ANTHONY MICHAEL COLLINS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. március 10.[1]

C-538/20. sz. ügy

Finanzamt B
kontra
W AG;
a Bundesministerium der Finanzen
részvételével

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – EK 43. és EK 48. cikk – Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Iparűzési adó – A valamely tagállamban található és egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely által viselt veszteségek levonása – A kettős adóztatásnak a külföldi állandó telephely jövedelmének adómentességével való elkerülése – A helyzetek összehasonlíthatósága – A »végleges veszteség« fogalma”

I. Bevezetés

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmével lényegében annak meghatározását kéri a Bíróságtól, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk[2] alapján jogosult-e a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles jövedelméből levonni a tevékenységét megszüntető külföldi állandó telephelyének azt a veszteségét, amely e telephely tevékenységének megszüntetése miatt már nem számolható el a fekvése szerinti államban, amennyiben kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján e külföldi telephely nyeresége és vesztesége mentesül az adó alól az anyavállalat illetősége szerinti államban?

2. E kérelmet W, Németországban letelepedett társaság és a német adóhatóság között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgyát az képezte, hogy a német adóhatóság W társaságiadó-kötelezettsége összegének és a 2007. adóévi iparűzésiadó-alapjának meghatározásánál nem vette figyelembe W egyesült királysági fióktelepének végleges

[1] Eredeti nyelv: angol.

[2] Jelenlegi EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk. Az Európai Közösséget létrehozó szerződés rendelkezéseit kell alapul venni, mivel az alapügy tényállásának megvalósulása idején a Lisszaboni Szerződés még nem lépett hatályba.

veszteségét.[3] Konkrétan kérdésként vetődik fel, hogy a Bíróság által a Bevola és Jens W. Trock ítéletben[4] a belföldi és külföldi illetőségű jogalanyok végleges veszteség levonhatóságával kapcsolatos helyzetének összehasonlíthatóságát illetően alkalmazott megközelítés átültethető-e a jelen ügyre, amelyben a külföldi állandó telephely nyereségének – és ezzel párhuzamosan a veszteségének – adómentessége az említett ítéletet eredményező üggyel ellentétben nem egyoldalú nemzeti jogszabályi rendelkezésből, hanem kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményből ered.

II. Jogi háttér

A. Németország és az Egyesült Királyság között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

3. A Németországi Szövetségi Köztársaság 1964. november 26-án egyezményt kötött Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságával a jövedelem- és vagyonadók tekintetében a kettős adóztatás elkerüléséről és az adócsalás megelőzéséről (a továbbiakban: Egyezmény).[5]

4. Az egyezmény III. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Az egyik ország területén fekvő vállalkozás ipari vagy vállalkozási tevékenységből származó nyeresége kizárólag ezen országban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás a másik ország területén az ott fekvő állandó telephelyén keresztül ipari vagy vállalkozási tevékenységet folytat. Ha a szóban forgó vállalkozás e másik ország területén az ott fekvő állandó telephelyén keresztül ipari vagy vállalkozási tevékenységet folytat, az abból származó nyereség ez utóbbi ország területén adóztatható, de csak annyiban, amennyiben a nyereség ezen állandó telephelynek tudható be.”

5. Az egyezmény XVIII. cikke (2) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A Szövetségi Köztársaságban illetőséggel rendelkező személy esetében az adó a következőképpen határozható meg:

a) a fenti b) pont alkalmazásának esetét kivéve, a Németországi Szövetségi Köztársaságban fizetendő adónak nem képezi alapját az egyesült királysági forrásból származó olyan jövedelem, valamint az olyan egyesült királysági tőkeelem, amely ezen Egyezmény értelmében az Egyesült Királyságban adóztatható, azzal hogy kizárólag akkor nem képezi részét az adóalapnak a VIII. cikk (1) bekezdésében említett tőkenyereség, ha az az Egyesült Királyságban

[3] A Bíróság a 2005. december 13-i Marks & Spencer ítéletben (C-446/03, EU:C:2005:763) tisztázta a „végleges veszteség” fogalmát, amikor megállapította, hogy az olyan nemzeti jogszabály, amely kizárja, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az adóköteles nyereségből levonja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatánál keletkezett veszteséget, jóllehet az előbbi tagállam biztosítja ennek lehetőségét a belföldi illetőségű leányvállalatok veszteségei tekintetében, korlátozza a letelepedés szabadságát, amely korlátozás közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal igazolható. A Bíróság az említett ítéletben megállapította, hogy végleges veszteség esetén a szóban forgó korlátozó rendelkezések túllépik a kitűzött alapvető célok eléréséhez szükséges mértéket. A „végleges veszteség” fogalmának részletesebb ismertetése céljából utalok az alábbi harmadik kérdésre adandó válaszban kifejtett magyarázatokra.

[4] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 37. és 38. pont).

[5] A legutóbb 1970. március 23-án módosított, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a jövedelem- és vagyonadók tekintetében a kettős adóztatás elkerüléséről és az adócsalás megelőzéséről szóló, 1964. november 26-i egyezmény, *Bundesgesetzblatt* (szövetségi jogi közlöny) (BGBl.) 1966 II., 358. o., BGBl. 1967 II., 828. o. és BGBl. 1971 II, 45. o.).

adóköteles. A Szövetségi Köztársaság azonban fenntartja magának a jogot arra, hogy az általa alkalmazott adómérték meghatározásánál figyelembe vegye az előzőek szerint az adóalap részét nem képező jövedelmeket és tőkeelemeket.

[…]”

B. A német jog

6. A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény; a továbbiakban: KStG) [6] 1. §-ának az alapügy tényállása idején hatályos változata a következőképpen rendelkezik:

„(1) Teljeskörűen társaságiadó-kötelesek a következő társaságok, személyegyesülések és vagyontömegek, amelyek ügyvezetése vagy székhelye belföldön található:

1. bármilyen tőketársaság (különösen az európai társaság, a részvénytársaság, a betéti részvénytársaság és a korlátolt felelősségű társaság);

[…]

(2) A teljes körű társaságiadó-kötelezettség a jövedelem egészére kiterjed.

[…]”

7. A KStG 8. §-a (2) bekezdésének az alapügy tényállása idején hatályos változata úgy szól, hogy az adóalany teljes adókötelezettség alá tartozó jövedelmét ipari vagy vállalkozási tevékenység gyakorlásából származó jövedelemnek kell tekinteni.

8. A Gewerbesteuergesetz (az iparűzési adóról szóló törvény; a továbbiakban: GewStG) [7] 2. §-a (1) és (2) bekezdésének az alapügy tényállása idején hatályos változata a következőképpen szól:

„(1) [1]A belföldön folytatott valamennyi ipari vagy vállalkozási tevékenység az iparűzési adó hatálya alá tartozik. [2]Ipari vagy vállalkozási tevékenység az Einkommensteuergesetz [(a jövedelemadóról szóló törvény; a továbbiakban: EStG)] értelmében vett ipari vagy gazdasági vállalkozás. [3]Az ipari vagy vállalkozási tevékenység belföldön végzett tevékenységnek minősül, ha e tevékenységet Németország területén fekvő állandó telephely révén végzik […]

(2) [1]A tőketársaság (különösen az európai társaság, a részvénytársaság, a betéti részvénytársaság és a korlátolt felelősségű társaság) által végzett tevékenységet […] minden esetben teljes egészében ipari vagy vállalkozási tevékenységnek kell tekinteni.

