TUAIRIM AN ABHCÓIDE GHINEARÁLTA
COLLINS
arna tabhairt an 10 Márta 2022[1]

Cás C-538/20

Finanzamt B
v
W AG,
páirtí uamtha:
Bundesministerium der Finanzen

(iarraidh ar réamhrialú ón Bundesfinanzhof (Cúirt Chónaidhme Fhioscach, an Ghearmáin))

(Iarraidh ar réamhrialú – Airteagail 43 agus 48 CE – Saoirse bunaíochta – Cáin chorparáide – Cáin trádála – Asbhaint na gcaillteanas arna dtabhú ag buanbhunaíocht atá suite i mBallstát agus ar le cuideachta atá suite i mBallstát eile í – Cánachas dúbailte a sheachaint le díolúine ó ioncam na buanbhunaíochta neamhchónaithí – Inchomparáideacht na staideanna – Coincheap de 'chaillteanais deiridh')

I. Réamhrá

1. Leis an iarraidh seo ar réamhrialú ón Bundesfinanzhof (an Chúirt Chónaidhme Fhioscach, an Ghearmáin), iarrtar ar an gCúirt Bhreithiúnais, go substaintiúil, a chinneadh cibé an bhfuil nó nach bhfuil an ceart ag máthairchuideachta chónaitheach, ar bhonn Airteagal 43 CE á léamh i gcomhar le hAirteagal 48 CE,[2] a asbhaint as a hioncaim inchánach caillteanais arna dtabhú ag a buanbhunaíocht neamhchónaitheach, a scoir dá gníomhaíocht agus dá bharr ní féidir na caillteanais sin a chur san áireamh a thuilleadh sa Stát ina bhfuil an bhuanbhunaíocht neamhchónaitheach sin suite, in imthosca ina bhfuil brabúis agus caillteanais na bunaíochta neamhchónaithí sin díolmhaithe ó cháin i Stát cónaithe na máthairchuideachta faoi choinbhinsiún um chánachas dúbailte a sheachaint.

2. Rinneadh an iarraidh i gcomhthéacs díospóid idir cuideachta atá bunaithe sa Ghearmáin, W, agus údaráis chánach na Gearmáine maidir le diúltú an údaráis sin a chur san áireamh, chun críche méid dhliteanas na cuideachta i leith cáin chorparáide a chinneadh agus an bonn dá

[1] Bunteanga: an Béarla.

[2] Airteagail 49 agus 54 CFAE anois. Is gá tagairt a dhéanamh d'fhorálacha an Chonartha ag bunú an Chomhphobail Eorpaigh toisc, tráth na bhfíoras i gceist sna príomhimeachtaí, nach raibh Conradh Liospóin tagtha i bhfeidhm fós.

mheasúnú chun cáin trádála don bhliain chánach 2007, na caillteanais deiridh [3] arna dtabhú ag a brainse atá lonnaithe sa Ríocht Aontaithe. Go háirithe, tagann an cheist chun cinn maidir le cibé an bhféadtar an cur chuige a ghlac an Chúirt sa bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock* [4] maidir leis an gceist i leith inchomparáideacht oibiachtúil staideanna na gcónaitheoirí agus na neamhchónaitheoirí faoi seach i ndáil le hin-asbhainteacht na gcaillteanas deiridh a thrasuí chuig an gcás seo, i gcás ina ndíorthaítear díolúine na mbrabús – agus siméadracht na gcaillteanas – de chuid na buanbhunaíochta neamhchónaithí ó choinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint agus ní, mar atá sa chás ba bhun leis an mbreithiúnas thuasluaite, ó fhoráil aontaobhach den dlí náisiúnta.

