



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. szeptember 3.¹

C-388/14. sz. ügy

**Timac Agro Deutschland GmbH
kontra
Finanzamt Sankt Augustin**

(a Finanzgericht Köln [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — Egy társaság másik tagállamban található telephelye által elszenvedett veszteségeknek e társaság nyereségéből történő levonása — Ezen veszteségeknek az említett telephely átruházása esetén történő visszapótlását előíró tagállam adójogszabály”

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 49. cikk értelmezése. Pontosabban olyan állandó telephely veszteségei valamely tagállamban letelepedett vállalkozás által történő levonásának a Bíróság által a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) óta már több alkalommal tárgyalt témaköre, amellyel ez a vállalkozás egy másik tagállamban rendelkezik.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

2. Az EUMSZ 49. cikk biztosítja a letelepedés szabadságát az Európai Unió tagállamainak állampolgárai számára. E cikk szerint:

„[...] tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen az 54. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraitól előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

¹ — Eredeti nyelv: francia.

B – A német jog

3. A jövedelemadóról szóló német törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG) 1997-es és 1998-as adóévre alkalmazandó változata 2a. §-a (3) bekezdésének első négy mondata előírja:

„[1.] Amennyiben egy külföldi államban található telephely ipari vagy gazdasági tevékenységeiből származó jövedelme valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján mentesül a jövedelemadó alól, a nemzeti adórendelkezések alapján az ezen jövedelmeket ért veszteséget az adóalany kérelmére az eredmény teljes összegéből le kell vonni, amennyiben az adóalany azt beszámíthatná vagy levonhatná, ha a jövedelem nem lenne jövedelemadó-mentes, és amennyiben az meghaladja az ezen egyezmény szerint mentesnek minősülő és az ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó, ugyanezen külföldi államban található többi telephely által elért pozitív jövedelmet. [2.] Amennyiben a veszteség ily módon történő beszámítására nem került sor, a veszteségek levonása megengedett, ha a 10d. §-ban meghatározott feltételek teljesülnek. [3.] Amennyiben egy későbbi adóévben az e külföldön található telephelyek ipari vagy kereskedelmi tevékenységeiből származó, a szóban forgó egyezménynek megfelelően adómentes jövedelem összességében pozitív eredményre vezet, az első és második mondatnak megfelelően levont veszteséget ezen adóév eredményének teljes összegébe vissza kell pótolni. [4.] A harmadik mondat nem alkalmazandó, ha az adóalany bizonyítja, hogy a külföldön rá alkalmazandó rendelkezések alapján a veszteségek másik adóévre történő elszámolását csak arra az évre vonatkozóan kérheti, amelyben a veszteségek felmerültek.”

4. Az EStG 2005-ben hatályos változata 52. §-a (3) bekezdésének harmadik és ötödik mondata a következőkről rendelkezik:

„A 2a. § (3) bekezdése harmadik, ötödik és hatodik mondatának 1997. április 16-án kihirdetett változata (BGB1 I, 821. o.) továbbra is alkalmazandó az 1999 és 2008 közötti adóévek tekintetében a 2a. § (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti pozitív eredmény elérése esetén, vagy amennyiben egy külföldi államban található állandó telephely a 2a. § (4) bekezdésének ötödik mondata szerint tőketársasággá alakul, azt átruházzák vagy bezárják. [...] A 2a. § (4) bekezdésének a következő változata alkalmazandó az 1999 és 2008 közötti adóévek tekintetében:

»4. Ha egy külföldi államban található állandó telephely:

1. tőketársasággá alakul vagy
2. azt ellenszolgáltatás fejében vagy ingyenesen átruházzák vagy
3. bezárják [...], a (3) bekezdés első és második mondatának megfelelően elszámolt veszteséget az eredmény teljes összegébe azon adóév tekintetében kell visszapótolni, amelynek során az átalakulás, az átruházás vagy a bezárás bekövetkezett, a (3) bekezdés harmadik mondatának analógiával történő alkalmazásával, amennyiben az említett veszteséget a (3) bekezdés harmadik mondatának megfelelően nem pótolták vissza, és még nem is kell azt visszapótolni.«”

C – A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények

5. Az 1992. július 8-i egyezménnyel (BGBl. 1994. II., 122. o.) módosított, a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók, valamint az iparüzési és az ingatlanadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről 1954. október 4-én kötött egyezmény (BGBl. 1995. II., 749. o.) 4. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„[a]mennyiben valamely szerződő államban lakóhellyel rendelkező személy vállalkozóként vagy társvállalkozóként olyan ipari, illetve kereskedelmi vállalkozásból szerez jövedelmet, amelynek tevékenysége a másik szerződő állam területére terjed ki, e másik állam csak olyan mértékben jogosult e jövedelmek adóztatására, amilyen mértékben azok a területén lévő állandó telephelyről származnak.”

6. A Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 2000. augusztus 24-én kötött egyezmény (BGBl. 2000 II, 734. o., a továbbiakban: német–osztrák egyezmény) 7. cikkének (1) bekezdése a következőről rendelkezik:

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

7. A német–osztrák egyezmény 23. cikke (1) bekezdése első mondatának szövege a következő:

„A Németországi Szövetségi Köztársaságban lakóhellyel rendelkező személyek által fizetendő adó megállapítására a következők szerint kerül sor:

- a) az alábbi b) pont eltérő rendelkezéseinek hiányában a német adóalapból ki vannak zárva az Osztrák Köztársaságból származó jövedelmek, valamint az Osztrák Köztársaság területén található vagyon, amely a jelen egyezmény alapján az Osztrák Köztársaságban adóztatható.”²

II – Az alapeljárás tényállása

8. A Timac Agro Deutschland (a továbbiakban: Timac Agro) egy német jog szerinti tőketársaság. Egy francia csoport tagja. 1997-től állandó telephellyel rendelkezett Ausztriában. 2005. augusztus 31-én az osztrák állandó telephelyet ellenszolgáltatás fejében egy Ausztriában letelepedett társaságra ruházták át, amely ugyanazon vállalatcsoport tagja, mint a Timac Agro. Az átruházási szerződés tárgyát különösen az ingó és ingatlan vagyontárgyak képezték. Az ügyfélkört egy eurós áron ruházták át, mivel az ügyfelek már a megszerző testvérvállalat ügyfelei voltak.

9. Felmerült tehát az említett külföldi állandó telephely veszteségeinek kezelésével kapcsolatos kérdés, mivel az 1997. év és a 2005. év között az előbbieken említett osztrák állandó telephely valamennyi adóéve tekintetében veszteséges volt a 2000. év és a 2005. év kivételével, és ezeket a veszteségeket a Timac Agro Németországban számolta el.

