik, amely szerintük indokolja a korlátozást.

43 Először is előadják, hogy adózási szempontból a nyereség és a veszteség az érem két oldalát jelenti, amelyet egy adott adórendszeren belül szimmetrikusan kell kezelni annak érdekében, hogy fenntartható legyen az egyes érdekelt tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlya. Másodszor, ha az anyavállalat tagállamában elszámolták a veszteséget, fennáll a veszteség kettős elszámolásának veszélye. Végül harmadszor, ha a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban nem számolták el a veszteséget, felmerül az adóelkerülés kockázata.

44 A fentiek indokolására előadott első körülményt illetően emlékeztetni kell arra, hogy az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatna valamely alapvető szabadsággal elvben ellentétes intézkedést (lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

45 Azonban, amint arra az Egyesült Királyság joggal hívja fel a figyelmet, 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.

46 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, mivel az átadott

veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken.

47 A veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó második körülményt illetően ki kell jelenteni, hogy a tagállamoknak e gyakorlatot meg kell tudniuk akadályozni.

48 Ennek kockázata ténylegesen fennáll, ha a cégcsoport-kedvezmény a külföldi illetőségű leányvállalatok veszteségére is kiterjed. Ez azonban kiküszöbölhető olyan szabály segítségével, amely kizárja a kedvezmény alkalmazását az ilyen veszteségekre.

49 Végül az adóelkerülésre vonatkozó harmadik körülményt illetően el kell ismerni, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségének a belföldi illetőségű anyavállalat részére történő átadása magában hordozza azt a veszélyt, hogy a cégcsoporton belül a veszteségeket az olyan tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokhoz csoportosítják, ahol a legmagasabb adókulcsot alkalmazzák, és következésképpen, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik.

50 A külföldi illetőségű leányvállalatok veszteségének a cégcsoport-kedvezményből történő kizárása megakadályozza e gyakorlatot, amelyet a különböző tagállamok által alkalmazott adókulcsok közötti jelentős eltérés ösztönöz.

51 Tekintettel e három indokra, azokat együttesen mérlegelve, meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben érintett korlátozó jogszabály egyfelől a Szerződéssel összeegyez-

tethető jogos célt szolgál, és azt nyomós közérdek igazolja, és másfelől alkalmas e célok megvalósítására.

52 E következtetést nem érinti az első kérdés második részében az Egyesült Királyságban alkalmazott azon szabályokról adott tájékoztatások, amelyek:

— az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság külföldi fióktelepének nyereségére, illetve veszteségére és

— az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat által fizetett osztalékra vonatkoznak.

53 Azonban meg kell vizsgálni, hogy a korlátozó intézkedés nem lépi-e túl a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket.

54 Ugyanis a Marks & Spencer és a Bizottság jelezte, hogy elképzelhető olyan kevésbé korlátozó intézkedés is, amely nem általánosságban zárja ki a cégcsoport-kedvezmény igénybevételét. E tekintetben utaltak arra, hogy a cégcsoport-kedvezményt például attól lehetne függővé tenni, hogy a külföldi leányvállalat teljes mértékben kihasználta-e a székhelye szerinti tagállam által biztosított lehetőségeket a veszteség elszámolására. Utaltak arra is, hogy azon feltételhez lehetne kötni a cégcsoport-kedvezményt, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat későbbi nyereségét a korábban beszámított veszteség erejéig hozzá kelljen számítani a cégcsoport-kedvezményt igénybe vett társaság adóköteles nyereségéhez.

55 E tekintetben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben tárgyalt korlátozó intézkedés túllépi a jelen helyzetben kitűzött cél lényegének eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, ha:

— a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben foglalt, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, adott esetben azáltal, hogy harmadik személy részére átadta veszteségeit, vagy azt a leányvállalat későbbi időszakok során elért nyereségének terhére számolták el, és

— a külföldi leányvállalat, illetve – különösen e társaság átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra a saját, illetve a leányvállalat veszteségét a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban.

56 Abban az esetben, ha valamely tagállamban a belföldi illetőségű anyavállalat bizonyítja e feltételek teljesülését az adóhatóságok előtt, az EK 43. és az EK 48. cikkbe ütközik annak kizárása, hogy az anyavállalat e tagállamban az adóköteles eredményéből levonja a külföldi illetőségű leányvállalatánál keletkezett veszteséget.

57 Ezzel összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy a tagállamok továbbra is szabadon elfogadhatnak vagy fenntarthatnak olyan szabályokat, amelyek kifejezett célja, hogy valamely adókedvezményből kizárjanak olyan egyértelműen mesterséges konstrukciókat, amelyek a nemzeti jog érvényesülésének kijátszására vagy megkerülésére irányulnak (lásd e tekintetben a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontját).

58 Emellett, amennyiben azonosítani lehet más, kevésbé korlátozó intézkedéseket is, ezek meghozatalához mindenképpen a közösségi jogalkotó által elfogadott harmonizációs szabályok szükségesek.

59 Ezért azt a választ kell adni az első kérdésre, hogy a közösségi jog jelenlegi állapota szerint nem ütközik az EK 43. és az EK 48. cikkbe a tagállam azon jogszabálya, amely általános jelleggel kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat e másik tagállam területén keletkezett veszteségét, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében. Azonban az EK 43. és EK 48. cikkbe ütközik az anyavállalat e lehetőségének kizárása egyfelől abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben érintett, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, másfelől ha az anyavállalat, illetve – különösen a leányvállalat átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra e veszteséget az illetékessége szerinti államban.

A második kérdésről

60 Tekintettel az első kérdésre adott válaszra, a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

61 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:

A közösségi jog jelenlegi állapota szerint nem ütközik az EK 43. és az EK 48. cikkbe a tagállam azon jogszabálya, amely általános jelleggel kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat e másik tagállam területén keletkezett veszteségét, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében. Azonban az EK 43. és EK 48. cikkbe ütközik az anyavállalat e lehetőségének kizárása egyfelől abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket a kedvezmény iránti kérelemben érintett, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, másfelől ha az anyavállalat, illetve – különösen a leányvállalat átruházása esetén – harmadik személy nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra e veszteséget az illetékessége szerinti államban.

Aláírások