II. Comhthéacs dlí

A. Coinbhinsiún um chánachas dúbailte a sheachaint arna thabhairt i gcrích idir an Ghearmáin agus an Ríocht Aontaithe

3. An 26 Samhain 1964, thug Poblacht Chónaidhme na Gearmáine agus Ríocht Aontaithe na Breataine Móire agus Thuaisceart Éireann coinbhinsiún i gcrích chun cánachas dúbailte a sheachaint agus chun imghabháil fhioscach a chosc maidir le cánacha ar ioncam agus ar rathúnas ('an Coinbhinsiún'). [5]

4. Tá na focail seo a leanas in Airteagal III(1) den Choinbhinsiún:

'Ní bheidh brabúis tionscail nó tráchtála fiontair de cheann de na críocha faoi réir cánach ach amháin sa chríoch sin mura bhfuil an gnóthas i mbun trádáil nó gnó sa chríoch eile trí bhuanbhunaíocht suite sa chríoch sin. Má bhíonn sé i mbun trádáil nó gnó sa chríoch eile sin trí bhuanbhunaíocht suite sa chríoch sin, féadfar cáin a ghearradh ar na brabúis sin sa chríoch eile ach amháin ar an méid díobh is inchurtha i leith na buanbhunaíochta sin.'

5. Foráiltear le hAirteagal XVIII(2)(a) den Choinbhinsiún:

'Déanfar cáin a chinneadh i gcás cónaitheoir sa Phoblacht Chónaidhme mar a leanas:

(a) Mura mbeidh feidhm ag forálacha fhomhír (b) thíos, eisiafar ón mbonn trína bhforchuirtear cáin de chuid na Poblachta Cónaidhme ar aon mhír ioncaim ó fhoinsí laistigh den Ríocht Aontaithe agus aon mhír chaipitil atá suite laistigh den Ríocht Aontaithe, a bhféadfar, de réir an Choinbhinsiúin seo, cáin a ghearradh orthu sa Ríocht Aontaithe ar choinníoll nach ndéanfar gnóthachain chaipitil dá dtagraítear i mír (1) d'Airteagal VIII a eisiamh amhlaidh

[3] Shoiléirigh an Chúirt an coincheap 'caillteanais deiridh' i mbreithiúnas an 13 Nollaig 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), i gcás inar chinn sí go bhfuil forálacha náisiúnta trína gcuirtear cosc ar mháthairchuideachta chónaitheach caillteanais a asbhaint as a brabúis inchánach arna dtabhú i mBallstát eile ag fochuideachta atá bunaithe sa Bhallstát sin agus á cheadú ag an am céanna caillteanais arna dtabhú ag fochuideachta chónaitheach a asbhaint, ina srian ar an tsaoirse bunaíochta ar féidir údar a thabhairt leis ar chúiseanna sáraitheacha ar mhaithe le leas an phobail. Sa bhreithiúnas sin, chinn an Chúirt, i gcás caillteanais deiridh, go ndeachaigh na forálacha sriantacha i gceist thar cad a bhí riachtanach chun na cuspóirí bunriachtanacha a bhí á saothrú a bhaint amach. Chun cuntas níos mionsonraithe a fháil ar choincheap na 'caillteanais deiridh', ba cheart tagairt a dhéanamh do na mínithe atá leagtha amach sa fhreagra ar an tríú ceist thíos.

[4] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, míreanna 37 agus 38).

[5] Coinbhinsiún an 26 Samhain 1964 idir Ríocht Aontaithe na Breataine Móire agus Thuaisceart Éireann agus Poblacht Chónaidhme na Gearmáine chun cánachas dúbailte a sheachaint agus chun imghabháil fhioscach a chosc maidir le cánacha ar ioncam agus ar rathúnas, arna leasú an uair dheireanach an 23 Márta 1970, *Bundesgesetzblatt* (Iris maidir leis an Dlí Cónaidhme) (BGBl. 1966 II, lch. 358, BGBl. 1967 II, lch. 828 agus BGBl. 1971 II, lch. 45).

ach amháin má bhíonn siad faoi réir cánach sa Ríocht Aontaithe. Coimeádann an Phoblacht Chónaidhme, áfach, an ceart chun na míreanna ioncaim agus caipitil a eisiatar amhlaidh a chur san áireamh agus í ag cinneadh a ráta cánach.