2 — A 23. cikk (1) bekezdésének b) pontja nem releváns a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések vizsgálata szempontjából. E bíróság egyébként arra nem hivatkozik a határozatában, ahogyan az írásbeli észrevételeket benyújtó felek sem.

10. Egy adóellenőrzést követően a Timac Agro által fizetendő adót az 1997 és 2004 közötti évek tekintetében kiigazították. Egyrészt, az osztrák állandó telephely veszteségeit, amelyeket eredetileg a Timac Agro 1997. és 1998. évi eredményeiből vonták le, visszapótlták a Timac Agro 2005. évi adózás előtti eredményébe. Másrészt elutasították azt, hogy ezen állandó telephely veszteségeit a Timac Agro adóalapjában vegyék figyelembe az 1999 és a 2004 közötti évek tekintetében.

11. A Timac Agro, amely vitatta ezeket a kiigazításokat, keresetet nyújtott be a Finanzgericht Köln (kolni adóügyi bíróság) előtt. Keresetének alátámasztása érdekében arra hivatkozik, hogy az osztrák állandó telephely által 1997-ben és 1998-ban elszenvedett veszteségek visszapótlása, valamint az, hogy e telephelynek a veszteségei nem számolhatóak el az 1999 és 2004 közötti évek tekintetében, egyaránt összeegyeztethetetlen a letelepedés szabadságával.

12. A szóban forgó visszapótlással kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság még nem döntött abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal a veszteségeknek egy külföldi állandó telephely átruházásából eredő visszapótlása.

13. Az említett bíróság megállapítja, hogy bár a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588) alapjául szolgáló tényállás részben minden bizonnyal összehasonlítható az alapeljárás tényállásával, az előbbi ítéletben azonban a külföldi állandó telephely veszteségeinek az általa elért nyereségeknek megfelelő mértékben történő visszapótlása volt a kérdés. Ugyanakkor az alapeljárásban a veszteségek visszapótlására a külföldi állandó telephely átruházása miatt került sor, és ez nem függött össze e telephely esetleges nyereségeivel.

14. Következésképpen, abban az esetben, ha a Bíróság azt állapítaná meg, hogy a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletben (C-157/07, EU:C:2008:588) meghatározott elveket a jelen ügyben is alkalmazni kell, a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a végleges veszteségekkel kapcsolatban a Bíróság által a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. és 56. pontjában meghatározott elveknek (a továbbiakban: Marks & Spencer-kivétel)³ az-e a rendeltetése, hogy azokat az 1997. és az 1998. adóév veszteségei tekintetében alkalmazzák, amely veszteségeket, miután visszapótlták, már nem számolják el Németországban.

15. Ami az osztrák állandó telephely veszteségeinek az 1999. és 2004. közötti adózási időevekben történő elszámolásának elutasítását illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a német-osztrák egyezmény rendelkezései értelmében kizárólag az Osztrák Köztársaságot illette meg az adóztatás joga az ezen ausztriai állandó telephely tevékenységéből származó jövedelem tekintetében. Ennek az egyezménynek a rendszere, amelynek célja a kettős adóztatások elkerülése, tehát nemcsak a nyereségekre, hanem a veszteségekre is kiterjed. A Timac Agro keresete tehát csak akkor lehet sikeres, ha az említett egyezmény sérti a letelepedés szabadságát.

16. Az említett bíróság azt is kérdezi, hogy ezen időszak tekintetében a Marks & Spencer-kivétel szerinti végleges veszteségeket figyelembe kell-e venni. Kiemeli, hogy eddig nem tudta megállapítani azokat a feltételeket, amelyek alapján meg lehet határozni azokat a helyzeteket, amelyekben a Marks & Spencer-kivétel alkalmazható.

17. Ebben a helyzetben a Finanzgericht Köln úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul a Bírósághoz.

3 — Az említett Marks & Spencer ítéletben (55. és 56. pont) a Bíróság lényegében megállapította, hogy egy külföldi illetőségű leányvállalatok veszteségeinek levonásával kapcsolatos korlátozó intézkedés aránytalan lehet olyan helyzetben, amelyben a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket; amit az anyavállalatnak kell bizonyítania.

III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

18. A Bírósághoz 2014. augusztus 14-én érkezett, 2014. február 19-i határozatával a Finanzgericht Köln az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket [...], hogy azzal ellentétes az EStG 52. §-ának (3) bekezdéséhez hasonló szabályozás annyiban, amennyiben egy külföldi állandó telephely tevékenységéből származó, a fizetendő adó összegének csökkentése céljából korábban elszámolt veszteségek összege visszapótlásának oka az említett állandó telephely olyan másik tőketársaságra történő átruházása, amely ugyanazon csoport tagja, mint az átruházó, nem pedig nyereség elérése?
- 2) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket [...], hogy azzal ellentétes a [német–osztrák egyezmény] 23. cikke (1) bekezdésének a) pontjához hasonló olyan szabályozás, amely szerint a német adó alapjából kiveszik az Ausztriából származó, Ausztriában adóztatható jövedelmet, amennyiben egy német tőketársaság ausztriai állandó telephelyén keletkezett veszteségek azért nem számolhatók már el Ausztriában, mert az állandó telephelyet olyan osztrák tőketársaságra ruházták át, amely ugyanazon csoport tagja, mint a német tőketársaság?”

19. Írásbeli észrevételeket nyújtott be a Finanzamt Sankt Augustin, a német, a francia és az osztrák kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság.

20. Az írásbeli észrevételeket benyújtó felek mindegyike – amellet, hogy a Bizottság és az Egyesült Királyság, amely az első kérdésre az írásbeli észrevételeiben nem tért ki, árnyaltabb választ adott – nemleges választ javasol az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre.⁴

21. E felek továbbá valamennyien felszólaltak a 2015. július 1-jén tartott tárgyaláson.

IV – Elemzés

A – A helyzetek összehasonlíthatóságával kapcsolatos előzetes követelményről

1. A közvetlen adóztatás és az uniós jog

22. A közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog,⁵ és különösen a Szerződésnek a mozgásszabadságokra vonatkozó rendelkezéseinek tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, tekintettel arra, hogy az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedés szabadsága áll a jelen ügy középpontjában.

