ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. február 14. [1]

1. Jelen ügyben a Bundesfinanzhof (Szövetségi Adóügyi Bíróság) (Németország) a Bíróságtól arra a kérdésre vár választ, hogy összeegyeztethető-e az EK 43. és 56. cikkel, ha valamely iparűzési tevékenységből jövedelmet szerző német vállalkozás nem vonhatja le valamely másik tagállamban található állandó telephelyének veszteségét a nyereség megállapítása során, mert a kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmény szerint e telephelybevételek Németországban nem adóztathatók.

Az alapeljárás háttere

2. A Németország és Luxemburg között kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: egyezmény) [2] értelmében egy tagállami illetőségű társaság ettől eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező állandó telephelye által elért nyereség ez utóbbi tagállamban adóztatható. Ha a társaság Németországban rendelkezik illetőséggel, a Luxemburgban adóköteles jövedelmet le kell vonni a Németországban adóköteles jövedelméből. Tájékoztatása szerint a Bundesfinanzhof e rendelkezést úgy értelmezte, hogy az kiterjed a luxemburgi állandó telephely által elért veszteségekre és nyereségekre egyaránt, amelyeket nem lehet beszámítani a német társaság adóköteles jövedelmébe. Az így értelmezett egyezményre a továbbiakban mint vitatott intézkedésre utalok.

3. A Németországban letelepedett Lidl Belgium GmbH & Co. KG (a továbbiakban: Lidl) gazdasági tevékenységét többek között a Luxemburgban található állandó telephelye révén fejtette ki. 1999-ben, a vitatott pénzügyi évben a Lidl e telephelye 163 382 DEM (83 536 EUR) veszteséget ért el, amelyet eredetileg levont a teljes bevételéből.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá az iparűzési és az ingatlanadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, 1958. augusztus 23-án Luxembourgban kötött egyezmény (BGBl. 1959. II., 1270. o.).

A Finanzamt (adóhatóság) nem engedte meg a levonást. A jogvita a Bundesfinanzhof elé került, amely a fent ismertetett kérdést terjesztette elő.

4. A Lidl, a finn, a francia, a német, a görög, a holland és a svéd kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. E felek mindegyike – az Egyesült Királyság kivételével –, valamint a Finanzamt képviseltette magát a tárgyaláson.

Elemzés

5. Az észrevételeket előterjesztők mind arra hivatkoznak, hogy (a letelepedés szabadságáról szóló) EK 43. cikket kell megvizsgálni, úgyhogy (a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében) az EK 56 cikk (a tőke szabad áramlása) nem lényeges. [3] Ezzel egyetértek.

6. Abban is egyetértek a Lidllel és a Bizottsággal, hogy az EK 43. cikkel nyilvánvalóan ellentétes, ha egy tagállamban illetékességgel rendelkező társaság a nyeresége kiszámításakor nem vonhatja le egy másik tagállamban található állandó telephelye által elért veszteséget, mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmény szerint az ilyen állandó telephelyről származó ugyanilyen jövedelem az első tagállamban nem adóköteles.

7. Noha Franciaország, Németország, Hollandia és Svédország azt állítja, hogy az EK 43. cikket nem sértették meg, ezzel az állásponttal nem értek egyet. Egy német illetőségű, luxemburgi állandó telephellyel rendelkező társaság, amely veszteséget ért el, nyilvánvalóan kedvezőtlenebb bánásmódban részesül, mint egy olyan német társaság, amelynek németországi állandó telephelye ért el veszteséget: ez utóbbi esetben a veszteséget figyelembe veszik a társaság nyereségének kiszámításánál, míg az előbbi esetben erre nem kerül sor. Ez elég az EK 43. cikk alkalmazhatóságához. [4] A Bíróság előtt az a kérdés merül fel, hogy vajon a vitatott rendelkezés mégis igazolható-e, és különösen i. hogy a Bíróság által a Marks & Spencer [5] ügyben elfogadott igazolás a *leányvállalatok* által elért veszteség levonásával összefüggésben

3 – A francia kormány ezzel a témával összefüggésben más megközelítést alkalmazott, egyszerűen azt állítja, hogy a vizsgálat és az igazolás mindenképpen megegyezik mindkét esetben.

4 – Ha ennek oka kérdésessé válna, lásd a C-141/99. sz. AMID-ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 21–23. pontját, valamint a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 53. pontját.