…’

B. Dlí na Gearmáine

6. I Mír 1 den Körperschaftsteuergesetz (an Dlí maidir le cáin chorparáide, ‘KStG’), [6] sa leagan atá i bhfeidhm tráth na bhfíoras sna príomhimeachtaí, foráiltear:

‘(1) Beidh dliteanas neamhtheoranta i leith cáin chorparáide ag na corparáidí, ag na comhlachais daoine agus ag na linnte sócmhainní seo a leanas a bhfuil a mbainistíocht nó a n-oifig chláraithe ar a gcríoch náisiúnta:

1. cuideachtaí caipitil (go háirithe cuideachtaí Eorpacha, cuideachtaí poiblí faoi dhliteanas teoranta, cuideachtaí faoi dhliteanas teoranta agus comhpháirtíochtaí teoranta);

…

(2) Baineann an oibleagáid neamhtheoranta cáin chorparáide a íoc leis an ioncam go léir.

…’

7. Sonraítear i mír 8(2) de KStG, sa leagan a bhí i bhfeidhm tráth na bhfíoras sna príomhimeachtaí, go measfar ioncam uile cáiníocóra a bhfuil dliteanas cánach neamhtheoranta air mar ioncam a eascraíonn as gníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála.

8. I Mír 2(1) agus (2) den Gewerbesteuergesetz (an Dlí maidir le cáin trádála, ‘GewStG’), [7] sa leagan a bhí i bhfeidhm tráth na bhfíoras sna príomhimeachtaí, tá an méid seo a leanas:

‘(1) [1]Beidh aon ghníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála a dhéantar laistigh den chríoch náisiúnta faoi réir na cánach trádála. [2]Ciallaíonn gníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála gnóthas tionscail nó tráchtála de réir bhrí an Einkommensteuergesetz [(an Dlí maidir le Cáin Ioncaim, ‘EStG’)]. [3]Measfar gníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála a bheith á cur i gcrích laistigh den Ghearmáin nuair a bheidh buanbhunaíocht ghnó á coimeád don ghníomhaíocht sin ar chríoch na Gearmáine …

(2) [1]Gníomhaíocht a mbíonn cuideachtaí caipitil i mbun (go háirithe cuideachtaí Eorpacha, cuideachtaí poiblí faoi dhliteanas teoranta, cuideachtaí faoi dhliteanas teoranta agus comhpháirtíochtaí teoranta) … measfar í i ngach cás ina hiomláine mar ghníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála.

…’

[6] BGBl. 2002 I, lch. 4144, arna leasú don uair dheireanach, le linn na tréimhse lena mbaineann an díospóid sna príomhimeachtaí, le Dlí an 7 Nollaig 2006 (BGBl. 2006 I, lch. 2782).

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

9. Faoin gcéad abairt de Mhír 7 de GewStG, sa leagan a bhí i bhfeidhm tráth na bhfíoras sna príomhimeachtaí, is é brabús trádála an brabús, arna chinneadh de réir fhorálacha EStG nó KStG, a thagann ó ghníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála, atá le cur san áireamh agus an t-ioncam don tréimhse chánach á ríomh, arna mhéadú agus arna laghdú faoi na méideanna dá dtagraítear i Míreanna 8 agus 9 de GewStG.

III. An díospóid sna príomhimeachtaí agus na ceisteanna a tharchuirtear chun réamhrialú

10. Is cuideachta phoiblí theoranta é W a bhfuil a oifig chláraithe agus a ionad bainistíochta lonnaithe sa Ghearmáin. Tá sé gníomhach i mbun urrúis a thrádáil. Is é deireadh a bhliana airgeadais an 30 Meitheamh.

11. I mí Lúnasa 2004, d'oscail W brainse sa Ríocht Aontaithe. Níor bhain an brainse aon bhrabús amach, agus chinn W, i mí Feabhra 2007, é a dhúnadh. Taifeadtear i gClár Tráchtála na Ríochta Aontaithe gur cuireadh deireadh le feidhmiú an bhrainse le linn an chéad leithe de 2007.