4 — A Bizottság elvben megállapítja, hogy egy külföldi állandó telephely átruházása esetén a veszteségek korábban megengedett visszapótlását igazolhatják a tagállamok adóztatási joghatóságának kiegyensúlyozott megosztásával és az adóelkerülések megakadályozásával kapcsolatos közérdeken alapuló nyomós okok. Mindazonáltal a Bizottság úgy véli, hogy egy ilyen intézkedés csak abban az esetben arányos, ha a visszapótlás az e telephely által elért nyereségeknek megfelelő összegre korlátozódik, ideértve a telephely átruházásának árában az átruházás időpontjában rejlő esetleges „rejtett” nyereségeket is. Amennyiben kétség merül fel az ügylet értékével kapcsolatban, az uniós jog nem akadályozza az anyavállalat székhely szerinti államát abban, hogy ellenőrizze, hogy az átruházás ellenértéke megfelel-e a szokásos piaci feltételeknek.

5 — Lásd számos példa között: Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. pont); Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 29. pont); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 36. pont); Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 18. pont); FIM Santander Top 25 Euro Fi ítélet (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, 14. pont); Blanco és Fabretti ítélet (C-344/13 és C-367/13, EU:C:2014:2311, 24. pont).

23. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ez a szabadság akadályoztatva van, ha valamely tagállam jogszabálya alapján egy másik tagállamban állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül a székhelye szerinti tagállamban állandó telephellyel rendelkező belföldi társasághoz képest.⁶

24. Ebben az összefüggésben adóelőnyt jelent az olyan rendelkezés, amely az anyavállalat nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor lehetővé teszi az állandó telephely veszteségének elszámolását.⁷ „Az ilyen előnynek a társaság illetősége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban található állandó telephely szerint történő nyújtását vagy elutasítását ezért olyan elemnek kell tekinteni, amely befolyásolhatja a letelepedés szabadságát.”⁸

25. Ennek az előnynek kizárólag a valamely más tagállamban található állandó telephelyektől való megtagadása hátrányos adójogi bánásmódnak minősül, mivel az Unió valamely tagállamában található társaságot visszatarthatja attól, hogy egy másik tagállamban található állandó telephely útján folytassa tevékenységét. Mindazonáltal ahhoz, hogy ez az eltérő bánásmód az EUMSZ 49. cikk által tiltott korlátozásnak minősüljön, a Bíróság ítélkezési gyakorlata azt írja elő, hogy a helyzetek objektíve összehasonlíthatók legyenek.⁹

26. Másképpen megfogalmazva, egy ilyen eltérő bánásmód, – kivéve, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok indokolja¹⁰ – csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze.¹¹

2. Az objektív összehasonlíthatóság követelménye

a) A feltételek

27. Még ha a tisztán nemzeti és a határon átnyúló helyzetek objektív összehasonlíthatóságának abból a célból előírt követelménye, hogy a mozgásszabadság gyakorlására hivatkozva szankcionálják egy külföldi és egy belföldi (a jelen esetben egy Németországban letelepedett, Ausztriában állandó telephellyel rendelkező társaság és egy Németországban letelepedett, ugyanezen a területen állandó telephellyel

6 — Ebben az értelemben lásd: Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 — Ebben az értelemben lásd: Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 23. pont); Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 32. pont), Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20. pont).

8 — Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 32. pont).

9 — Ebben az értelemben lásd: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 46. pont); Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont); A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. pont); Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont).

10 — Ebben az értelemben lásd: Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. pont).

11 — Megjegyzem, hogy az SCA Group Holding és társai ítéletben. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) e hagyományos megközelítéssel ellentétben a Bíróság a korábban megállapított korlátozás esetleges igazolásainak vizsgálata keretében megvizsgálta a helyzetek összehasonlíthatóságát.

rendelkező társaság) közötti eltérő adójogi bánásmódot, inkább hátrányos megkülönböztetésre, nem pedig egyszerű akadályra vagy egyszerű korlátozásra utalhat, ez a követelmény állandó jelleggel megtalálható a Bíróságnak a Szerződés alapvető mozgásszabadságokkal és a tagállamok közvetlen adózásával kapcsolatos rendelkezései közötti kapcsolatokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában.¹²

28. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában a belföldiek és a külföldiek adójogi helyzetével kapcsolatban az esetek többségében azt állapították meg, hogy azok objektíve összehasonlíthatóak,¹³ és az összehasonlíthatóság értékelésekor figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját.¹⁴

29. Ugyanakkor ügyelni kell arra, hogy az elemzéssel ne kizárólag a szóban forgó intézkedés céljára szorítkozunk, amely azzal a veszéllyel jár, hogy egyoldalú képet ad a jogszabály címzettjének átfogó adózási helyzetéről.

30. Amennyiben ugyanis elfogadjuk azt, hogy az olyan intézkedésnek, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy az állandó telephelyeinek veszteségeit levonja, valószínűleg az a célja, hogy az ezen adóalany adóalapját csökkentse, illetve azt, hogy ezt az intézkedést absztrakt módon elemezzük, valamely társaságnak egy belföldi telephellyel kapcsolatos helyzete, illetve egy társaságnak egy külföldi telephellyel kapcsolatos helyzete mindig összehasonlítható lesz. Mindketten részesülni kívánnak a levonásból az adóalapjuk csökkentése érdekében.¹⁵

31. Végül soron, ahogyan azt legutóbb Jämski főtanácsnok a Miljoen és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványában (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:429) kifejtette, a belföldi és a külföldi illetőségű adózók helyzetének összehasonlítása szempontjából a meghatározó tényező a Szerződés esetleges tiltott korlátozásának jellemzése érdekében „*nem annyira a szóban forgó jogi szabályozás célja* [...], mint inkább az a körülmény, hogy egy tagállami szabályozás nem vezethet be olyan eltérő bánásmódot, amely *a gyakorlatban azzal a hatással jár*, hogy a külföldi illetőségű személyek tekintetében végeredményben *súlyosabb adóteher* áll fenn, és amely ily módon alkalmas arra, hogy ez utóbbiakat visszatartsa az említett szabadság igénybevételétől”¹⁶.

32. E módszer alapján előzetesen meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tagállam (a jelen esetben azon anyavállalat székhely szerinti tagállama, amely a valamely másik tagállamban található állandó telephelye veszteségeinek levonását kéri) az érintett jövedelmek adóztatására jogosult-e, vagy sem.