[…]”

9. A GewStG 7. §-a első mondatának az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata értelmében az iparűzési tevékenységből származó nyereség az EStG vagy a KStG rendelkezéseivel összhangban meghatározott, ipari vagy vállalkozási tevékenységből származó

[6] BGBl. 2002 I, 4144. o., amelyet az alapügy által érintett időszakban legutóbb a 2006. december 7-i törvény (BGBl. 2006 I, 2782. o.) módosított.

[7] BGBl. 2002 I, 4167. o.

nyereség, amely figyelembe veendő az adómegállapítási időszakban elért, a GewStG 8. és 9. §§-ában meghatározott összegekkel növelt, illetőleg csökkentett jövedelem meghatározása során.

III. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. W részvénytársaság, amelynek székhelye és az ügyvezetésének helye Németországban található. Értékpapír-kereskedelemmel foglalkozik. Üzleti évének fordulónapja június 30.

11. W 2004 augusztusában fióktelepet hozott létre az Egyesült Királyságban. Mivel a fióktelep nem ért el nyereséget, W 2007 februárjában úgy döntött, hogy megszünteti azt. Az egyesült királysági cégjegyzék szerint a fióktelep működésének megszüntetése 2007 első félévében fejeződött be.

12. A fióktelep megszüntetése miatt a fióktelep 2004–2005., 2005–2006. és 2006–2007. üzleti évi (2005., 2006. és 2007. adóévi) vesztesége adózás szempontjából már nem vihető át a következő évre az Egyesült Királyságban. Az Egyesült Királyság adóhatósága tehát arról tájékoztatta W-t, hogy a 2007–2008. és azt követő üzleti évek tekintetében már nem kell adóbevallást benyújtania fióktelepére vonatkozóan.

13. W arra hivatkozott, hogy a fióktelep fent említett veszteségét „az uniós jog alapján” Németországban a 2007. adóévi adóköteles jövedelmének meghatározása során annak ellenére végleges veszteségként kell elszámolni, hogy a fióktelep jövedelme az Egyezmény alapján mentesül az adó alól Németországban. A Finanzamt B (B adóhatóság, Németország) nem vette figyelembe e veszteséget a W szóban forgó adóévi társaságiadó-kötelezettsége összegének, valamint iparűzésiadó-alapjának meghatározásánál.

14. A Hessiches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság, Németország) 2018. szeptember 4-i ítéletével helyt adott W ezen elutasítás ellen benyújtott keresetének. A B adóhatóság ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. A Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) a B adóhatóság támogatása érdekében beavatkozott az eljárásba.

15. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a német jog alapján megalapozott a felülvizsgálati kérelem.

16. A kérdést előterjesztő bíróság a társasági adó megállapítását illetően megjegyzi, hogy bár W-t valamennyi jövedelme után a KStG 1. §-ának (1) bekezdésével összhangban terheli teljes körű társaságiadó-kötelezettség, az egyesült királysági állandó telephelyének veszteségével nem csökkenthető a társaságiadó-alap az Egyezmény XVIII. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján, mivel annak értelmében nem képezi a német adó alapját az egyesült királysági forrásokból származó olyan jövedelem, amely az Egyesült Királyságban adóztatható. Megjegyzi, hogy noha az Egyezmény III. cikkének (1) bekezdése kifejezetten csak „ipari vagy vállalkozási tevékenységből származó nyereség[et]” említ, az Egyezmény XVIII. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében – a W által elszámolni kívánt veszteséghez hasonló – „negatív jövedelem” sem képezi részét a német adó alapjának. Ez a megközelítés megfelel a kérdést előterjesztő bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának és a „szimmetria elvének”. [8]

[8] Ezen elv értelmében az egyesült királysági állandó telephely vesztesége Németországban történő elszámolhatóságának kizárása abból következik, hogy az e telephelytől származó nyereség adóköteles az Egyesült Királyságban.

17. A kérdést előterjesztő bíróság az iparűzési adó megállapítását illetően emlékeztet arra, hogy a GewStG 7. §-a az iparűzési tevékenységből származó nyereséget a KStG rendelkezéseire utalással határozza meg. Mivel az Egyezmény alapján W egyesült királysági fióktelepének jövedelme – köztük a „negatív jövedelme" – nem képezi részét W társaságiadó-alapjának, e fióktelep vesztesége W iparűzésiadó-alapjának sem képezi részét.

18. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal bizonytalan abban, hogy a letelepedés EK 43. cikkben és EK 48. cikkben rögzített szabadsága értelmében figyelembe kell-e venni W egyesült királysági állandó telephelyének végleges veszteségét W 2007. adóévi németországi adóköteles jövedelmének megállapításánál. Megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatában még nem adott kellően egyértelmű választ arra, hogy figyelembe kell-e venni az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban valamely külföldi állandó telephely által másik tagállamban viselt végleges veszteséget abban az esetben, ha kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény mentesíti a külföldi állandó telephely jövedelmét az adó alól. Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetére a kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy egyrészt a végleges veszteség elszámolásának kötelezettsége az iparűzési adó megállapítására is vonatkozik-e, másrészt pedig, hogy mely kritériumok alapján kell a veszteséget véglegesnek tekinteni. Arra is választ vár, hogy e végleges veszteség összegét hogyan kell kiszámítani.

19. Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett 43. cikket (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett 49. cikket), hogy e rendelkezésekkel ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, amelyek megtiltják a belföldi társaságoknak, hogy az adóköteles nyereségükből levonják egy másik tagállamban található állandó telephely veszteségét, ha e társaság egyfelől kimerített e veszteségek levonására vonatkozó minden olyan lehetőséget, amelyet az ezen állandó telephely fekvése szerinti állam joga nyújt számára, másfelől pedig ezen állandó telephelyen keresztül már nem szerez bevételt, így már nincs lehetőség arra, hogy a veszteséget e tagállamban elszámolják (úgynevezett »végleges veszteség«), akkor is, ha az érintett jogszabályok esetében a nyereségre és a veszteségre vonatkozó, a két tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményen alapuló mentesítésről van szó?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett 43. cikket (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett 49. cikket), hogy e rendelkezésekkel ellentétesek [az iparűzési adóról szóló német törvény] azon jogszabályai is, amelyek megtiltják a belföldi társaságok számára, hogy az iparűzési tevékenységből származó adóköteles bevételükből levonják egy másik tagállamban található állandó telephelynek az első kérdésben megjelölt típusú »végleges« veszteségét?