12. De bharr gur dúnadh é, níorbh fhéidir na caillteanais a thabhaigh an brainse le linn bhlianta airgeadais 2004/2005, 2005/2006 agus 2006/2007 (blianta cánach 2005, 2006 agus 2007) a thabhairt ar aghaidh sa Ríocht Aontaithe a thuilleadh chun críocha cánach. Dá bhrí sin, chuir údaráis chánach na Ríochta Aontaithe in iúl do W, agus an bhliain airgeadais 2007/2008 san áireamh chomh maith leis na blianta a tháinig ina dhiaidh sin, nach raibh sé riachtanach a thuilleadh tuairisceán cánach a thíolacadh maidir lena brainse.

13. D'éiligh W, 'ar chúiseanna dhlí an Aontais', gur cheart na caillteanais thuasluaite a thabhaigh a bhrainse a chur san áireamh mar chaillteanais deiridh le linn a hioncam inchánach sa Ghearmáin don bhliain chánach 2007 a chinneadh, d'ainneoin go raibh ioncam an bhrainse díolmhaithe ó cháin sa Ghearmáin de bhua an Choinbhinsiúin. Dhiúltaigh Finanzamt B (Oifig Cánach B, an Ghearmáin) na caillteanais sin a chur san áireamh chun méid dhliteanas W i leith cáin chorparáide a chinneadh agus bonn a mheasúnaithe ar cháin trádála don bhliain chánach sin a chinneadh.

14. Le breithiúnas an 4 Meán Fómhair 2018, sheas Hessiches Finanzgericht (an Chúirt Fhioscach, Hessen, an Ghearmáin) le caingean W ag cur i gcoinne an diúltaithe sin. Rinne Oifig Cánach B achomharc chuig an gcúirt a rinne an tarchur i gcoinne an bhreithiúnais sin ar phointe dlí (*Athbhreithniú*). Tháinig an Bundesministerium der Finanzen (Aireacht Airgeadais Chónaidhme, an Ghearmáin) isteach sna himeachtaí mar idiragraí chun tacú le hOifig Cánach B.

15. Tá an chúirt a rinne an tarchur den tuairim go bhfuil bunús maith leis an achomharc mar ábhar dhlí na Gearmáine.

16. Maidir leis an measúnú ar cháin chorparáide, sonraíonn an chúirt a rinne an tarchur, cé go bhfuil W faoi réir dliteanas cánach corparáide neamhtheoranta ar a ioncam go léir i gcomhréir le Mír 1(1) de KStG, ní fhéadtar an bonn measúnachta don cháin sin a laghdú leis na caillteanais a thabhaigh a bhuanbhunaíocht sa Ríocht Aontaithe mar gheall ar Airteagal XVIII(2)(a) den Choinbhinsiún, lena n-eisiatar ón mbonn measúnachta ar cháin na Gearmáine aon mhír ioncaim ó fhoinsí laistigh den Ríocht Aontaithe a bhféadfaí cáin a ghearradh air sa Stát sin. Tugann sí faoi deara, cé go luaitear in Airteagal III(1) den Choinbhinsiún go sainráite 'brabúis thionsclaíocha nó tráchtála' amháin, de bharr Airteagal XVIII(2)(a) den Choinbhinsiún, go bhfuil 'ioncam diúltach' – amhail na caillteanais a d'éiligh W – eisiata freisin ón mbonn atá leis an measúnú ar cháin na

Gearmáine. Freagraíonn an cur chuige sin do chásdlí socraithe na cúirte a rinne an tarchur agus do 'phrionsabal na siméadrachta'. [8]

17. Maidir leis an measúnú ar thrádáil cánach, meabhraíonn an chúirt a rinne an tarchur, faoi Mhír 7 de GewStG, go gcinntear brabús trádála trí thagairt a dhéanamh d'fhorálacha an KStG. Ós rud é, mar gheall ar an gCoinbhinsiún, go bhfuil an t-ioncam de bhrainse W atá suite sa Ríocht Aontaithe, lena n-áirítear a 'ioncam diúltach', eisiata ón mbonn measúnachta ar dhliteanas W i leith cáin chorparáide, déantar caillteanais an bhrainse sin a eisiamh ar shlí chosúil ó bhonn mheasúnacht W ar cháin trádála.