12 — Bár a Bíróság egyre inkább vonakodott megkülönböztetésről beszélni, fenntartva a helyzetek összehasonlíthatóságának követelményét, ez talán csak annak érdekében történt, hogy az igazolások tekintetében megőrizze a közérdeken alapuló nyomós okok és nem csak a Szerződés által kimerítő módon felsorolt igazolási okok vizsgálatának szabadságát. Az áruk szabad mozgása kivételével ugyanis (amelyről a jelen ügyben nincs szó) a hátrányos megkülönböztetésnek a Szerződés által kizárólagosan elfogadott igazolásai a közrend, a közbiztonság és a közegészség. Ilyen okokra nehéz hivatkozni a közvetlen adóztatás terén. Márpedig a Bíróság az ítélkezési gyakorlatában megjegyezte, hogy a hátrányos megkülönböztetés esetén csak ezen igazolások fogadhatók el, *ipso facto* kizárva a közérdeken alapuló nyomós okokat. Mindazonáltal megfigyelhető, hogy a Bíróság néhány alkalommal ellentmondott önmagának ebben a témában. Így a Svensson és Gustavsson ítéletben (C-484/93, EU:C:1995:379), miután kifejezetten kizárta azt, hogy a megállapított hátrányos megkülönböztetést közérdeken alapuló nyomós okok igazolhatják, a Bíróság indokolását mégis annak vizsgálatával folytatta, hogy az adórendszer koherenciájára vonatkozó érv elfogadható-e, vagy sem. Még ha ezt az érvet végül el is utasították, a vonatkozó elvek értelmében a Bíróságnak nem kellett volna azt vizsgálnia, mivel ezt az igazolást a Szerződés kifejezetten nem tartalmazza.

13 — A külföldi állandó telephelyek vonatkozásában a Bíróság az X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89) például megállapította, hogy „az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely egyetlen adózási egységet kíván alkotni valamely belföldi leányvállalatával, valamint az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely külföldi leányvállalatával kívánja ugyanezt tenni, az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adójogi szabályozás céljára tekintettel objektíve összehasonlítható, mivel mindkettő részesülni kíván az említett szabályozás által kínált előnyökben, amely szabályozás többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történő konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemelegességének a megőrzését” (24. pont).

14 — Ebben az értelemben lásd: X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont); Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. pont); A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. pont); Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. pont).

15 — Ahogyan azt Kokott főtanácsnok az A-ügyre vonatkozó indítványában (C-123/11, EU:C:2012:488) már helytállóan megjegyezte, „[amennyiben elegendő], hogy mindkét esetben belföldi illetőségű adóalanyok kívánnak az adójogi szabályozás által kínált előnyökben részesülni, akkor az említett feltétel vizsgálata már csak formális, hiszen az minden esetben [...] teljesülni fog” (40. pont).

16 — 55. pont. Indítványában Jämski főtanácsnok is egyetért azzal a megközelítéssel, hogy a helyzetet „átfogóan” kell tanulmányozni, megállapítva, hogy „ehelyett *be kell vonni* az elemzésbe a [szóban forgó] részesedések birtoklásából származó jövedelmek *adóztatásának egészét*” (62. pont, kiemelés tőlem).

b) Alkalmazás

33. Általánosságban, azok az esetek, amelyekben a Bíróság megállapította, hogy a belföldiek és a külföldiek tekintetében a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának hiánya miatt az eltérő adójogi bánásmód semmilyen szempontból nem ellentétes a mozgásszabadságokkal, meglehetősen kis számban fordulnak elő.¹⁷

34. Az előttünk álló problémával, azaz olyan állandó telephely veszteségeinek az egyik tagállamban letelepedett vállalkozás általi levonásával kapcsolatban amellyel ez a vállalkozás egy másik tagállamban rendelkezik, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatát a következőképpen foglalom össze:

35. A Bíróság az ezzel a témakörrel kapcsolatos ügyekben állandó jelleggel megállapította a letelepedés szabadsága korlátozásának fennállását, miután úgy ítélte meg, hogy egyrészt az egyik tagállamban székhellyel rendelkező azon társaság helyzete, amely egy másik tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, és másrészt az egyik tagállamban székhellyel rendelkező azon társaság helyzete, amely ugyanebben a tagállamban rendelkezik állandó telephellyel, összehasonlíthatóak. Ezt az összehasonlíthatóságot kifejezetten¹⁸ vagy hallgatólagosan¹⁹ lehet megállapítani.

36. A Bíróság a helyzetek összehasonlíthatóságát azokban az esetekben is megállapította, amelyekben valamely tagállam a más tagállamokban található állandó telephelyek nyereségeinek adóztatása mellett döntött. Ezekben az esetekben ugyanis a tagállam „[ezeket a] telephelyeket [...] hasonlóvá tette a belföldi állandó telephelyekhez”²⁰.

37. Ugyanakkor a belföldiek és külföldiek helyzete nem hasonlítható össze egy tagállam adózási rendszere tekintetében, ha ez a tagállam a külföldiek adóztatására nem jogosult, vagy ezzel a jogosultsággal nem él.

38. Ugyanez a feltétel ad magyarázatot a Bíróság által a Nordea Bank Danmark ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087) kifejtett azon vélelemre, amely szerint „*valamely belföldi illetőségű társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából* egy másik tagállamban [...] található állandó telephelyek helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephelyek helyzetéhez”²¹.

39. Az elképzelés nem új. Így a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítéletben (C-374/04, EU:C:2006:773) a Bíróság már megállapította, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat természetes személy részvényesei nem részesülhetnek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat természetes személy részvényeseivel azonos adójóváírásban az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok által fizetett osztalékok

17 — Ezen esetek közül arra hivatkozom, hogy a belföldiek és a külföldiek helyzete az adóalany személyes és családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezményekre vonatkozó adójogi rendelkezések tekintetében főszabály szerint nem összehasonlítható (kivéve, amikor a külföldi nem rendelkezik számottevő jövedelemmel a székhely szerinti államban). Lásd: Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31), illetve az újabb alkalmazásra vonatkozóan. Kieback-ítélet (C-9/14, EU:C:2015:406). Lásd továbbá: Blanckaert-ítélet (C-512/03, EU:C:2005:516); Schulz-Delzers és Schulz ítélet (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Lásd különösen Philips-ítélet (C-18/11, 19. pont); A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84, 35. pont); Felixtowe-ítélet (C-80/12, 26. pont).

19 — Lásd: Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 33. és 34. pont); Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 25. és 26. pont); Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 35–39. pont).

20 — Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont). Ebben az értelemben lásd továbbá: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773), amelyben a Bíróság megállapította, hogy „attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezménynek útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékokra is, ezen külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez” (68. pont).