5 – A C-446/03. sz. ügy (EBHT 2005., I-10837. o.).

érvényes-e az *állandó telephely* által elért veszteség esetében is, és ii. amennyiben igen, a vitatott intézkedés arányos-e.

8. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság elismerte, hogy az EK 43. és az EK 48. cikkbe ütközően korlátozza a letelepedés szabadságát azon nemzeti jogszabály, amely kizárja, hogy a belföldi illetőségű vállalat az adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatnál keletkezett veszteséget, jóllehet biztosítja ezt a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében. A Bíróság azonban továbbmenve megállapította, hogy a korlátozás igazoltnak tekintendő i. az adóztatási joghatóság megosztásának fenntartása érdekében, ii. a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély miatt és iii. az adóelkerülés kockázata miatt, feltéve természetesen, hogy nem lépi túl a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket.

9. A Lidl, Németország és a Bizottság arra hivatkozik, [6] hogy ezen igazolások nem alkalmazhatók az állandó telephely által elért veszteség levonását korlátozó jogszabályok tekintetében. Finnország, Franciaország, Görögország, Hollandia (és másodlagosan) az Egyesült Királyság lényegében azzal érvel, hogy az állandó telephelyek helyzete hasonló a külföldi leányvállalatok helyzetéhez, ezért a Marks & Spencer ügyhöz képest nem kell különbséget kell tenni.

10. Abban az ügyben a három igazolás vizsgálatát azzal vezette be a Bíróság, hogy kijelentette, a belföldi illetékességű társaságok által a veszteségekre tekintettel igénybe vett cégcsoportkedvezményre vonatkozó korlátozás indokolt voltának eldöntése érdekében azt kell megvizsgálni, hogy „milyen következményekkel jár a [cégcsoportkedvezményhez] hasonló kedvezmény feltétel nélküli kiterjesztése”. [7] A Bíróság ezzel összefüggésben megvizsgálta és elfogadta az Egyesült Királyság és az észrevétellel élő többi tagállam által bemutatott három igazolást (feltéve, hogy két, az arányosság követelményére vonatkozó feltétel megvalósul). Nem látok okot arra, hogy ne fogadjam el ugyanezt a megközelítést annak vizsgálatánál, hogy egy belföldi illetőségű társaság állandó telephelye által elért veszteség levonását a belföldi illetőségű állandó telephelyei veszteségére korlátozó intézkedés a Szerződéssel összeegyeztethető-e. A társaság szempontjából a külföldi leányvállalat által elért veszteségek cégcsoportkedvezményként való levonásának lehetősége nyilvánvalóan hasonlít a külföldi állandó telephely veszteségei levonásának lehetőségéhez. A cégcsoportkedvezmény valódi célja annak elkerülése, hogy a fiókte-

6 – Legalábbis egyes érvekkel összefüggésben.

7 – 40. és 41. pont.

lepek helyett leányvállalatokat létrehozó és ezáltal a tevékenységüket bővítő vállalkozások hátrányos helyzetbe kerüljenek. [8]

11. Az, hogy vajon bármely vagy mindhárom igazolás [9] alkalmazható-e egy adott helyzetben, amelyben leányvállalatok helyett állandó telephelyekről van szó, más kérdés.

12. Az első igazolással összefüggésben megjegyzem, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság másik tagállamban található állandó telephelyének tevékenységére mind a veszteség, mind a nyereség tekintetében kizárólag ez utóbbi tagállam adószabályait alkalmazzák. [10] A Marks & Spencer ügyben érintett tagállam (az Egyesült Királyság) nem kívánt a belföldi illetőségű vállalatok külföldi leányvállalatai felett adóztatási jogot gyakorolni. Jelen ügyben az érintett tagállam az egyezmény hiányában megadóztathatná a határon túli állandó telephelyet, azonban lemondott e jogról, adómentessé téve az ilyen telephely által elért nyereséget. Ez ugyanahhoz az eredményhez vezet. Ahogyan azt a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben kijelentette, „jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti tagállamban vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken”. [11] Jelen ügyben hasonlóan megtörné a Németország és Luxemburg által az adóztatás és a kedvezmények között kialakított és az egyezményben megjelenő szimmetriát az, ha Németországnak egy német társaság luxemburgi állandó telephelye által elért veszteség tekintetében kedvezményt kellene biztosítania, noha az e telephely által elért nyereség adóztatásához való jogról lemondott.