3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: A másik tagállamban található állandó telephely bezárása esetén fennállhat-e az első kérdésben megjelölt típusú »végleges« veszteség annak ellenére, hogy fennáll annak legalábbis elvi lehetősége, hogy a társaság ismét állandó telephelyet nyit az érintett tagállamban, amely telephely nyereségével szemben adott esetben elszámolható a korábbi veszteség?

4) Az első és a harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén: A székhely illetősége szerinti állam által elszámolandó, az első kérdésben megjelölt típusú »végleges« veszteségként jön-e tekintetbe az állandó telephely azon vesztesége, amely az állandó telephely fekvése szerinti állam joga alapján valamely következő adóévben legalább egyszer átvihető volt?

5) Az első és a harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Korlátozza-e összegszerűen a határokon átnyúló »végleges« veszteség elszámolására vonatkozó kötelezettséget a veszteség azon összege, amelyet a társaság az állandó telephely fekvése szerinti érintett államban elszámolhatott volna, ha ezen államban nem lenne kizárt a veszteség elszámolása?"

20. Írásbeli észrevételeket W, a német, a francia és a finn kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő.

IV. Jogi értékelés

A. Az első kérdésről

21. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra vár választ, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami adórendszer, amely kizárja annak lehetőségét, hogy a belföldi társaságok az e tagállamban fizetendő társasági adó összegének meghatározása során levonják az adóköteles jövedelmükből a másik tagállamban fekvő állandó telephely végleges veszteségét, ha a két tagállam között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében a külföldi állandó telephely nyeresége és vesztesége adómentes az illetőség szerinti államban.

22. A kérdést előterjesztő bíróság – miután emlékeztetett a Bíróságnak a Marks & Spencer ítéletből[9] eredő, végleges veszteséggel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára – előadja, hogy egy általa 2017. február 22-én hozott ítéletben a Bíróság által a Timac Agro Deutschland ítéletben[10] meghatározott elveket alkalmazta, aminek következtében módosította a Bíróság Lidl Belgium ítéletén alapuló saját korábbi ítélkezési gyakorlatát.[11] A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy továbbra is követnie kell-e a 2017. február 22-i ítéletét, figyelemmel a Bíróság Bevola és Jens W. Trock ítéletére,[12] amely úgy értelmezhető, hogy az olyan teljeskörűen adóköteles társaság, amelynek külföldi fióktelepét végleges veszteség érte és az olyan teljeskörűen adóköteles társaság, amelynek a belföldi fióktelepét végleges veszteség érte egymással összehasonlítható helyzetben vannak többek között a jelen ügyhöz hasonló ügyben is, amelyben a végleges veszteség elszámolásának megtagadását a szimmetria kétoldalú egyezményből eredő elve

9 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763). Lásd a lenti 3. lábjegyzetet.

10 2015. december 17-i ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829). Ezen ítélet részletesebb ismertetése céljából utalok a jelen indítvány 35. pontjában kifejtett megfontolásokra.

11 2008. május 15-i ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278). A Bíróság megállapította, hogy az EK 43. cikkel nem ellentétes, ha valamely tagállamban letelepedett társaság nem vonhatja le adóalapjából a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyet 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. A Bíróság erre a következtetésre annak megállapítását követően jutott, hogy a szóban forgó adórendszer – amely lehetővé teszi az ilyen veszteség levonását a belföldi állandó telephelyek esetében – a letelepedés szabadságának a közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal igazolt korlátozását valósítja meg.

12 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424). Ahogyan azt a jelen indítvány 42. pontjában részletezni fogom, a Bíróság ebben az ítéletben megállapította, hogy ami a valamely külföldi állandó telephelynek tulajdonítható veszteséget illeti, az ilyen telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzete a veszteségek kettős adóztatása elkerülésének a célkitűzésére tekintettel nem különbözik a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzetétől, annak ellenére, hogy e két társaság helyzete főszabály szerint nem összehasonlítható.

indokolja. Mindazonáltal egyes német jogirodalmi szerzők álláspontja szerint – amellyel a szövetségi pénzügyminisztérium egyetért – alapvető különbség van az említett ügy és a Bevola és a Jens W. Trock ügy között, mivel ez utóbbi egyoldalú nemzeti jogszabályi rendelkezésre vonatkozott. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésként veti fel, hogy a szabály jogi eredete igazolja-e a két helyzet objektív összehasonlíthatóságának eltérő értékelését.

23. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a szerződő államok a kettős adóztatás állandó telephelyektől származó jövedelem esetén történő elkerülésére irányuló célkitűzés megvalósítása érdekében az Egyezmény XVIII. cikke (2) bekezdésének a) pontjában úgy döntöttek, hogy a mentesítési módszert alkalmazzák, amellyel – a beszámítás módszerével ellentétben – az adóztatási jog az állandó telephely fekvése szerinti államot illeti meg, míg az illetőség szerinti állam lemond a saját szuverenitásán alapuló adóztatási jogról. Mivel a szimmetria elve alapján e rendelkezés az állandó telephelyek veszteségét illetően is a mentesítés módszerét alkalmazza, az Egyezmény a veszteség kétszeres elszámolásának elkerülésére is irányul.

24. 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 Unió területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni. [13]

25. Jóllehet, az uniós jog letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban. [14]

26. E megfontolások alkalmazandók akkor is, ha – a jelen ügyhöz hasonlóan – valamely tagállamban letelepedett társaság valamely másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét. [15]

27. Megjegyezhető, hogy a Bíróság megállapította, adóelőnyt jelent az olyan rendelkezés, amely az anyavállalat nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor lehetővé teszi az állandó telephely veszteségének elszámolását. [16]

28. Ilyen adóelőny nyújtása, ha a veszteség az anyavállalat letelepedési helyének tagállamában lévő állandó telephelynél keletkezett, de annak megtagadása, ha a veszteség egy másik tagállamban lévő állandó telephelynél keletkezett, azzal a következménnyel jár, hogy valamely másik tagállamban állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság kedvezőtlenebb adózási helyzetben van, mintha állandó telephelye a letelepedése helyének tagállamában lenne. Ez az eltérő bánásmód visszatarthatja a belföldi illetőségű társaságot a letelepedési szabadságának állandó telephelyek más tagállamokban történő létrehozása révén való gyakorlásától, tehát korlátozhatja a letelepedés szabadságát. [17]

[13] 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 30. pont).

[14] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[15] 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 20. pont); 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 17. pont).

[16] Lásd ebben az értelemben: 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 23. pont); 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20. pont).

[17] Lásd ebben az értelemben: 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 24–26. pont).