21 — 24. pont. Kiemelés tőlem.

tekintetében, amikor e külföldre fizetett osztalékokat semmilyen brit adó nem terheli. A Bíróság ítéletében kifejtette, hogy más lenne a helyzet, ha egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény vagy egy egyoldalú döntés alapján az Egyesült Királyság fenntartotta volna azt a jogot, hogy a külföldre fizetett osztalékokra brit személyi jövedelemadót vessen ki.

40. A fenti megállapításokra tekintettel a Bíróság megállapította, hogy „nem ellentétes az EUMSZ 49. és az EUMSZ 63. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében”²².

41. Következésképpen a letelepedési szabadság korlátozásának fennállását csak akkor lehet megállapítani, ha az eltérő bánásmód összehasonlítható helyzetekre vonatkozik, amely korlátozást csak akkor lehet a Szerződéssel összeegyeztethetőnek nyilvánítani, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.

B – A jelen ügyre történő alkalmazás

1. Azon két időszak elkülönítésének szükségessége, amely alatt a szóban forgó német szabályozás alkalmazandó

42. Az 1999-es adóévet megelőzően nem volt lehetőség a Németországban letelepedett vállalkozás jövedelmei összességéből levonni a valamely másik tagállamban található állandó telephely által elszenvedett veszteségeket. Ezeket a veszteségeket főszabály szerint két esetben visszapótolták: vagy akkor, ha a külföldön található állandó telephely nyereséges volt (és ebben az esetben e nyereségnek megfelelő mértékben), vagy pedig az említett állandó telephely átalakulása, átruházása, átengedése vagy bezárása esetében. Ugyanakkor az 1999-es adóévtől kezdődően az EStG 52. §-ának (3) bekezdése hatályon kívül helyezte az EStG 2a. §-a (3) bekezdésének első mondatát és ezeknek a nyereségeknek a levonása lehetetlenné vált.

43. Ez a jogszabályi módosítás ad magyarázatot a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésre, mivel mindegyik kérdés más-más szabályozással kapcsolatos.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

44. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint az EStG 52. §-ának (3) bekezdése, amely előírja egy külföldi állandó telephely azon veszteségeinek visszapótlását, amelyeket korábban a belföldi anyavállalat által fizetendő adó csökkentése érdekében számoltak el, mindezt nem a nyereség elérése, hanem e telephelynek egy másik, olyan tőketársaság részére történő átruházása miatt, amely ugyanazon csoport tagja, mint az átruházó és ugyancsak külföldi illetőségű.

45. Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság maga is kifejtette, nem ez az első alkalom, hogy a Bíróságnak ezt az adózási rendszert kell megvizsgálania.

²² — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 74. pont). Olyan újabb ügyre, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a helyzetek közötti objektív különbség abból eredt, hogy valamely tagállam a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megkötését követően lemondott adójogi joghatóságának a másik tagállamban letelepedett társaságok által kifizetett osztalékok vonatkozásában örtendő gyakorlásáról, lásd: Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82. pont).

a) A korlátozás fennállása

46. A Bíróság a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletben (C-157/07, EU:C:2008:588) ugyanis úgy ítélte meg, hogy ez a rendszer a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül, azonban megállapította, hogy a veszteségek visszapótlását – amelyre ebben az esetben az azon külföldön található állandó telephely vonatkozásában keletkezett nyereségek miatt került sor, amelynél ezek a veszteségek keletkeztek, nem pedig ezen telephely átruházása miatt – igazolja a német adózási rendszer koherenciája biztosításának a szükségessége.²³ Az intézkedésről ezenkívül megállapította, hogy megfelelő e célkitűzés eléréséhez, és azzal arányos.²⁴

47. Mielőtt arra a következtetésre jutott, hogy korlátozás áll fenn, a Bíróság hallgatólagosan elismerte, hogy a helyzetek összehasonlíthatóak és megállapította, hogy elismerve az Ausztriában található állandó telephely veszteségeinek az anyavállalat által történő levonását, a Németországi Szövetségi Köztársaság „ugyanolyan adóelőnyt nyújtott azon illetőséggel rendelkező társaságnak, amelyhez az Ausztriában található állandó telephely tartozik, mintha ezen állandó telephely Németországban lett volna”²⁵.

48. A Bíróság ezt követően megállapította, hogy az Ausztriában található állandó telephely veszteségeinek azon társaság adóalapjába történő visszapótlásával, amelytől ez a telephely függött, a német adózási rendszer visszavonta ezen adóelőny kedvezményét, és „az illetőséggel rendelkező és Ausztriában állandó telephelyet működtető társaságokat [ezáltal] kedvezőtlenebb adójogi bánásmódban részesítette annál, mint amelyben a Németországban található állandó telephelyeket működtető, illetőséggel rendelkező társaságok részesülnek”²⁶.

49. E következtetés alapján meg kellett vizsgálni azokat a lehetséges közérdeken alapuló kényszerítő okokat, amelyek igazolhatják a letelepedés szabadságának korlátozását.²⁷

b) Az igazolás fennállása

50. Először, a Bíróság a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletben (C-157/07, EU:C:2008:588) megállapította, hogy a veszteségek visszapótlását, amelyre az azon külföldön található állandó telephely vonatkozásában keletkezett nyereségek miatt került sor, amelynél ezek a veszteségek keletkeztek, a német adózási rendszer koherenciája biztosításának a szükségessége igazolja.²⁸ Ezenkívül olyan intézkedésről volt szó, amely szükséges volt e célkitűzés eléréséhez, és azzal arányos volt.²⁹

51. A Bíróság szerint ugyanis „a veszteségeknek az alapügyben szóban forgó német adózási rendszer által előírt visszapótlását nem lehet elválasztani azok korábbi figyelembevételétől. Ugyanis a más államban található olyan állandó telephelyet működtető társaság esetében, amelyre tekintettel az e társaság illetősége szerinti államnak nincs adóztatási joga, ez a visszapótlás szimmetrikus logikát tükröz [...]. Tehát közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat létezett az alapügyben szóban forgó adóztatási mechanizmus két eleme között, mivel az említett visszapótlás a korábban megengedett levonás logikus kiegészítésének minősül”³⁰.

23 — 43. pont

24 — Ugyanott (44. és 45. pont).

25 — Ugyanott (35. pont).

26 — Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 37. pont).

27 — Ugyanott (40. pont). Ebben az értelemben lásd továbbá: Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont); A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. pont).

28 — 43. pont.

29 — Ugyanott (44. és 45. pont).

30 — Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 42. pont).

52. Meg kell állapítani, hogy ugyanez a szimmetrikus logika érvényesül a külföldön található állandó telephely átruházása esetében is.

