A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. december 17.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adójogszabályok — Társasági adó — Letelepedés szabadsága — Külföldi állandó telephely — A kettős adóztatásnak a külföldi állandó telephely jövedelmének adómentességével való elkerülése — Az ilyen állandó telephely veszteségének elszámolása — A korábban levont veszteségek adóköteles jövedelembe történő utólagos bevonása a külföldi állandó telephely átruházása esetén — Végleges veszteségek”

A C-388/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (kölni adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. augusztus 14-én érkezett, 2014. február 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Timac Agro Deutschland GmbH**

és

a **Finanzamt Sankt Augustin** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič, a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanzamt Sankt Augustin képviseletében U. Strake és H. Brandenberg, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében D. Colas, J.-S. Pilczer és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,

– az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild és M. Klamert, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Kraehling, meghatalmazotti minőségben, segítői: S. Ford és N. Saunders barristers,

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

a főtanácsnok indítványának a 2015. szeptember 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 49. cikk értelmezése.

2 E kérelmet a német jog szerinti tőkeegyesítő társaság, a Timac Agro Deutschland GmbH (a továbbiakban: Timac Agro) és a Finanzamt Sankt Augustin (sankt augustini adóhatóság) között a következők miatt folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő: egyrészt e társaságnak a külföldi állandó telephelyétől eredő, az 1997-es és 1998-es adóévre vonatkozó, korábban levont veszteségnek a telephelynek külföldi testvérvállalatra történő átruházása során való, az adóköteles jövedelembe történő, a sankt augustini adóhatóság általi utólagos bevonása, másrészt az 1999-et követő adóévekre vonatkozóan az említett telephelynél ezen átruházást követően keletkezett veszteségek elszámolásának a sankt augustini adóhatóság általi megtagadása.

## Jogi háttér

*A német jog*

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

„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. Amennyiben a veszteség ily módon történő beszámítására nem került sor, a veszteségek levonása megengedett, ha a 10d. §-ban meghatározott feltételek teljesülnek. Amennyiben egy későbbi adóévben az e külföldön található telephelyek ipari vagy kereskedelmi tevékenységéből 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. 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 1997. 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.«”

*A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény*

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 iparűzési és az ingatlanadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről 1954. október 4-én kötött egyezmény (BGBl. 1995. II., 749. o.) 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[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 telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek a telephelynek tudható be.”

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.”

8 Az ezen egyezményhez csatolt jegyzőkönyv 12. cikkének b) pontja az említett egyezmény 24. pontjával kapcsolatban ekként rendelkezik:

„Amennyiben a németországi illetőségű személyek az 1990-es pénzügyi évtől (1989/1990) kezdve az Ausztriában található állandó telephelyeken veszteséget szenvednek, az 1997-es pénzügyi évig (1996/1997) – azzal bezárólag – keletkezett veszteséget az EStG 2a. §-a (3) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően figyelembe veszik. Az 1994-es adóévtől kezdve [e törvény] 2a. §-a (3) bekezdésének harmadik mondatával értelmében vett visszapótlás nem alkalmazható. Amennyiben e rendelkezésekkel alapján a Németországi Szövetségi Köztársaságban nem lehetséges az adóelőny alkalmazása jogerő és azon tény miatt, hogy az adómegállapítási eljárás újraindítására határidő lejárta következtében nincs lehetőség, az összegek veszteségelszámolás formájában az Osztrák Köztársaságban vehetők figyelembe. Az 1998-as pénzügyi évtől (1997/1998) kezdve a felmerült veszteséget abban az államban kell viszonosság elve alapján figyelembe venni, amelyben a telephely található. A fenti rendelkezések csak annyiban alkalmazandók, amennyiben nem vezetnek a veszteségek kétszeres figyelembevételéhez.”

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A Timac Agro egy német jog szerinti tőketársaság és egy francia csoport tagja. 1997-től állandó telephellyel rendelkezett Ausztriában. 2005. augusztus 31-én e telephelyet ellenszolgáltatás fejében egy Ausztriában letelepedett társaságra ruházták át, amely ugyanazon vállalatcsoport tagja, mint a Timac Agro.

10 Felmerült tehát e külföldi állandó telephely veszteségeinek kezelésével kapcsolatos kérdés, mivel 1997 és 2005 között az említett telephely valamennyi adóév tekintetében veszteséges volt 2000 és 2005 kivételével.