13. A második igazolással összefüggésben a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy a tagállamoknak a veszteség kétszeres elszámolásának veszélyét meg kell tudniuk akadályozni, és hogy ennek veszélye fennáll, ha a cégcsoportkedvezmény a külföldi illetőségű leányvállalatok veszteségére is kiterjed, valamint hogy ez azonban kiküszöbölhető olyan szabály segítségével, amely kizárja a kedvezmény alkalmazását az ilyen veszteségekre. [12]

14. Ismételten nem látom, ezen elv miért ne volna alkalmazható a jelenlegihez hasonló

8 – Lásd Poiares Maduro főtanácsnok Marks & Spencer ügyre vonatkozó indítványának 16. pontját.

9 – E három igazolás együttes vizsgálatának szükségességéről lásd az alább írottakat.

10 – A Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontja.

11 – 46. pont.

12 – 47. és 48. pont.

ügyben. Ugyanazon veszteség kétszeres elszámolásának veszélye nyilvánvalóan fennáll. E kockázat még nagyobb a továbbműködő állandó telephely által elért veszteségekkel összefüggésben, mint (ahogyan a Marks & Spencer ügyben) a harmadik felekre átruházott vagy működésüket megszüntető leányvállalatok által elért veszteség esetében. Az első esetben, ha a veszteségeket figyelembe lehetne venni a társaság illetékessége szerinti tagállamban, fennállna annak a veszélye, hogy az állandó telephely szerinti tagállamban újra figyelembe veszik, amint az állandó telephely nyereségessé válik, anélkül azonban, hogy a társaság illetékessége szerinti tagállam képes volna az elért előnyt visszavonni. Az előadó bíró által az ügy tárgyalásán feltett kérdésre a Lidl képviselője által adott válaszból valóban kitűnik, hogy azt a veszteséget, amely az előzetes döntéshozatali eljáráshoz vezetett, levonták a Luxemburgban elért nyereségből. [13] Ahogyan azt a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben kifejtette, a tagállamoknak meg kell tudniuk akadályozni a veszteség kétszeres elszámolásának veszélyét, és e veszély kiküszöbölhető olyan szabály segítségével, amely kizárja a kedvezmény alkalmazását az ilyen veszteségekre. [14]

15. Végül az adóelkerülés veszélyére vonatkozó harmadik igazolást illetően a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben kifejtette, 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. A leányvállalatokra vonatkozó helyzettel szemben, ahol elképzelhető, hogy a veszteségeket a cégcsoportokon belül rendszeresen átviszik, és a csoporton belül kizárólag azokhoz a vállalkozásokhoz csoportosítják azokat, amelyek magasabb adókulccsal rendelkező tagállamokban rendelkeznek illetőséggel, [15] az állandó telephelyek esetében nincs lehetőség a joghatóság megválasztására, ha egy társaság egy tagállamban levonhatja egy másik tagállamban illetékességgel rendelkező állandó telephelye által elért veszteséget. Ennek az az oka, ahogyan arra a Bizottság felhívta a figyelmet, hogy a leányvállalatokkal szemben az állandó telephely által elért veszteség „átvitelét” lehetővé tevő intézkedések nem szükségesek, és elméletileg nem is képzelhetők el: az állandó telephely által elért veszteségek az adófizető „anyavállalat” által elért veszteséget jelentenek. A belföldi illetőségű állandó telephelyek által elért veszteségek ennek megfelelően közvetlenül és azonnal levonhatók. E tisztán belső helyzet és a jelen ügy között az egyetlen különbség az adóztatási joghatóság megosztásában rejlik: ha az állandó telephely olyan másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, amellyel, akárcsak jelen ügyben, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötöttek, a szóban forgó állandó telephely jövedelme kizárólag ezen államban lesz adóztatható. Ez nem befolyásolja azt a tényt,

13 – Mivel a veszteség 1999-ben keletkezett, azonban 2003-ig nem tudták figyelembe venni Luxemburgban, a Lidl még mindig hátrányos helyzetben volt, mivel a veszteséget nem tudta a Németországban elért nyereségéből korábban levonni. A pénzáramlással összefüggő kérdés elemzése alább, az arányossággal összefüggésben található.

14 – 47. és 48. pont.