53. A Bíróság a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* ítéletben (C-157/07, EU:C:2008:588) egyébként maga is megjegyezte, hogy „[a]zt a megállapítást, miszerint az említett adórendszerből adódó korlátozást igazolja annak szüksége, hogy biztosítsák e rendszer koherenciáját, nem kérdőjelezheti meg [...] azon tény sem, hogy az a társaság, amelytől az érintett állandó telephely függ, ez utóbbit megszüntette, és hogy az említett állandó telephely által elért nyereség és elszenvedett veszteség a fennállásának egész ideje tekintetében negatív egyenleggel zárult”³¹. Ugyanis „az állandó telephely veszteségének visszapótlása azon társaság eredményébe, amelyhez tartozik, e veszteség korábbi figyelembevételétől elválaszthatatlan, és annak logikus kiegészítése”³².

54. Másodszor, noha nem szükséges több indok együttes fennállása annak megállapításához, hogy a letelepedés szabadságának valamely korlátozása nem összeegyeztethetetlen a Szerződéssel,³³ úgy vélem, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának célkitűzésére, amely – ahogyan azt a Bíróság a *Nordea Bank Danmark* ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087) megismételte – „arra irányul, hogy megőrizze a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetriát”³⁴, szintén lehet hivatkozni a veszteségek német jogszabályok által előírt, az állandó telephely átruházása esetében történő visszapótlásának igazolása érdekében.³⁵

55. Ha ugyanis egy tagállamnak (a jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaságnak) „nincs lehetősége arra, hogy az átruházó [német] társaság adóköteles nyereségébe visszapótolja az így levont veszteségeket, miközben elvesztette az esetleges jövőbeli nyereség adóztatására vonatkozó joghatóságát, az ilyen konstrukció mesterségesen csökkenti adóalapját, következésképpen pedig sérti az adóztatási joghatóság [német–osztrák] egyezményből eredő megosztását”³⁶.

56. Ahogyan azt a Bíróság a *Nordea Bank Danmark* ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087) kifejti, „[e] szimmetria megőrzésének a szükségessége megköveteli, hogy a valamely állandó telephelyre tekintettel levont veszteséget e telephely érintett tagállam adóztatási joghatósága alatt elért nyereségének – vagyis *mind az azon teljes időszak alatt elért nyereségnek, amelyben az említett telephely a belföldi társasághoz tartozott, mind pedig az ugyanezen telephely átruházásának az időpontjában keletkezett nyereségnek* – az adóztatásával kompenzálni lehessen”³⁷.

57. A jelen ügyben, ellentétben a *Nordea Bank Danmark* ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) alapjául szolgáló dán szabályozásban foglaltakkal, az Ausztriában található állandó telephely átruházása során keletkező esetleges nyereségek Németországban nem adókötelesek. Logikus tehát ezen átruházás alkalmával a korábban levont veszteségeket visszapótolni.

58. Ezenkívül a Bíróság azt is megállapította, hogy a tagállamok adóztatási joghatóságának kiegyensúlyozott megosztására vonatkozó célkitűzést az adóalanyok tekintetében veszélyeztetheti „az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek mértékéig az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másokban csökken”³⁸. Márpedig úgy vélem, hogy ez abban az esetben is fennáll, amikor egy adóalany,

31 — 53. pont

32 — Ugyanott (54. pont).

33 — *Lidl Belgium* ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 40. pont).

34 — 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat

35 — Az adózási rendszer koherenciájával, valamint a megosztott adózási joghatósággal kapcsolatos követelmények ugyanis átfedik egymást (ebben az értelemben lásd: *National Grid Indus* ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 80. pont).

36 — *Nordea Bank Danmark* ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 30. pont). Ez az ügy a Dán Királyságra vonatkozott.

37 — 33. pont. Kiemelés tőlem.

38 — *Marks & Spencer* ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 46. pont).

azon lehetőséggel szemben, hogy a külföldi állandó telephelyének nyereségeit a korábban levont veszteségeknek megfelelő mértékben visszapótolják, teljesen szabadon határozhatja meg e telephely átruházásának ellenértékét, és ezáltal megfoszthat egy tagállamot attól, hogy gyakorolja az e telephely legutóbbi nyereségeinek az adóköteles jövedelembe történő visszapótlásához való jogát.

59. Végül harmadszor hivatkozom az adóelkerülések megakadályozására vonatkozó célkitűzésre, amely, ahogyan arra a Bíróság rámutatott, összefügg az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásával.³⁹

60. „Ugyanis a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartások, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak, alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamok azon jogát, hogy a saját területükön folytatott tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolják adóztatási hatáskörüket, és hogy sértsék a tagállamok [adóztatási joghatóságának kiegyensúlyozott megosztását]”⁴⁰.

61. Azzal a nehézséggel együtt, amelyet a csoporton belüli átruházások értékének a szokásos piaci feltételekre tekintettel történő meghatározása jelent – amelynek e körülmények között érvényesülnie kell –, egy külföldön található állandó telephely ugyanazon a csoporton belül, a veszteségek levonása után történő átruházása, megfelelhet a fentiekben leírt helyzetnek.

62. Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás következképpen számomra a releváns adózási rendszer koherenciája tekintetében igazoltnak tűnik, mivel ez a közérdeken alapuló nyomós ok adott esetben összekapcsolódik azokkal az okokkal, amelyek célja az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása és az adóelkerülések megakadályozása.

c) A Marks & Spencer-kivétel arányossága és alkalmazhatatlansága

63. Már csak a szóban forgó szabályozás arányosságát kell megvizsgálni.

64. Amikor egy tagállam semmilyen lehetőséggel nem rendelkezik arra vonatkozóan, hogy adóztassa azokat az esetleges nyereségeket, amelyeket valamely veszteséges külföldi állandó telephely átruházása során értek el, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás számomra nem csak az általa követett célok elérésére alkalmasnak, hanem azokkal arányosnak is tűnik.

39 — Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 62. pont).