29. Tagadhatatlan, hogy a jelen ügyben ilyen eltérő bánásmód valósul meg. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy a KStG rendelkezései értelmében a németországi ügyvezetési központtal vagy székhellyel rendelkező társaságok a jövedelmük összessége után kötelesek társasági adó fizetésére. Mindazonáltal az Egyezmény és az abban előírt mentesítési módszer értelmében az Egyesült Királyság kizárólagos joghatósággal rendelkezik a területén illetőséggel rendelkező állandó telephelyek jövedelmének megadóztatására, amely így Németországban mentes az adó alól.[18] A szimmetria elvének megfelelően ezen állandó telephelyek vesztesége nem képezi részét az anyavállalatuk által Németországban fizetendő társasági adó alapjának. Valamennyi fél egyetért tehát abban, hogy a KStG Egyezménnyel együttesen értelmezett rendelkezései alapján a németországi illetőségű társaságok nem vonhatják le az Egyesült Királyságban fekvő állandó telephelyük veszteségét, miközben az ilyen veszteséget levonhatnák, ha állandó telephelyük Németországban lenne.

30. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az ilyen eltérő bánásmód nem minősül a letelepedési szabadság korlátozásának, ha e bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos.[19]

31. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdését megalapozó kétségek kizárólag az objektív összehasonlíthatóság követelményével kapcsolatosak. A német, a francia és a finn kormány e tekintetben azt állítja, hogy a szóban forgó helyzetek nem hasonlíthatók össze. W és a Bizottság – lényegében a Bevola és a Jens ítéletet alapul véve – ezzel ellentétes álláspontot képvisel.

32. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját.[20] A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság, a német kormány és a Bizottság előadja, hogy az Egyezmény XVIII. cikkének célja a nyereség kettős adóztatásának, és ezzel szimmetrikusan a veszteségek kettős levonásának az elkerülése.

33. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kitűnik, hogy az érintett tagállamtól eltérő tagállamban található állandó telephelyek – valamely tagállam által a belföldi illetőségű társaságok nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozandó intézkedések szempontjából – főszabály szerint nincsenek a belföldi állandó telephellyel rendelkező társaságok helyzetével összehasonlítható helyzetben.[21]

[18] A Németországi Szövetségi Köztársaság azonban az alkalmazandó adómérték meghatározása során továbbra is elszámolhatja e jövedelmet.

[19] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[20] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[21] Lásd e tekintetben: 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34. Ahogyan azt a francia kormány helyesen megjegyzi, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ez kizárólag akkor van másként, ha a külföldi állandó telephelyek nyereségének megadóztatásával és/vagy a vesztesége belföldi illetőségű anyavállalat általi levonásának lehetővé tételével [22] e társaság illetősége szerinti tagállam adójogi szabályozása e telephelyeket a belföldi állandó telephelyekhez hasonlóvá teszi. [23]

35. E tekintetben különösen a Bíróság Timac Agro Deutschland ügyben [24] előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott válaszára utalok. A Bíróságnak lényegében arra kellett választ adnia, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adórendszer, 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 [25] értelmében az e telephely nyereségének adóztatására vonatkozó kizárólagos joghatóság a telephely illetősége szerinti tagállamot illeti meg. A Bíróság nemleges választ adott erre a kérdésre. A Bíróság az ítélet 65. pontjában megállapította, hogy „mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal az [ausztriai] állandó telephely nyeresége tekintetében, mivel a telephely veszteségének levonása többé nem lehetséges Németországban, az [ilyen] 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.”

36. Álláspontom szerint a jelen indítvány előző pontjaiban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból levezethető, hogy annak megállapításánál, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű jogalanyok helyzete objektíve nem hasonlítható össze valamely tagállam adórendszere – és különösen a veszteség levonhatósága – szempontjából, az a meghatározó, hogy a tagállam nem rendelkezik joghatósággal a külföldi illetőségű jogalanyok megadóztatására. E tekintetben utalok Wathelet főtanácsnok Timac Agro Deutschland ügyre vonatkozó indítványára, [26] amelyben Jääskinen főtanácsnok Miljoen és társai ügyre vonatkozó indítványára [27] hivatkozva megjegyezte, hogy „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«, és hogy „[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.”

[22] Ahogyan az a fenti 29. pontban kifejtett megfontolásokból kitűnik, a jelen ügyben nem ez a helyzet.

[23] Lásd e tekintetben: 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont); 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829, 28. pont). Utalás tehető a 2006. december 12-i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773) 68. pontjára is, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékra is, ezen külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez.”

[24] 2015. december 17-i ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Az említett ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény a mentesítési módszer alkalmazását írta elő.

[26] Wathelet főtanácsnok Timac Agro Deutschland ügyre vonatkozó indítványa (C-388/14, EU:C:2015:533, 31. és 32. pont; kiemelések a főtanácsnoktól).

[27] Jääskinen főtanácsnok Miljoen és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:429, 55. pont).

37. Ahogyan arra a német kormány rámutat, a Bíróság a közelmúltbeli AURES Holdings ítéletben megerősítette, hogy az adóztatási joghatóság hiánya meghatározó jellegű a határokon átnyúló helyzetek és a belföldi helyzetek összehasonlíthatóságának a veszteség levonhatósága szempontjából történő értékelése során. A Bíróság tehát az említett ítélet 41. pontjában – analógia útján a Timac Agro Deutschland ítélet[28] 65. pontjára hivatkozva – megállapította, hogy „mivel a fogadó tagállam nem rendelkezik adóztatási joghatósággal azon adóztatási időszak tekintetében, amelynek során a szóban forgó veszteségek felmerültek, az olyan társaság helyzete, amely e tagállamba helyezte át adóilletőségét, és ezt követően egy másik tagállamban korábban elszenvedett veszteségekre hivatkozik, nem hasonlítható azon társaság helyzetéhez, amelynek eredménye az első tagállam adóztatási joghatósága alá tartozott azon adóztatási időszak tekintetében, amelynek során ez utóbbi társaságnál veszteség merült fel.”[29]

38. A fenti megfontolások tükrében a német, a francia és a finn kormányhoz hasonlóan arra az álláspontra helyezkedek, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adórendszert illetően, amelynek keretében a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, a mentesítés módszerét alkalmazó kétoldalú egyezmény egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társasághoz tartozó külföldi állandó telephelyeket a fekvésük szerinti tagállam kizárólagos adóztatási joghatósága alá vonja, e telephelyek és a szóban forgó társaság belföldi állandó telephelyeinek helyzete objektíve nem hasonlítható össze.

39. Ebből következik, hogy az állandó telephelyek e két kategóriája közötti, a fenti 29. pontban ismertetett eltérő bánásmód nem minősül a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által tiltott korlátozásnak.

40. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a fent említett megállapítások megkérdőjelezhetőek-e a Bíróság által a Bevola és Jens W. Trock ítéletben[30] elfogadott megközelítés alapján.

41. Álláspontom szerint erre a kérdésre nemleges választ kell adni.