11 Egy adóellenőrzést követően a Timac Agro adóalapjait az 1997 és 2004 közötti évek tekintetében kiigazították. Egyrészről, az ausztriai állandó telephely veszteségeit, amelyeket eredetileg a Timac Agro 1997. és 1998. évi eredményeiből vonták le, bevonták a Timac Agro 2005. évi adóköteles jövedelmébe. Másrészről elutasították azt, hogy ugyanezen állandó telephely veszteségeit a Timac Agro adóalapjában vegyék figyelembe az 1999 és a 2004 közötti évek tekintetében.

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

13 A szóban forgó veszteségek adóköteles jövedelembe való bevonásával kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság még nem döntött abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal a külföldi állandó telephely átruházásából eredő ilyen bevonás.

14 E bíróság megállapítja, hogy bár a Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588) alapjául szolgáló tényállás részben minden bizonnyal összehasonlítható az általa elbírálandó ügy tényállásával, ezen ítéletben a veszteségeknek az adóalapba való, a külföldi állandó telephely nyereségének megfelelő mértékű bevonása volt a kérdés. Ezzel szemben az alapeljárásban a veszteségek bevonására a külföldi állandó telephely átruházása miatt került sor, és ez nem függött össze e telephely esetleges nyereségeivel.

15 Abban az esetben, ha a Bíróság azt állapítaná meg, hogy az említett ítéletben meghatározott elveket olyan esetben is alkalmazni kell, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, 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 az-e a rendeltetése, hogy azokat az 1997-es és az 1998-as adóév veszteségei tekintetében alkalmazzák, amely veszteségeket, miután bevonták az adóköteles jövedelembe, már nem számolják el Németországban.

16 Ami az ausztriai állandó telephely veszteségeinek az 1999. és 2004. közötti adózási időévekben történő elszámolásának elutasítását illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a német–osztrák egyezmény rendelkezései értelmében kizárólag az Osztrák Köztársaságot illette meg az adóztatás joghatósága e telephely jövedelmeinek tekintetében. Ennek, a kettős adóztatások elkerülésére irányuló egyezménynek a rendszere 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.

17 E bíróság azt is kérdezi, hogy az általa elbírálandó ügyben a Marks & Spencer-ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. és 56. pontjában megfogalmazott elvek értelmében vett végleges veszteségekről van-e szó. Kiemeli, hogy eddig nem tudta megállapítani azokat a feltételeket, amelyek alapján meg lehet határozni azokat a helyzeteket, amelyekben ezen elvek alkalmazhatók.

18 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Köln (kölni adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette 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?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

### *Az első kérdésről*

19 Az első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra, az átruházott telephely korábban levont veszteségeit bevonják az átruházó társaság adóköteles jövedelmébe, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében az ilyen állandó telephely jövedelmei adómentesek azon tagállamban, ahol azon társaság székhelye található, amelyhez e telephely tartozott.

20 Emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Bár az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban különösen állandó telephely formájában letelepedjen (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 A letelepedés szabadsága akadályoztatva van, ha valamely tagállam adórendszere alapján egy másik tagállamban leányvállalattal vagy állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül az első tagállamban állandó telephellyel vagy leányvállalattal rendelkező belföldi társasághoz képest (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ami külföldi állandó telephely veszteségének azon társaság nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor való figyelembevételét illeti, amelytől e telephely függ, a Bíróság már kimondta, hogy az ilyen figyelembevétel adóelőnyt jelent (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az ilyen veszteségek bevonása, amely csupán a külföldi állandó telephely átruházása esetén alkalmazandó, ahhoz vezet, hogy a székhelyének tagállamától eltérő tagállamban állandó telephellyel rendelkező társaságot megfosztják az ilyen, azon társasághoz képest fennálló előnytől, amelynek ugyanabban a tagállamban van állandó telephelye, és így az hátrányos bánásmódnak minősül (lásd ebben az értelemben: Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 21. pont).

25 Ezen ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy e hátrányos bánásmód visszatarthat valamely belföldi társaságot attól, hogy a székhelyének tagállamától eltérő tagállamban található állandó telephely útján folytassa tevékenységét, és következésképpen a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseiben főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül (lásd ebben az értelemben: Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 22. pont).

26 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt nyomós közérdek igazolja (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A helyzetek összehasonlíthatóságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy főszabály szerint az érintett tagállamon kívüli tagállamban található állandó telephelyek helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephelyek helyzetéhez a belföldi társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében az érintett tagállam által hozott intézkedések szempontjából (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont).