15 – Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy a „veszteségek átvitele” révén megvalósuló adóelkerülés nem tűnik lényegesnek a Marks & Spencer ügyben felmerült tényállásban, amely a veszteségnek kizárólag a leányvállalattól az anyavállalathoz történő, felfelé irányuló átvitelére vonatkozott.

hogy a veszteség az adófizető társaságnál halmozódik fel, közvetlenül csökkentve az illetősége szerinti tagállamban az adóköteles jövedelmét. A másik állam adóztatási joga ugyanazon veszteség tekintetében csak egy újabb kapcsolatot hoz létre, ami a kétszeres levonás lehetőségét teremti meg. A jelen ügyhöz hasonló esetben álláspontom szerint a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben alkalmazott harmadik igazolás semmivel nem egészíti ki az első és a második igazolást.

16. Ennek megfelelően többé-kevésbé egyetértek Finnországgal, Franciaországgal, Németországgal, Görögországgal, Hollandiával, Svédországgal, az Egyesült Királysággal, valamint a Bizottsággal abban, hogy igazolhatók azok a nemzeti jogszabályok, amelyek korlátozzák egy társaság számára annak lehetőségét, hogy egy másik tagállami illetőségű állandó telephely által elért veszteséget levonják, először is az adóztatási joghatóság érintett különböző tagállamok közötti megosztása egyensúlyának fenntartása érdekében, másodszor pedig a veszteség kétszeres elszámolásának veszélye miatt.

17. A Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben megjegyzi, hogy bizonytalan abban, vajon a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a három igazolást kumulatívnak tekintette-e, azaz egyszerre mindháromnak teljesülnie kell.

18. El kell ismerni, hogy a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben „e három indokra, azokat együttesen mérlegelve" utalt, ami ezen álláspontot alátámasztja. Az N-ügyben hozott ítéletben azonban a Bíróság kifejtette, hogy „az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme […] jogos cél", anélkül, hogy a többi igazolásra hivatkozott volna.[16] Az Oy AA ügyben hozott ítéletben a Bíróság elfogadta azt, hogy egy tagállam jogszabálya által bevezetett olyan rendszer, amelynek értelmében az e tagállamban illetékességgel rendelkező leányvállalat kizárólag abban az esetben vonhatja le az adóköteles jövedelméből az általa az anyavállalata részére teljesített pénzügyi juttatásokat, ha az anyavállalat székhelye ugyanazon tagállamban található, főszabály szerint igazolható a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben hivatkozott, nevezetesen az első és harmadik indokkal.[17] Az Amurta-ügyben hozott ítéletben a Bíróság, noha kijelentette, hogy a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben alkalmazott második és harmadik igazolásra nem hivatkoztak, mégis megvizsgálta (és elvetette) azt az érvet, amely szerint fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának egyensúlyát.[18] Úgy tűnik tehát, hogy a három igazolást nem feltétlenül kell együtt alkalmazni egy adott ügyben. Álláspontom szerint a

16 – A C-470/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 42. pontja.

17 – A C-231/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 51–60. pontja.

18 – A C-379/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 57–59. pontja.

kérdéses jogszabály jelen ügyben főszabály szerint igazolható a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben hivatkozott első és második indokkal, nevezetesen az adóztatási joghatóság megosztása egyensúlyának fenntartása, valamint a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély elkerülése céljával.

19. A korlátozó intézkedés igazolásához mindenképpen szükséges az is, hogy megfeleljen az arányosság elvének oly módon, hogy alkalmas legyen a kitűzött cél elérésére, továbbá ne terjeszkedjen túl az ennek megvalósulásához szükséges mértéken.

20. Jelen ügyben semmi nem utal arra, hogy a vitatott intézkedés nem lenne alkalmas a fent említett célok elérésére. Ezzel szemben nem értek azzal egyet, hogy nem terjeszkedik túl az azok eléréséhez szükséges mértéken, azaz más szavakkal, azzal, hogy ugyanezen eredményt kevésbé szigorú intézkedésekkel nem lehetett volna elérni.

21. A Bíróság kijelentette, hogy az arányosság elvének való megfelelés különösen akkor fontos, ha a nemzeti jogszabályok teljesen kizárják a határon átnyúló ügyleteket a nemzeti szabályok hatálya alól. [19] Ilyen helyzetben, amikor a kérdéses nemzeti jogszabályok szükségszerűen súlyos korlátozást jelentenek, annál inkább szükséges gondosan megvizsgálni, hogy a célja elérhető-e kevésbé korlátozó intézkedések révén.