42. A Bevola és a Jens W. Trock ügy[31] tárgyát olyan dán jogi szabályozás képezte, amely kizárja a belföldi illetőségű társaság esetében azt a lehetőséget, hogy adóköteles nyereségéből levonja a másik tagállamban található állandó telephelyénél keletkezett veszteséget, még akkor is, ha e veszteség e másik tagállamban már végérvényesen nem vehető figyelembe, kivéve ha e belföldi illetőségű társaság szigorú feltételekhez kötött nemzetközi összevont adózásra vonatkozó szabályozást választott.[32] Ezzel szemben a belföldi illetőségű társaságok élhettek volna e levonással, ha az állandó telephelyük Dániában lett volna. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az ilyen szabályozás eltérő bánásmódot teremt a Dániában állandó telephellyel rendelkező dán társaságok

[28] 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] 2020. február 27-i AURES Holdings ítélet (C-405/18, EU:C:2020:127, 41. pont; lásd még a 45. pontot). Kétségtelen, hogy ezen ítélet körülményei eltérnek a jelen ügyben vizsgált körülményektől. Álláspontom szerint azonban az adóztatási joghatóság hiányának a Bíróság által ebben az ítéletben meghatározóként elismert eleme vonatkozik az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetre. Megjegyzendő, hogy Kokott főtanácsnok az AURES Holdings ügyre vonatkozó indítványában (C-405/18, EU:C:2019:879, 28. és 30. pont) – amellett, hogy javasolta az összehasonlíthatóság kritériumának mellőzését – arra is rámutatott, hogy „[k]étségtelen, hogy a Bíróság az összehasonlíthatóság kérdése szempontjából eddig azt is figyelembe vette, hogy az érintett tagállam gyakorol-e megfelelő adóztatási joghatóságot.”

[30] 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] A Selskabsskatteloven (társasági adóról szóló dán törvény) 8. §–ának (2) bekezdése értelmében az adóköteles jövedelem nem foglalja magában a külföldi, Feröer szigeteki vagy grönlandi állandó telephelyhez vagy ingatlanhoz kapcsolódó jövedelmet és kiadást, e törvény 31A. §-a (1) bekezdésének rendelkezéseire is figyelemmel. Ez utóbbi rendelkezés alapján a legfelső szintű anyavállalat választhatja a nemzetközi összevont adózást, vagyis dönthet úgy, hogy a kapcsolt – akár belföldi, akár külföldi – vállalkozások összessége, beleértve a Dánián kívül vagy a Dániában található állandó telephelyeiket és ingatlanokat, Dániában adóköteles.

és az olyan dán társaságok között, amelyeknek az állandó telephelye más tagállamban található, ami kevésbé vonzóvá teszi a letelepedés szabadságának állandó telephelyek más tagállamokban történő létrehozása révén való gyakorlását. A Bíróság – miután emlékeztetett a jelen indítvány 33. pontjában szereplő elvre – a helyzetek összehasonlíthatóságát illetően a Bevola és Jens W. Trock ítélet 38. pontjában megállapította, hogy „[a]zonban, ami az azon külföldi állandó telephelynek tulajdonítható veszteséget illeti, amely tevékenységét megszüntette, és amelynek a veszteségét nem lehetett levonni és már nem lehet levonni az azon tagállamban adóköteles nyereségéből, amelyben tevékenységét végezte, az ilyen telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzete a veszteségek kettős adóztatása elkerülésének a célkitűzésére tekintettel nem különbözik a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzetétől.” [33]

43. A Bíróság által ily módon elfogadott megoldás úgy értelmezhető, mint amely minden olyan esetre alkalmazandó, amelyben a külföldi állandó telephelyet végleges veszteség éri, függetlenül attól, hogy e veszteség az anyavállalat illetősége szerinti államban egyoldalú nemzeti jogszabályi rendelkezés vagy kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény alapján nem vonható le, és hogy a kettős adóztatás elkerülésére a beszámítás [34] vagy a mentesítés módszerét alkalmazzák-e. Számomra úgy tűnik, hogy a Bevola és Jens W. Trock ítéletnek W és a Bizottság által a jelen ügyben felhozott ezen értelmezéséből az következik, hogy a Bíróság lényegesen módosította a korábbi ítélkezési gyakorlatában kialakított megközelítést.

44. A magam részéről a német, a francia és a finn kormányhoz hasonlóan úgy vélem, hogy a Bíróság által a Bevola és Jens W. Trock ítélet [35] 38. pontjában elfogadott megoldás összeegyeztethető a korábbi Timac Agro Deutschland ítélet [36] 65. pontjában általa elfogadott megközelítéssel.

45. A Timac Agro Deutschland ügyben [37] az illetőség szerinti állam a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményt kötött, amelyben a mentesítés módszerét alkalmazta a forrás szerinti államból származó jövedelmekre. Így lemondott arról, hogy megadóztassa a forrás szerinti államban fekvő állandó telephelyek jövedelmét. Ezzel szemben a Bevola és Jens W. Trock ügyben [38] az illetőség szerinti állam nemzeti jogszabályi rendelkezés révén egyoldalúan úgy döntött, hogy nem adóztatja meg a belföldi illetőségű társaságokhoz tartozó külföldi állandó telephelyek jövedelmét, noha erre lett volna joghatósága.

46. Kizárólag az első esetben lehet tehát úgy tekinteni, hogy az illetőség szerinti állam ténylegesen és teljeskörűen lemondott a külföldi állandó telephelyek jövedelmének megadóztatására vonatkozó joghatóságáról. Ahogyan azt korábban kifejtettem, ez a meghatározó annak megállapításánál, hogy a belföldi és külföldi illetőségű jogalanyok helyzete valamely tagállam adórendszere – többek között a veszteség levonhatósága – szempontjából objektíve nem hasonlítható össze.

[33] 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

[34] A mentesítési módszerrel ellentétben a beszámítás módszere szerint mindkét állam megőrzi adóztatási joghatóságát. A külföldről származó jövedelemben részesülő adóalanyok így az illetőségük szerinti államban fizetnek adót a világjövedelmük, így a külföldről származó jövedelmek után, és ezen állam pusztán arra vállal kötelezettséget, hogy a forrás szerinti államban megfizetett adót beszámítja a külföldről származó jövedelmeket terhelő saját adójába.

[35] 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Emellett utalok a 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítéletre (C-48/13, EU:C:2014:2087) és a 2020. február 27-i AURES Holdings ítéletre (C-405/18, EU:C:2020:12) is, amely utóbbi későbbi, mint a Bevola és Jens W. Trock ítélet.

[37] 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet (388/14, EU:C:2015:829).

[38] 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

47. Igaz, hogy a Bíróság a Bevola és Jens W. Trock ítélet[39] 39. pontjában azt is megjegyezte, hogy „a nyereségek kettős adóztatásának az elkerülését és a külföldi állandó telephely veszteségei kettős levonásának az elkerülését célzó szóban forgó nemzeti rendelkezések általánosabban annak biztosítására irányulnak, hogy az ilyen telephellyel rendelkező társaság megadóztatása igazodjon e társaság teherviselő képességéhez”, és hogy „egy olyan külföldi állandó telephellyel rendelkező társaság teherviselő képessége, amelynél végleges veszteség keletkezett, ugyanolyan módon érintett, mint azon társaság teherviselő képessége, amelynek a belföldi állandó telephelye veszteséget termelt.”

48. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan nem vagyok meggyőződve arról, hogy a teherviselő képesség – amelyet a kérdést előterjesztő bíróság egyébként nem jelölt meg az Egyezmény céljaként – meghatározónak minősül annak megállapítása céljából, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű jogalanyok helyzete valamely tagállam adórendszere szempontjából objektíve összehasonlítható-e abban, a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló esetben, amelyben a mentesítési módszert alkalmazó, kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény értelmében e tagállam teljes mértékben lemondott a külföldi állandó telephelyek adóztatására vonatkozó joghatóságáról, így az említett telephelyek a fekvésük szerinti tagállam kizárólagos adóztatási joghatósága alá tartoznak. Ebben az értelemben egyetértek a kérdést előterjesztő bírósággal abban, hogy „a [Bevola és Jens W. Trock ítéletben[40]] említett, a teherviselő képességen alapuló adóztatás célja – mint általános és elvont adóztatási elv – nem alkalmas arra, hogy a mentesítés egyezmény szerinti módszerének olyan kiegészítő szabályozási célt biztosítson, amely nem tükröződik a kettős adóztatás és a veszteség kétszeres elszámolásának elkerülésére irányuló konkrét célkitűzésekben.”

49. A fentiek tükrében úgy vélem, hogy objektíve összehasonlítható helyzetek hiányában az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adórendszer nem korlátozza a letelepedés szabadságát. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy az első kérdésre nemleges választ adjon abban az értelemben, hogy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, amelyek megtiltják a belföldi társaságoknak, hogy az adóköteles nyereségükből levonják egy másik tagállamban található állandó telephely végleges veszteségét, akkor is, ha az érintett szabályozás a két tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény alapján mentesíti a nyereséget és a veszteséget.

50. Az első kérdésre általam javasolt válaszra tekintettel a Bíróságnak nem kell megválaszolnia a második, a harmadik, a negyedik és az ötödik kérdést, amelyeket arra az esetre vetettek fel, ha a Bíróság az első kérdésre igenlő választ adna. Mindazonáltal a teljesség kedvéért és arra az esetre, ha a Bíróság eltérő álláspontot képviselne az első kérdésre javasolt válasszal kapcsolatban, e kérdéseket egyenként megvizsgálom.

B. A második kérdésről

51. A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével arra vár választ, hogy ellentétesek-e az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel a GewStG-hez hasonló olyan jogszabályok is, amelyek megtiltják a belföldi társaságok számára, hogy az iparűzési tevékenységből származó adóköteles bevételükből levonják egy másik tagállamban található állandó telephely „végleges” veszteségét.

[39] Uo.

[40] Uo.

52. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az iparűzési adó olyan helyi adó, amelynek hatálya alá tartozik minden ipari vagy vállalkozási tevékenység, amennyiben azt belföldön végzik. Az adó az adóalanyt személyes helyzetétől függetlenül, a jövedelemadón vagy a társasági adón felül terheli. Az iparűzési adó célja az ipari, a kereskedelmi és kézműipari tevékenység által a településeknek okozott bizonyos terhek ellentételezése volt. 1988 óta az iparűzési adó lényegében az iparűzési tevékenységből származó nyereséget terheli, amely az EStG vagy a KStG alapján a GewStG 8. és 9. §-a szerinti egyes tételekkel növelt, illetőleg csökkentett ipari vagy vállalkozási tevékenység. A 2002. évi GewStG 9. §-ának 3. pontja ezenkívül úgy rendelkezik, hogy a nyereség és a visszaillesztés összegéből le kell vonni a belföldi vállalkozás iparűzési tevékenységéből származó nyereségének azon részét, amely e vállalkozás állandó külföldi telephelyének tudható be.

53. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a külföldi állandó telephelyek pozitív és negatív jövedelme nem képezi részét az iparűzési adó alapjának, függetlenül attól, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény a mentesítés módszerét vagy a beszámítás módszerét alkalmazza-e, vagy hogy nem alkalmazandó ilyen egyezmény.

54. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy ha a letelepedés szabadsága értelmében a külföldi állandó telephelyek végleges veszteségét az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban figyelembe kell venni a társaságiadó-kötelezettség megállapításánál, azt az iparűzésiadó-alapban is figyelembe kell venni. Ugyanakkor rámutat arra, hogy a német adóhatóság és egyes elemzők azzal az indokkal ellenzik ezt a megoldást, hogy az iparűzési adó a szerkezete alapján belföldhöz kapcsolódik és nem függ az adóalany személyes helyzetétől. Ezenkívül a B adóhatóság előadja, hogy az Egyesült Királyságban nem létezik az iparűzési adóval összehasonlítható, az adóalany személyes helyzetétől nem függő adó. A Bíróság Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletére[41] hivatkozással előadja, hogy az uniós jog értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság nem kötelezhető a jövedelem forrása szerinti állam ilyen választása következményeinek viselésére.

55. Álláspontom szerint, amennyiben – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság látszólag sugallja, és aminek megállapítása e bíróság feladatát képezi – az iparűzési adó az iparűzési tevékenységből származó nyereség és a társasági adó hatálya alá tartozó nyereség közötti egyes különbségek ellenére jövedelemadóra hasonlít,[42] az első kérdésre adandó igenlő válasz a második kérdésre is igenlő választ eredményez.

56. Álláspontom szerint ezt nem kérdőjelezi meg az, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által használt kifejezéssel élve az iparűzési adó „szerkezete alapján belföldhöz kapcsolódik (területiség elve)”. Ahogyan azt a Bizottság helyesen előadja, az első kérdésben szereplőhöz hasonló helyzetben a belföldi illetőségű anyavállalat iparűzési adóval kapcsolatos helyzete nem különbözik a társasági adóval kapcsolatos helyzetétől, mivel mindkét esetben kizárólag belföldi jövedelmeket terhel adó. Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány megjegyzi, amennyiben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, a mentesítés módszerét előíró kétoldalú egyezmény alkalmazandó, a külföldi állandó telephelyek pozitív és negatív jövedelme a GewStG 7. §-a első mondatában[43] „a KStG rendelkezéseivel összhangban meghatározott [...] nyereség[re]” való utalás miatt nem képezi részét az iparűzési adó alapjának.

41 2008. október 23-i ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 A GewStG 7. §-ának első mondata értelmében ez utóbbi nyereséget a 8. §. alapján növelni vagy a 9. §-nak megfelelően csökkenteni kell.

43 Ilyen egyezmény hiányában, vagy ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény a beszámítás módszerét írja elő, a külföldi állandó telephelyek jövedelmét a GewStG 9. §-ának (3) bekezdése értelmében le kell vonni az iparűzési tevékenységből származó nyereségből, így azt nem terheli az iparűzési adó.