28 Ugyanakkor az ausztriai állandó telephely által viselt veszteségek levonásának megengedésével a Németországi Szövetségi Köztársaság ugyanolyan adóelőnyt nyújtott azon belföldi társaságnak, amelyhez ezen állandó telephely tartozik, mintha ezen állandó telephely Németországban lett volna, és ezzel a veszteségek levonása tekintetében a belföldi állandó telephelyhez tette hasonlóvá (lásd ebben az értelemben: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588, 35. pont; Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont). Ilyen körülmények között az ausztriai állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság helyzete tehát a németországi állandó telephellyel rendelkező belföldi társaság helyzetéhez hasonló.

29 A korlátozást ezért csak nyomós közérdek igazolhatja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A Németországi Szövetségi Köztársaság kiemeli, hogy az ausztriai állandó telephely által megszerzett jövedelmek, akár az azon időszak alatt keletkezettek, amikor az állandó telephely Németországban letelepedett társasághoz tartozott, akár e telephely átruházásakor keletkezettek, Németországban adómentesek, mivel a német–osztrák egyezmény értelmében e jövedelmeket az Osztrák Köztársaság adóztathatta meg.

31 E tagállam kifejti, hogy az alapeljárás tárgyát képező, adóköteles jövedelembe történő bevonás a korábban levont veszteségek összegének felel meg. Az ilyen bevonás tehát a belföldi társaság jövedelme azon része adóügyi ellentételezésének minősül, amelyet addig nem terhelt adó.

32 Ezenkívül az alapeljárás tárgyát képező adórendszer célja annak elkerülése, hogy az adózók kijátszhassák az adóköteles jövedelembe történő bevonás rendszerét a piaci ár alatti eladási árral vagy más módon, és megakadályozhassák a későbbi adóbeszedést.

33 A Németországi Szövetségi Köztársaság úgy véli, hogy az alapeljárás tárgyát képező adórendszer tehát igazolható mind a tagállamok közötti adózási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességéhez, mind az adórendszer koherenciájához és az adókikerüléshez kapcsolódó közérdekkel.

34 Ami először is az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság által elfogadott jogos célról van szó, amely megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valamelyikében letelepedett társaság gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E cél, amint azt a Bíróság már hangsúlyozta, arra irányul, hogy megőrizze a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetriát, különösen annak elkerülése érdekében, hogy az adóalany szabadon megválaszthassa azt a tagállamot, ahol e nyereséget vagy e veszteséget elszámolja (K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Az alapeljárásban a német–osztrák egyezmény alkalmazása hiányában a Németországi Szövetségi Köztársaság rendelkezne a Németországban letelepedett társasághoz tartozó ausztriai állandó telephely által megszerzett jövedelmek adóztatásának jogával.

37 Mindazonáltal ezen egyezmény alkalmazása ahhoz vezetett, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság e jövedelmek tekintetében nem gyakorolt adóztatási joghatóságot. A Németországi Szövetségi Köztársaság azon lehetőségtől való megfosztása, hogy a belföldi társaság adóköteles jövedelmébe bevonja az ausztriai állandó telephely átruházása esetén az e telephely után korábban levont veszteséget, azt jelentené tehát, hogy e belföldi társaság szabadon megválaszthatná azt a tagállamot, ahol e veszteséget elszámolja (lásd ebben az értelemben: Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 34. pont).

38 Ilyen körülmények között az alapeljárás tárgyát képező bevonás lehetővé teszi a jövedelem adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria megőrzését, és így az érintett tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának biztosítását.

39 Ami ezt követően a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított igazolást illeti, emlékeztetni kell arra, hogy szintén a Bíróság által elismert jogszerű célról van szó. Az ezen igazolásra alapított érvek helytállóságához fontos, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adókedvezmény és az e kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 65. és 66. pont).

40 A külföldi állandó telephely korábban levont veszteségeinek adóköteles jövedelembe való bevonása keretében a Bíróság megállapította, hogy e veszteségek bevonása nem választható el azok korábbi figyelembevételétől. Így a Bíróság megállapította, hogy olyan társaság esetében, amely a letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamban található olyan állandó telephelyet működtet, amelyre tekintettel az e társaság illetősége szerinti államnak nincs adóztatási joga, ez a bevonás szimmetrikus logikát tükröz. Tehát közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat létezett az ilyen adóztatási mechanizmus két eleme között, mivel az említett bevonás a korábban megengedett elszámolás elválaszthatatlan kiegészítésének minősül (lásd ebben az értelemben: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588, 42. pont).