22. Jelen ügyben a vitatott intézkedés kizárja, hogy egy társaság egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező állandó telephelye által elért veszteséget a nyereségéből levonja. Ennek eredményeként bizonyos körülmények között a társaságnak a teljes nettó nyereségét meghaladó összeg után kell adót fizetnie. Ez álláspontom szerint nyilvánvalóan aránytalan eszköz az adóztatási joghatóság megosztása egyensúlyának fenntartásához, valamint a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély elkerüléséhez kapcsolódó cél szempontjából.

23. Ugyanakkor nyilvánvalóan lehet kevésbé korlátozó intézkedéseket alkalmazni. Egyértelmű, hogy 1999 előtt a német jogszabályok [20] kifejezetten előírták, hogy egy társaság csak annyiban vonhatja le a másik tagállamban fekvő állandó telephely által elért veszteséget, amennyiben az meghaladja az állandó telephely által elért nyereséget, azzal a feltétellel, hogy az állandó telephely

19 – A C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 28. pontja.

20 – Az 1997. évi Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 2a. §-ának (3) bekezdése (BGBl. 1997. I., 821. o.).

által nyereségesen zárt későbbi évek során a levonást visszamenőlegesen figyelembe veszik.

24. E szabály, amely lehetővé tette a veszteségek levonását, és lehetővé tette a jövőbeli nyereséges időszak tekintetében a veszteség miatt nyújtott kedvezmény visszavonását, nyilvánvalóan kevésbé korlátozó intézkedést jelentene a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély elkerülése érdekében, mint az a szabály, amely az ilyen veszteségek miatt nyújtott kedvezményt teljesen kizárja. Noha a leírás és visszavonás szabálya magában hordozza a szimmetria megbontását, és így nem teljesen éri el az adóztatási joghatóság megosztásának egyensúlyához fűződő célt, ezen aszimmetria csak átmeneti jellegű, ha az állandó telephely később nyereségessé válik. Ezenkívül a korábban levont összegek automatikus figyelembevételére is bevezethető szabály arra az esetre, ha például öt éven keresztül nem kerül sor a visszavonásra, vagy ha az állandó telephely ebben a formában megszűnt. [21]

25. A leírás és visszavonás ilyen szabálya vitathatatlanul az adófizető letelepedési szabadságának kisebb korlátozását jelenti, mint a másik tagállamban illetőséggel rendelkező állandó telephely által elért veszteségeknek a társaság nyereségéből való levonására vonatkozó teljes tilalom. Ugyanakkor még mindig megfelelő eszköz az adóztatási joghatóság megosztása egyensúlyának fenntartásához, valamint a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély elkerüléséhez fűződő cél eléréséhez. Álláspontom szerint ez nyilvánvalóan jobban megfelel az arányosság iránti igénynek, mint a Bíróság által a Marks & Spencer ügyben elfogadott megoldás.

26. A Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben maga is kijelentette, hogy a korlátozó intézkedés (a külföldi leányvállalatokra nem vonatkozó cégcsoportkedvezményt biztosító jogszabály) túllépi a 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. [22] Feltehető ezért (noha az ítélet rendkívül szűkszavú ebben a tekintetben), hogy a Bíróság álláspontja szerint más körülmények között a korlátozó intézkedés arányosnak minősült volna.

27. Ugyanakkor szem előtt kell tartani, hogy a Marks & Spencer ügyben olyan leányvállalatok által elért veszteségekről volt szó, amelyeket megszüntettek vagy átruháztak.

21 – Ahogyan arra a Bizottságnak a vállalkozások külföldön lévő állandó telephelyei és leányvállalatai által elért veszteségek figyelembevételére vonatkozó szabályokról szóló tanácsi irányelvjavaslata rávilágított, COM(90) 595 végleges, 1991. január 24. (HL 1991. C 53., 30. o.): lásd az 5–8. cikket, valamint az indokolást.

22 – Lásd az 55. pontot. A Bíróság kettős tesztet alkalmazott: a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőség kimerítése az aktuális, valamint a későbbi adózási időszakok tekintetében, valamint senki „nem számolhatja el a jövőbeli időszakokra a saját, illetve a leányvállalat veszteségét a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban”.