57. Ennélfogva úgy vélem, hogy az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a Bíróság által a Bevola és Jens W. Trock ítélet[44] 38. pontjában a külföldi és belföldi illetőségű jogalanyok helyzetének a végleges veszteség levonhatósága szempontjából való objektív összehasonlíthatósága kapcsán alkalmazott megoldást az iparűzési adó megállapítására is alkalmazni kell.

58. A kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárás során a B adóhatóság előadta, hogy az Egyesült Királyságban nem létezik az iparűzési adóhoz hasonló, az adóalany személyes helyzetétől független adó. Ebből az következik, hogy „az iparűzési adó esetében a veszteség levonásának kizárása elsősorban azon alapul, hogy a forrás szerinti állam, Nagy-Britannia az iparűzési adó tekintetében eleve nem teszi lehetővé a veszteség levonását.” Ez az érv számomra nem meggyőző. Ahogyan azt a Bizottság álláspontom szerint helyesen megjegyzi, az egyesült királysági állandó telephely esetleges jövedelme társaságiadó-köteles, így attól függetlenül adóköteles, hogy a társasági adón kívül más jövedelemadó is terheli-e.

59. Nincs jelentősége annak, hogy a B adóhatóság a Bíróság Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítéletére[45] hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „a tagállam nem köteles figyelembe venni az adójogszabálya alkalmazása céljából a területén székhellyel rendelkező vállalkozáshoz tartozó, másik tagállam területén található állandó telephelyre alkalmazandó, ez utóbbi tagállam különleges szabályozásából adódó esetlegesen hátrányos következményeket”. Ahogyan azt W és a Bizottság helyesen állítja, az említett ügyben bemutatott helyzet eltér a jelen ügy alapjául szolgáló helyzettől, amelyben a külföldi állandó telephely végleges vesztesége elszámolásának lehetetlensége nem a fekvése szerinti állam jogszabályaiból következik – konkrétan abból, hogy ezen államban nem létezik az iparűzési adóhoz hasonló adó –, hanem abból a tényből, hogy e telephely már felhagyott tevékenységével, így nem hoz létre jövedelmet.

C. A harmadik kérdésről

60. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésével a „végleges veszteség” fogalmát kívánja tisztázni. A kérdést előterjesztő bíróság konkrétan a Bíróság Memira Holding ítéletére és Holmen ítéletére[46] hivatkozva arra keresi a választ, hogy a veszteség „véglegesnek” tekinthető-e, ha a valamely tagállamban fekvő állandó telephely megszűnt, de fennáll annak – habár csak elméleti – lehetősége, hogy az anyavállalat új állandó telephelyet létesítsen ugyanabban a tagállamban, és a korábbi állandó telephely múltbeli veszteségét be lehessen számítani az új állandó telephely nyereségébe.

61. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Hessiches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) a jelen ügyben megállapította a végleges veszteség fennállását. W – azáltal, hogy megszüntette állandó telephelyét, elbocsátotta munkavállalóit és átengedte a bérelt helyiségek bérletét – mindent megtett az egyesült királysági telephelye tevékenységének megszüntetése érdekében, ami bizonyította, hogy W ezen államban fekvő telephelyen keresztül már valószínűleg nem hoz létre jövedelmet, még kevésbé olyan nyereséget, amelyből a megszüntetése előtt felmerült veszteség a jövőben levonható lenne.

[44] 2018. június 12-i ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] 2008. október 23-i ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 49. pont).

[46] 2019. június 19-i Memira Holding ítélet (C-607/17, EU:C:2019:510); 2019. június 19-i Holmen ítélet (C-608/17, EU:C:2019:511).

62. A Bíróság Marks & Spencer ítéletének[47] 55. pontjából kitűnik, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat vesztesége végleges, amennyiben:

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

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

63. E megfontolások a külföldi állandó telephelyek veszteségére is érvényesek.[48]

64. A Bíróság későbbi ítéleteiben tisztázta a veszteség véglegességének kritériumát. A Memira Holding ügyben és Holmen ügyben[49] tehát a Marks & Spencer ítélet 55. pontjának második francia bekezdésében szereplő olyan helyzet[50] tisztázását kérték a Bíróságtól, amelyben a külföldi leányvállalat vesztesége a letelepedésének államában nem számolható el a jövőbeli adómegállapítási időszakokban. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy az, hogy ez az állam nem teszi lehetővé a veszteség átvitelét, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy a leányvállalat veszteségét véglegesnek lehessen tekinteni. A veszteség ugyanis nem tekinthető véglegesnek, ha fennáll a harmadik személy részére történő átruházása révén történő levonásának lehetősége. Adózás szempontjából valamely harmadik személy figyelembe veheti a leányvállalat letelepedésének államában, például e leányvállalatnak a veszteség levonhatóságában megnyilvánuló adóelőnyt figyelembe vevő áron történő értékesítéséből keletkező veszteséget. Az anyavállalatnak képesnek kell lennie annak bizonyítására, hogy nincs erre lehetőség.

65. A Memira Holding ítélet és a Holmen ítélet[51] szigorú értelmezése arra enged következtetni, hogy a véglegesen megszüntetett[52] külföldi állandó telephely vesztesége nem tekinthető véglegesnek, ha a másik tagállamban fekvő anyavállalat ezt követően új állandó telephelyet hozhat létre a korábbi állandó telephelyével azonos államban, és arra átruházhatja a múltbeli veszteséget, függetlenül attól, hogy az ilyen átruházás ez utóbbi állam joga alapján lehetséges-e. Ilyen helyzetben e veszteség nem felelne meg a Marks & Spencer ítélet[53] 55. pontjának második francia bekezdésében meghatározott feltételeknek.

66. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy ez az értelmezés túl messzire megy abban az esetben, ha az anyavállalat még nem rendelkezik más állandó telephellyel a megszüntetett állandó telephely fekvése szerinti államban, és pusztán hipotetikus az a lehetőség, hogy a jövőben olyan új állandó

[47] 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278). Lásd még: 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 64. pont).

[49] 2019. június 19-i Memira Holding ítélet (C-607/17, EU:C:2019:510, 22–28. pont); 2019. június 19-i Holmen ítélet (C-608/17, EU:C:2019:511, 34–40. pont).

[50] 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

[51] 2019. június 19-i Memira Holding ítélet (C-607/17, EU:C:2019:510); 2019. június 19-i Holmen ítélet (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Ahogyan azt a német és a finn kormány helyesen megjegyzi, az állandó telephely megszüntetése különbözik a leányvállalat felszámolásától abban az értelemben, hogy az állandó telephely jogilag az anyavállalat része. Még ha az anyavállalat egy másik tagállamban véglegesen meg is szüntetett valamely állandó telephelyet, joga van ahhoz, hogy később új állandó telephelyet hozzon létre ebben az államban.