41 Az alapeljárásban elegendő annak megállapítása, hogy ha a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik az ausztriai állandó telephely által megszerzett jövedelmek adóztatásának jogával, az érintett veszteségnek azon belföldi társaság adóköteles nyereségébe való bevonása, amelyhez ezen állandó telephely tartozott, a szimmetria logikáját tükrözi, és a korábban megengedett elszámolás elválaszthatatlan kiegészítésének minősül. Következésképpen az olyan adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, igazolható a német adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével is.

42 Végül, ami az adókikerülés megelőzésére vonatkozó célt illeti, meg kell állapítani, hogy olyan célról van szó, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított letelepedési szabadság korlátozását. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében ahhoz, hogy ezen igazolásra alapított érv meggyőző legyen, elengedhetetlen, hogy az ilyen korlátozás kifejezett célja az legyen, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ami az említett igazolásnak az olyan körülmények közötti relevanciáját illeti, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, el kell fogadni, hogy fennáll az a veszély, hogy valamely vállalatcsoport úgy szervezi a tevékenységét, hogy a Németországban adóköteles jövedelméből levonja az ausztriai veszteséges állandó telephelye veszteségeit annak érdekében, hogy ha e telephely nyereségessé válik, annak tevékenységeit átvihesse az ugyanazon csoport másik, más tagállamban adóalany társaságába.

44 A szóban forgó adórendszer tehát azzal, hogy az így levont veszteséget az ausztriai állandó telephely átruházása esetén bevonja a Németországban letelepedett átruházó társaság adóköteles eredményébe, megelőzi a Németországban folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányuló gyakorlatokat.

45 E megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az olyan adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása, valamint a német adórendszer koherenciája és az adókikerülés megelőzése biztosításának szükségességéhez kapcsolódó nyomós közérdekkel igazolható.

46 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy az ilyen rendszer nem lépi-e túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket.

47 Először is emlékeztetni kell arra, hogy fedi egymást az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására és az adórendszer koherenciájára irányuló követelmény (National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 80. pont). Ezenkívül a tagállamok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására és az adóelkerülések megakadályozására irányuló cél összefügg egymással (Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ami a szóban forgó adórendszer arányosságát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának célkitűzése arra irányul, hogy megőrizze a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetriát. 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 (Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. és 33. pont).

49 Az ilyen kompenzáció ezenkívül biztosítja az adóztatás koherenciáját, mivel e kompenzáció a veszteség korábbi figyelembevételétől elválaszthatatlan (lásd ebben az értelemben: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588, 54. pont).

50 Sőt meg kell állapítani, hogy az említett kompenzáció adókikerülést is megelőzhet, mivel elhárítja az azon társaság székhelye szerinti államban általában fizetendő adó kijátszására irányuló magatartások veszélyét, amelyhez az állandó telephely tartozik.

51 Az alapeljárásban nem vitatott, hogy a Németországban letelepedett társasághoz tartozó ausztriai állandó telephely által – akár ezen állandó telephely átruházását megelőzően, akár ezen átruházás időpontjában – megszerzett jövedelmek Németországban adómentesek. Következésképpen az átruházott telephely tekintetében korában levont veszteségek nem kompenzálhatók e telephely jövedelmeinek adóztatásával. Így az ilyen veszteségeknek az átruházó társaság adóköteles eredményébe való bevonása arányos intézkedés a kitűzött célokhoz, azaz az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megőrzéséhez, az adóztatás koherenciája biztosításának szükségességéhez és az adókikerülés megelőzéséhez képest.

52 Végül a kérdést előterjesztő bíróságnak a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. és 56. pontjában megfogalmazott, a végleges veszteségekre vonatkozó elveket érintő kérdésére való válaszadás érdekében meg kell jegyezni, hogy az alapeljárás tárgyát képező bevonás aránytalanságára vonatkozó megállapítás mindazonáltal nem jelenti azt, hogy az átruházó társaság illetősége szerinti tagállam nem köteles tiszteletben tartani az említett pontokban megfogalmazott elveket, mivel az említett bevonás nincs hatással az érintett veszteség minősítésére.

53 Abban az esetben, ha a belföldi átruházó társaság bizonyítja, hogy a bevont veszteség a Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. pontja értelmében vett végleges veszteség, az EUMSZ 49. cikkbe ütközik annak kizárása, hogy e társaság az illetősége szerinti tagállamban az adóköteles nyereségéből levonja a külföldi telephelynél keletkezett veszteséget (Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 27. pont).