Ezért nem volt lehetőség (az előbbi esetben legalábbis) a veszteség miatt nyújtott kedvezmény jövőbeli visszavonására. [23] E körülmények között talán érthető, hogy a Bíróság miért így fogalmazta meg a válaszát, és nem terjesztette ki az elemzést annak részletes vizsgálatára, hogy a veszteségek azonnali felhasználása helyett megállapított átviteli kötelezettségből eredő likviditási hátrány nem jelentette-e az elérni kívánt célok túlzott korlátozását.

28. Ezzel szemben a jelen ügyhöz hasonló ügyekben, amelyek működő állandó telephelyre vonatkoznak, nem lehet arra hivatkozni, hogy az állandó telephely székhelye szerinti államban a veszteség átvitelének lehetősége megfelelően helyettesíti a társaság székhelye szerinti államban biztosított kedvezményt. Még akkor is, ha az átvitt veszteséget később beszámítják, a társaság időközben likviditási szempontból szükségszerűen hátrányba kerül.

29. A Bíróság tökéletesen tisztában van azzal, hogy a likviditás a vállalkozások szempontjából mennyire fontos. Következetes ítélkezési gyakorlata szerint a likviditási előny határon átnyúló helyzetek tekintetében való kizárása, ha az a hasonló helyzetben lévő, belföldi illetőségű társaságok számára biztosított, korlátozza a letelepedés szabadságát. [24] Ezt az álláspontot nagyon határozottan ki is fejtette a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben. Ott kifejtette, hogy 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. A más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat veszteségének e kedvezményből történő kizárása akadályozhatja az anyavállalatot letelepedési szabadságának gyakorlásában, visszatartva őt attól, hogy más tagállamokban leányvállalatokat alapítson. Ekképpen ez korlátozza a letelepedés szabadságát. [25]

30. Ugyanezen megállapítás (az elemzésben korábban) azzal összefüggésben hangzott el, hogy a határon átnyúló veszteségek levonásának kizárása a 43. cikkel ellentétes korlátozásnak minősül-e. Nem tűnik normálisnak, hogy miután nyilvánvalóan elfogadta a likviditási előny megtagadásának lehetséges jelentőségét, és azt (helyesen) az EK 43. cikk nyilvánvaló megsértésének tekintette, a Bíróság azt kifejezetten nem vizsgálta meg, hogy ahol a korlátozás nyilvánvalóan igazolható, a

23 – Kokott főtanácsnok a 17. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyre vonatkozó indítványában azt az álláspontot fogadta el, hogy a Bíróság Marks & Spencer ügyben hozott, arányosságra vonatkozó döntése az ügyre jellemző kivételes tényállásra vonatkozik (70. és 71. pont). Ezzel egyetértek.

24 – Lásd például a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 44., 54. és 76. pontját; a C-436/00. sz., X és Y ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 36–38. pontját; a C-268/03. sz. De Baeck-ügyben hozott végzés (EBHT 2004., I-5961. o.) 24. pontját; a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 96., 97., 153. és 154. pontját, valamint a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 29. pontját.

25 – 32–34. pont.

likviditási előny elkerülhetetlen megtagadása aránytalan-e.

31. Németország, Svédország és az Egyesült Királyság arra hivatkozik, hogy jelentős gyakorlati nehézségek kizárják olyan rendszer bevezetését, amely a veszteségek levonását és a veszteségek miatt nyújtott kedvezmények visszavonását ötvözi. A fent kifejtettekből kitűnik azonban, hogy a német jogszabályok korábban ismerték e rendszert; a Lidl és a Bizottság, anélkül, hogy ezt más vitatta volna, kijelentette, hogy Németországban ugyanilyen tartalmú jogszabály volt hatályban 1969-től [26] az 1999-ben bekövetkezett hatályon kívül helyezésig. [27] A Bizottság egy közelmúltban elfogadott közleménye szerint [28] jelenleg öt tagállamban vonják le a más tagállamokban lévő állandó telephelyeknél felmerülő veszteségeket, noha a nyereségek a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmében adómentesek. Ennek fényében nehéz elhinni azt az érvet, amely szerint jelentős gyakorlati nehézségek zárják ki e rendszert. [29] Mindenesetre gyakorlati nehézségek nem igazolhatják a Szerződésben biztosított alapszabadság megsértését. [30]

32. Erre tekintettel egyetértek a Lidl, a finn kormány és a Bizottság álláspontjával, amely szerint a nemzeti jogszabály meghaladja az adóztatási joghatóság megosztása egyensúlyának fenntartásához, valamint a veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó veszély elkerüléséhez kapcsolódó cél eléréséhez szükséges mértéket.