40 — Ugyanott. Azok a közérdeken alapuló nyomós okok, amelyeket igazolásként elfogadnak azokban a nemzeti jogszabályokban, amelyek elutasítják a külföldön végzett tevékenységből eredő veszteség elszámolását, amikor magát ezt a tevékenységet nem adóztatják, a Bíróság ítélkezési gyakorlatában a valóságban még sokkal nagyobb számban, és különböző módon összekapcsolódva vannak jelen. A Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre (C-172/13, EU:C:2014:2321) vonatkozó indítványában Kokott főtanácsnok szövegösszehasonlítást végzett. Kokott főtanácsnok szerint „a Bíróság [nevezheti azt] akár »az adórendszer koherenciája biztosításának« (lásd: K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 64–71. pont), akár »az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának« (lásd: Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 45. pont; Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 31. pont; X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 28. pont; A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 42. pont; K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 55. pont; Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. pont), akár a nyereség adóztatása és a veszteséglevonás közötti »szimmetria megőrzésének« (lásd: National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 58. pont; Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), akár »a veszteség kétszeres elszámolása« megakadályozásának (lásd: Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 47. és 48. pont; Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. és 36. pont; A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 44. pont) vagy az »adóelkerülés« megakadályozásának (lásd: Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 49. pont; Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. és 36. pont; A-ítélet, C-123/11, EU:C:2013:84, 45. pont). Lásd továbbá: National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 80. pont) és K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 72. pont), amelyekben legalább részben azonosnak tekintik az adójogi koherencia és az adóztatási joghatóság megosztásának igazoló okát. Ezt az ítélkezési gyakorlatot ráadásul megerősítik a Bíróságnak a helyzetek objektív összehasonlíthatóságával kapcsolatban tett megállapításai, amelyek kiemelt jelentőséget tulajdonítanak, ahogyan azt láttuk [...], annak a körülménynek, hogy egy tagállam egy külföldön folytatott tevékenységet adóztat-e, vagy sem” (31. pont).

65. Igaz, hogy a Marks & Spencer ítéletben (C-446/03, EU:C:2005:763) a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó korlátozó intézkedés aránytalan. Ebben az ítéletben a Bíróság úgy vélte, hogy a letelepedés szabadsága sérül, amikor egy külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek levonására nyitva álló lehetőségeket, és ezenkívül nincs semmilyen más lehetőség arra, hogy az[oka]t a jövőben figyelembe vegyék.⁴¹ Ebben a kivételes esetben a belföldi illetőségű anyavállalatnak biztosítania kell annak lehetőségét, hogy az ilyen külföldi illetőségű leányvállalat veszteségeit a saját letelepedésének helye szerinti tagállamban adózott jövedelemből vonják le.

66. A kérdést előterjesztő bíróság kifejezte az ellenérzését ezzel a letelepedés szabadságának korlátozása alóli, a Bíróság által a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) óta állandó jelleggel meghatározott kivétellel kapcsolatban. A számos főtanácsnok által ebben a tekintetben elfogadott álláspont,⁴² a problémával foglalkozó jogtudományi művek száma,⁴³ valamint a különböző tagállamok és a Bizottság által a jelen ügyben benyújtott írásbeli észrevételek megerősítik, hogy e kivétel alkalmazása nehézségeket vet fel. Mindazonáltal a Bíróság legutóbb kifejezetten megerősítette annak alkalmazhatóságát.⁴⁴

67. Mindenesetre meg kell állapítani, hogy az Osztrák Köztársaság beavatkozása lehetővé tette a végleges veszteségekre vonatkozó valamennyi kétely eloszlátását. Az alapügyben szóban forgó veszteségek nem véglegesek,⁴⁵ tehát már nincs szükség annak további vizsgálatára, hogy az említett kivétel alkalmazandó-e, vagy sem.

68. Ezenkívül a nemzeti bíróság erre a kérdésre vonatkozó hatáskörének sérelme nélkül, a Bíróságnak átadott ügyiratokban semmi nem utal az adóalany által előterjesztett ellenkező bizonyítékra.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

69. A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e a német–osztrák egyezmény 23. cikke (1) bekezdésének a) pontjához hasonló olyan szabályozás, amely a német adó alapjából kiveszi az Ausztriából származó, Ausztriában adóztatható jövedelmet, amennyiben egy német tőketársaság ausztriai állandó telephelyén keletkezett veszteségek azért nem számolhatók már el Ausztriában, mert az állandó telephelyet olyan osztrák tőketársaságra ruházták át, amely ugyanazon csoport tagja, mint a német tőketársaság.

70. Egyetértek a francia kormánnyal, amikor az írásbeli észrevételeiben és a 2015. július 1-jén tartott tárgyaláson megállapította, hogy ez a kérdés abból a téves előfeltevésből indul ki, hogy az alapeljárás felperese, az osztrák telephely által elszenvedett veszteségeket már nem lehet Ausztriában levonni amiatt, hogy ezt a telephelyet egy osztrák tőketársaságra ruházták át.

41 — 55. o.

42 — Ebben a tekintetben lásd: Kokott főtanácsnoknak az A-ügyre vonatkozó indítványa (C-123/11, EU:C:2012:488, 47–54. pont), illetve a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó indítványa (C-172/13, EU:C:2014:2321, 49–53. pont); Mengozzi főtanácsnoknak a K-ügyre vonatkozó indítványa (C-322/11, EU:C:2013:183, 63–89. pont).

43 — A Marks & Spencer-kivételből eredően a Bíróság ítélkezési gyakorlatának az elmúlt tíz évben történő fejlődésére tekintettel felmerült nehézségekről készült legutóbbi összefoglalóról lásd: Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“, *European Taxation*, 2014. december, 530–540. o. A végleges veszteségek fogalmának a Bíróság legutóbbi ítélkezési gyakorlatára tekintettel történő meghatározásának kísérletéről lásd különösen: Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“, *European Taxation*, 2014. február/március, 71–79. o.

44 — Lásd: Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50, 33–36. pont).

45 — Az osztrák kormány írásbeli észrevételei alapján az osztrák állandó telephely 2005-ig felhalmozódott veszteségeinek mértékét főszabály szerint meg lehetett határozni, és el lehetett azokat határozni. Az elhatárolt veszteségeket így be lehetett számítani az átruházásból eredő ténylegesen realizált értéknövekedésbe, az esetleges fennmaradó összeg főszabály szerint határozatlan ideig a Timac Agro elhatárolt veszteségeiként maradt fenn. Ezeket tehát később fel lehetett használni abban az esetben, ha az alapeljárás felperese tevékenységét Ausztriában folytatta (az osztrák kormány írásbeli észrevételeinek 44. pontja). A veszteségeket át is lehetett ruházni az átvevő tőketársaságra, ha az állandó telephelyet „adósemlegesen” hozták létre (az osztrák kormány írásbeli észrevételeinek 46. pontja).

71. Az osztrák kormány által az írásbeli észrevételeinek keretében adott információkból ugyanis vitathatatlanul kitűnik, hogy az alapeljárásban szóban forgó veszteségek nem voltak véglegesek.