54 Ami a veszteség végleges jellegét illeti, először is emlékeztetni kell arra, hogy az nem eredhet abból, hogy ezen állandó telephely illetősége szerinti tagállam kizárja a veszteség átvitelének minden lehetőségét (Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Másodszor az említett jelleg csak akkor állapítható meg, ha az említett állandó telephely nem tesz szert több jövedelemre az illetősége szerinti tagállamban, mivel amíg e telephely továbbra is – bár csekély mértékű – jövedelemre tesz szert, fennáll annak a lehetősége, hogy az elszenvedett veszteségeket adott esetben kompenzálják majd az e tagállamban általa vagy harmadik személy által elért jövőbeli nyereségek (Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 Ami az alapeljárás tárgyát képező veszteséget illeti, az Osztrák Köztársaság jelezte, hogy nem merítették ki az e veszteségek figyelembevételének valamennyi lehetőségét.

57 A kérdést előterjesztő bíróságnak kell azonban meghatároznia, hogy a Timac Agro ténylegesen bizonyította-e az érintett veszteségek végleges jellegét.

58 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében – amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra – az átruházott telephely korábban levont veszteségeit bevonják az átruházó társaság adóköteles jövedelmébe, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében az ilyen állandó telephely jövedelmei adómentesek azon tagállamban, ahol azon társaság székhelye található, amelyhez e telephely tartozott.

*A második kérdésről*

59 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az 1997-hez és 1998-hoz kapcsolódó adóévektől eltérően az 1999-es adóévtől kezdve a német adórendszer módosítása nyomán a külföldi állandó telephely veszteségeit nem veszik többé figyelembe Németországban, ha az e telephely illetősége szerinti tagállam rendelkezik a telephely nyereségének adóztatására vonatkozó kizárólagos joghatósággal.

60 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy a német–osztrák egyezmény értelmében az ilyen joghatóság az Osztrák Köztársaságot illeti meg.

61 Meg kell tehát állapítani, hogy a második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra, kizárja azt a lehetőséget, hogy a belföldi társaság az adóalapjában figyelembe vegye az átruházott telephely veszteségét akkor, amikor a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény értelmében az e telephely nyereségének adóztatására vonatkozó kizárólagos joghatóság a telephely illetősége szerinti tagállamot illeti meg.

62 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt adóelőnyt jelent az olyan adórendszer, amely lehetővé teszi az érintett tagállam területén található állandó telephely veszteségének elszámolását azon belföldi társaság nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor, amelyhez e telephely tartozik, másrészt ezen adóelőny abban az esetben való elutasítása, amikor a veszteség e társaság letelepedési helyétől eltérő tagállamban lévő állandó telephelynél keletkezett, valamely belföldi társaságot visszatarthat attól, hogy tevékenységét valamely másik tagállamban lévő állandó telephely útján gyakorolja, és így olyan korlátozásnak minősül, amelyet a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései főszabály szerint megtiltanak (lásd ebben az értelemben: Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 23–26. pont).

63 A jelen ítélet 26. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt nyomós közérdek igazolja.

64 Ami a helyzetek összehasonlíthatóságát illeti, a jelen ítélet 27. pontja emlékeztet arra, hogy főszabály szerint a más tagállamban található állandó telephely helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephely helyzetéhez a belföldi társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében a tagállam által hozott intézkedések szempontjából.

65 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal az ilyen állandó telephely nyeresége tekintetében, mivel a telephely veszteségének levonása többé nem lehetséges Németországban, az ausztriai állandó telephely helyzete nem hasonlítható a németországi állandó telephely helyzetéhez a belföldi társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében a Németországi Szövetségi Köztársaság által hozott intézkedések szempontjából (lásd ebben az értelemben: Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66 Ilyen körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra, kizárja azt a lehetőséget, hogy a belföldi társaság az adóalapjában figyelembe vegye az átruházott telephely veszteségét akkor, amikor a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény értelmében az e telephely nyereségének adóztatására vonatkozó kizárólagos joghatóság a telephely illetősége szerinti tagállamot illeti meg.

## A költségekről

67 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra, az átruházott telephely korábban levont veszteségeit bevonják az átruházó társaság adóköteles jövedelmébe, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében az ilyen állandó telephely jövedelmei adómentesek azon tagállamban, ahol azon társaság székhelye található, amelyhez e telephely tartozott.**

2) **Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami adórendszer, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely amennyiben a belföldi társaság valamely más tagállamban található állandó telephelyét átruházza a saját csoportjába tartozó külföldi társaságra, kizárja azt a lehetőséget, hogy a belföldi társaság az adóalapjában figyelembe vegye az átruházott telephely veszteségét akkor, amikor a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény értelmében az e telephely nyereségének adóztatására vonatkozó kizárólagos joghatóság a telephely illetősége szerinti tagállamot illeti meg.**

Aláírások