33. Végezetül Németország másodlagosan kifejtette, hogy ha a Bíróság megállapítja a letelepedés szabadságának megsértését, időben korlátoznia kell az ítélet joghatásait.

34. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján

26 – Az 1969. augusztus 18-i Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (a német gazdaság külföldi beruházásaival kapcsolatos adóintézkedésekről szóló törvény) (BGBl. 1969. I., 1211. és 1214. o.) 2. §-a.

27 – Az 1999. március 24-i Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (adókedvezményekről szóló törvény) (BGBl. 1999. I., 402. o).

28 – A Bizottság Közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak – Veszteségekkel kapcsolatos adóeljárás határokon átnyúló tényállások esetén (COM(2006) 824 végleges, 2006. december 19.), lásd a 2.2. pont b) alpontjának (2) bekezdését.

29 – Megjegyzendő, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén való kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) lehetővé teszi, hogy valamely tagállam más tagállam illetékes hatóságaitól a társasági adó pontos összegének kiszámításához szükséges valamennyi adatot megkérje.

30 – Lásd a 19. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 29. pontját, amely Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok indítványának 30. pontjára hivatkozik: „Ha megállapították, hogy az elérni kívánt cél más módon is elérhető, az arányosság elve kizárja, hogy az adminisztratív nehézségekre önmagukban hivatkozni lehessen a megkülönböztető bánásmód igazolásaként, amely, mivel ellentétes az alapvető szabadságokkal, nyomós okok alapján bizonyulhat csak jogszerűnek.” Lásd még a 24. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 155–157. pontját.

valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását, és hogy a Bíróság e korlátozást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazza, nevezetesen, ha a) az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata áll fenn, valamint b) úgy tűnik, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság indította a közösségi szabályozásnak meg nem felelő magatartásra, amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy a Bizottság magatartása is hozzájárult. [31]

és jelentős bizonytalanság vezetett. 1999 előtt a Bíróság már kimondta, hogy az a nemzeti szabályozás, amely lényegében kizárja a cégcsoportkedvezményt, ha a leányvállalatok többsége más tagállamban rendelkezik illetőséggel, ellentétes az EK 43. cikkel, [32] és hogy megkülönböztető jellegű adójogszabályok révén nem lehet korlátozni a társaságok letelepedési jogának gyakorlását annak megválasztásában, hogy ezt leányvállalatok vagy fióktelepek (állandó telephelyek) révén teszik-e. [33] Emellett az 1991-ben elfogadott, a vállalkozások külföldön lévő állandó telephelyei és leányvállalatai által elért veszteségek figyelembevételére vonatkozó szabályokról szóló tanácsi irányelvjavaslat [34] egyértelművé teszi a Bizottság álláspontját: az a nemzeti jogszabály, amely nem teszi lehetővé, hogy a vállalkozások a más tagállamban található állandó telephelyeik által elért veszteséget figyelembe vegyék, összeegyeztethetetlen a belső piaccal. [35]

35. Jelen ügyben egyetértek a Lidllel abban, hogy a második konjunktív feltétel nem teljesült. Nem tartom elfogadhatónak, hogy ha Németország hatályon kívül helyezte a korábbi jogszabályt, majd lényegében újra bevezette a vitatott intézkedést, az ésszerűen úgy tekinthető, hogy e lépés megtételéhez az EK 43. cikk hatályát illető objektív

36. A fentiekre tekintettel nem vagyok meggyőződve róla, hogy jelen ügyben az ítélet joghatásainak időbeli korlátozása bármilyen módon igazolható.

31 – A legfrissebb ítélkezési gyakorlatból lásd a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-513. o.) 57. és 58. pontját.

32 – A C-264/96. sz. ICI-ügyben hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.).

33 – A 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 22. pontja.

34 – Lásd a 21. lábjegyzetet.

35 – Lásd az első preambulumbekezdést, valamint az indokolás 1. pontját.

Végkövetkeztetések

37. A fentiek fényében az a véleményem, hogy a Bíróságnak a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ kellene adnia:

Az EK 43. cikkel nem egyeztethető össze, ha valamely tagállam kizárja, hogy egy társaság az adóköteles nyeresége kiszámításánál levonja a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, azon indokkal, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmény értelmében ezen állandó telephely megfelelő jövedelme az előbbi tagállamban nem adóköteles.