[53] 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

telephelyet nyisson ebben az államban, amelyre a múltbeli veszteséget át lehet ruházni. Ugyanis amellett, hogy gyakorlatilag lehetetlen vagy rendkívül nehéz lenne az anyavállalat számára annak bizonyítása, hogy van lehetősége erre, e megközelítés azt eredményezné, hogy a más tagállamban található állandó telephely veszteségét soha nem lehetne véglegesnek tekinteni, ami lényegétől fosztaná meg a végleges veszteség figyelembevételének a Marks Spencer ítéletben [54] megállapított kötelezettségét.

67. A fentiek tükrében úgy vélem, hogy az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a harmadik kérdésre nemleges választ kell adni.

D. A negyedik kérdésről

68. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy „véglegesnek” tekinthető-e az állandó telephelynek a megszüntetését megelőző adómegállapítási időszakokról átvitt vesztesége. Megjegyzi, hogy a szövetségi pénzügyminisztérium álláspontja szerint kizárólag az utolsó adómegállapítási időszakban keletkezett veszteség vehető figyelembe „végleges veszteségként”.

69. A Bíróság érintette – de nem bírálta el kifejezetten – ezt a kérdést a Bizottság kontra Egyesült Királyság ítéletében [55], amelyben elismerte az olyan nemzeti rendelkezés letelepedési szabadsággal való összeegyeztethetőségét, amely szerint a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségének a Marks & Spencer ítélet [56] 55. pontja szerinti végleges jellegét a veszteség keletkezése szerinti adózási időszak „lejártát követően közvetlenül fennálló helyzet alapján” kell megállapítani.

70. Mindazonáltal nem tűnik úgy, hogy ezen ítéletből a negyedik kérdés megválaszolása révén végleges következtetéseket lehetne levonni. Kokott főtanácsnok e kérdésben több indítványában is konkrétabban fogalmazott, [57] amikor arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adómegállapítási időszak végén véglegesnek nem minősülő veszteség később már nem válhat véglegessé. Álláspontja szerint, ha a felhalmozódott (átvitt) veszteséget végleges veszteségnek lehetne tekinteni, a leányvállalat (vagy az állandó telephely) kezdetben sikeres tevékenységét kizárólag a székhelye szerinti államban adóztatnák, míg a későbbi veszteséges tevékenységet az anyavállalat illetősége szerinti állam adóbevételeiből finanszírozzák, ami ellentétes lenne az adóztatási joghatóság megfelelő megosztásával.

71. Meggyőzőnek találom Kokott főtanácsnok e kérdéssel kapcsolatos álláspontját. A német, a francia és a finn kormányhoz hasonlóan azt javaslom, hogy a Bíróság nemleges választ adjon a negyedik kérdésre.

[54] Uo.

[55] 2015. február 3-i ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] 2005. december 13-i ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Kokott főtanácsnok Memira Holding ügyre vonatkozó indítványa (C-607/17, EU:C:2019:8, 58. és 59. pont); Kokott főtanácsnok Holmen ügyre vonatkozó indítványa (C-608/17, EU:C:2019:9, 54. és 55. pont); Kokott főtanácsnok AURES Holdings ügyre vonatkozó indítványa (C-405/18, EU:C:2019:879, 61–65. pont).

E. Az ötödik kérdésről

72. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a külföldi állandó telephely anyavállalat illetősége szerinti tagállamban elszámolandó végleges veszteségének arra a végleges veszteségre kell-e korlátozódnia, amelyet – ha lehetett volna – az állandó telephely fekvése szerinti tagállamban elszámoltak volna.

73. A Bíróságtól az A-ítélet[58] alapjául szolgáló ügyben többek között arra vártak választ, hogy abban az esetben, ha az anyavállalat egyesülés keretében elszámolhatná a külföldi illetőségű leányvállalata veszteségeit, e veszteségeket az anyavállalat vagy a leányvállalat székhelye szerinti tagállam joga alapján kell-e kimutatni. A Bíróság először is emlékeztetett arra, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában a letelepedési szabadság főszabály szerint nem igényli olyan szabály alkalmazását, amely meghatározza a beolvadó leányvállalat anyavállalat által átvállalt veszteségeinek számítását (az ítélet 58. pontja). A Bíróság ezt követően rámutatott arra, hogy főszabály szerint e számítás nem eredményezhet egyenlőtlen bánásmódot azon számításhoz képest, amelyet azonos tényállás mellett a belföldi illetőségű leányvállalat veszteségeinek átvállalása esetén végeztek volna el (az ítélet 59. pontja). Végezetül, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e kérdést nem elvontan és elméleti síkon kell megközelíteni, hanem az adott esetben elvégzett eseti elemzés útján (az ítélet 60. pontja).

74. W-hez, a Bizottsághoz és a finn kormányhoz hasonlóan arra az álláspontra helyezkedem, hogy ugyanezek az elvek alkalmazandók a külföldi állandó telephely anyavállalat illetősége szerinti államban elszámolandó veszteségének megállapítására. A jelen ügyben tehát a végleges veszteség levonhatóságát illetően a külföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaságokkal és a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaságokkal való egyenlő bánásmód biztosítása érdekében a végleges veszteség elszámolandó összege nem haladhatja meg az anyavállalat illetősége szerinti állam (a jelen ügyben Németország) szabályainak alkalmazásával kiszámított összeget.

75. Ha azonban a végleges veszteség anyavállalat illetősége szerinti állam szabályai szerint kiszámított összege meghaladja az állandó telephely fekvése szerinti állam (a jelen ügyben az Egyesült Királyság) szabályai szerint kiszámított összeget, azt ez utóbbi összegre kell korlátozni. Ellenkező esetben a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi társaságok előnyben részesülnének a külföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi társaságokhoz képest. Ezenkívül ilyen korlátozás hiányában az anyavállalat illetősége szerinti tagállam köteles lenne viselni a külföldi állandó telephely fekvése szerinti tagállam adójogszabályai alkalmazásából eredő hátrányos következményeket.

V. Végkövetkeztetés

76. A fenti megfontolásokra tükrében azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést a következőképpen válaszolja meg:

Az Európai Közösséget létrehozó szerződés 48. cikkével összefüggésben értelmezett 43. cikkével (jelenleg az Európai Unió működéséről szóló szerződés 54. cikkével összefüggésben értelmezett 49. cikke) nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, amelyek megtiltják a belföldi társaságoknak, hogy az adóköteles nyereségükből levonják egy másik tagállamban található

[58] 2013. február 21-i ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84).

állandó telephely veszteségét, ha e társaság egyfelől kimerítette az e veszteségek levonására vonatkozó minden olyan lehetőséget, amelyet az ezen állandó telephely fekvése szerinti állam joga nyújt számára, másfelől pedig ezen állandó telephelyen keresztül már nem szerez bevételt, így már nincs lehetőség arra, hogy a veszteséget e tagállamban elszámolják („végleges” veszteség), akkor is, ha az érintett szabályozás a két tagállam között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény alapján mentesíti a nyereséget és a veszteséget.