72. Ilyen körülmények között a második kérdés értelmezhető úgy, hogy az arra irányul, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e valamely tagállamnak az alapügybelihez hasonló olyan adózási rendszere, amely egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján – amely adómentességben részesíti az egyezményben részes másik tagállamban található állandó telephelyek jövedelmeit – elutasítja e telephelyek veszteségeinek levonását.

a) Elsődlegesen: a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának és a korlátozás fennállásának hiánya

73. A német–osztrák egyezmény 7. cikke (1) bekezdésének és 23. cikke (1) bekezdésének megfelelően, illetve az 1999. előtti adóévekben fennálló helyzettől eltérően, a Németországi Szövetségi Köztársaság jogszabály-módosítással lemondott arról az adóztatási joghatóságról, amelyet korábban gyakorolt a valamely „külföldi államban található telephely ipari vagy gazdasági tevékenységeiből származó jövedelme [tekintetében, amely] valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján mentesül a jövedelemadó alól”⁴⁶.

74. Következésképpen, mivel nincs adóelőny, ha nincs adóztatási joghatóság,⁴⁷ a Timac Agróhoz hasonló társaság helyzete számomra nem tűnik összehasonlíthatónak egy Németországban letelepedett és ugyanebben a tagállamban állandó telephellyel rendelkező társaság helyzetével.

75. Ezenkívül a német–osztrák egyezményben előírt megosztott adóztatási joghatóságra tekintettel, nem látom azokat a módszereket, amelyeket a Németországi Szövetségi Köztársaság előírhat a veszteségek levonhatóságára irányuló cél biztosítása érdekében, ami a német kormány álláspontja szerint *átmenetileg* likviditási előny biztosítását jelenti. Amennyiben e módszer alapja nem a veszteséges telephely esetleges későbbi nyereségeinek adóztatása abban az esetben, ha ez a telephely az osztrák területen található, a helyzetek nem összehasonlíthatóak.

76. Objektíven összehasonlítható helyzetek hiányában a szóban forgóhoz hasonló szabályozás nem minősül a letelepedés szabadsága korlátozásának.⁴⁸

b) Másodlagosan: igazolhatóság fennállása

77. Mindazonáltal, abban az esetben, ha a Bíróság arra a következtetésre jutna, hogy összehasonlítható helyzetekről van szó, és korlátozás áll fenn, álláspontom szerint ez a korlátozás igazolható.

78. A Bíróságot ugyanis a Lidl Belgium ítéletben (C-414/06, EU:C:2008:278) már kérték arra, hogy vizsgáljon meg egy veszteségekre vonatkozó általános kizárási mechanizmust. Ebben az ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánta megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az olyan nemzeti adózási rendszer, amely egy belföldi illetőségű társaság számára kizárja annak lehetőségét, hogy az eredmény meghatározása és az adóköteles jövedelem kiszámítása során a valamely másik tagállamban egy hozzá tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségeket levonják, miközben ez az adózási rendszer ilyen lehetőséget a belföldi állandó telephely által elszenvedett veszteségek esetében biztosít.

46 — Az EStG 1997-es és az 1998-as adóév idején alkalmazandó változatának 2a. §-a (3) bekezdésének első mondata.

47 — A Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. pontjában említett és a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítéletben (C-374/04, EU:C:2006:773) korábban alkalmazott elv szerint.

48 — Az eltérő bánásmód valójában „abból fakad, hogy [a tagállamok] jogosultak meghatározni az adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait a kettős adóztatás elkerülése érdekében” (Gilly-ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. pont), e joghatóság megosztására szükségsszerűen az adóztatási joghatóság gyakorlását megelőzően került sor.

79. Márpedig ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az annak szükségességével kapcsolatos közérdeken alapuló kényszerítő okok, hogy egyrészt fenntartsák az adóztatási joghatóságnak az érintett tagállamok közötti megosztását, másrészt pedig, hogy elkerüljék a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélyét, megalapozottak.⁴⁹

80. A Bíróság azt is megállapította, hogy ez a típusú adózási rendszer alkalmas arra, hogy az előbbiekben említett célok megvalósulását biztosítsa,⁵⁰ és azzal arányos,⁵¹ mivel a szóban forgó társaság nem bizonyította, hogy a külföldi illetőségű leányvállalata kimerítette a székhelye szerinti államban az elszenvedett veszteségeknek az érintett adóévekben, valamint a korábbi adóévekben történő elszámolására nyitva álló lehetőségeket, és ebben az államban nincs lehetőség arra, hogy az említett leányvállalat veszteségeit ebben az államban a jövőbeli adóévekre nézve elszámolják.⁵²

81. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy „az [EUMSZ 49. cikkel] nem ellentétes, ha valamely tagállamban letelepedett társaság nem vonhatja le adóalapjából a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, amennyiben valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény értelmében e telephely jövedelme ez utóbbi tagállamban adózik, ahol az említett veszteség ezen állandó telephely jövedelmének adóztatásakor későbbi időszakokra elszámolható”⁵³.

82. Meg kell állapítani, hogy az e következtetés levonásához vezető valamennyi elem megtalálható az alapügyben szóban forgó rendszerben, illetve hogy a Bíróság válaszában azonosnak kell lennie.

V – Véggkövetkeztetések

83. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht Köln által előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

- „1) Az EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes az olyan nemzeti adózási rendszer, amely – azt követően, hogy elismerte az egyik tagállamban található állandó telephely által elszenvedett veszteségeknek abban a másik tagállamban történő elszámolását, ahol az a társaság letelepedett, amelytől ez a telephely függ – e társaság jövedelemadójának kiszámítása céljából előírja e veszteségek visszapótlását az említett telephely olyan tőketársaságra történő átruházása miatt, amely ugyanazon csoport tagja, mint az átruházó.
- 2) Az EUMSZ 49. cikkel nem ellentétes az olyan nemzeti adózási rendszer, amely alapján valamely belföldi illetőségű társaság nem vonhatja le adóalapjából a hozzá tartozó és valamely másik tagállamban található állandó telephelyet ért veszteségeket, amennyiben valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény értelmében ezen állandó telephely jövedelmei az előbbi tagállamban mentesülnek az adófizetési kötelezettség alól, és a másik tagállamban adóznak.

49 — Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 30–37. pont).

50 — Ugyanott (43. pont).

51 — Ugyanott (53. pont).

52 — Emlékeztetőül, a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. és 56. pontjában kifejtett feltételekről van szó.

53 — Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 54. pont és a rendelkező rész).