18. Níl an chúirt a rinne an tarchur cinnte, áfach, cibé an gceanglaítear nó nach gceanglaítear leis an tsaoirse bunaíochta atá cumhdaithe in Airteagail 43 agus 48 CE go gcuirfí caillteanais deiridh arna dtabhú ag buanbhunaíocht W sa Ríocht Aontaithe san áireamh agus ioncam inchánach W sa Ghearmáin á chinneadh don bhliain chánach 2007. Tugann sí faoi deara nach bhfuil freagra sách soiléir tugtha fós i gcásdlí na Cúirte ar an gceist cibé an gá nó nach gá caillteanais deiridh arna dtabhú i mBallstát eile ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach a chur san áireamh i mBallstát na máthairchuideachta i gcás go bhforáiltear le coinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint do dhíolúine ar ioncam na buanbhunaíochta neamhchónaithí. Más freagra dearfach atá ar an gceist sin, féachann an chúirt a rinne an tarchur freisin lena fhionnadh, ar an gcéad dul síos, cibé an bhfuil feidhm freisin ag an oibleagáid caillteanais deiridh a chur san áireamh maidir le measúnú ar cháin trádála nó nach bhfuil agus, ar an dara dul síos, cé na critéir a measfaidh caillteanais mar chaillteanais deiridh dá réir. Déanann sí tuairimíocht freisin maidir le conas a ríomhfar méid na gcaillteanas deiridh sin.

19. Sna himthosca sin, chinn an chúirt a rinne an tarchur bac a chur ar na himeachtaí agus na ceisteanna seo a leanas a tharchur chuig an gCúirt Bhreithiúnais i gcomhar réamhrialú:

'(1) An bhfuil Airteagal 43, i gcomhar le hAirteagal 48, den Chonradh ag bunú an Chomhphobail Eorpaigh (Airteagal 49 anois, i gcomhar le hAirteagal 54 [CFAE]) le léiriú mar Airteagal lena gcuirtear cosc ar reachtaíocht Bhallstáit trína gcoisctear cuideachta chónaitheach as caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht i mBallstát eile a asbhaint óna brabúis inchánach más rud é, ar an gcéad dul síos, go bhfuil na féidearthachtaí atá ar fáil faoi dhlí an Bhallstáit ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite ídithe ag an gcuideachta na caillteanais sin a asbhaint agus, ar an dara dul síos, gur scoir sí d'aon ioncam a fháil ón mbunaíocht sin, ionas nach mbeidh aon fhéidearthacht ann a thuilleadh na caillteanais sa Bhallstát sin (caillteanais "deiridh") a chur san áireamh, má bhaineann an reachtaíocht i dtrácht le díolúine i leith brabús agus caillteanas faoi choinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint idir an dá Bhallstát?

(2) I gcás go dtabharfar freagra dearfach ar an gcéad cheist: An bhfuil Airteagal 43, i gcomhar le hAirteagal 48, den Chonradh ag bunú an Chomhphobail Eorpaigh (Airteagal 49 anois, i gcomhar le hAirteagal 54 [CFAE]) le léirmhíniú mar Airteagal lena gcuirtear cosc freisin an reachtaíocht faoin [Dlí maidir le cáin trádála] de chuid na Gearmáine, trína gcoisctear cuideachta chónaitheach as caillteanais "deiridh", den chineál dá dtagraítear sa chéad cheist maidir le buanbhunaíocht i mBallstát eile, a asbhaint óna brabús trádála inchánach?

[8] De réir an phrionsabail sin, tá eisiamh na féidearthachta a chur san áireamh, sa Ghearmáin, na caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht atá suite sa Ríocht Aontaithe mar thoradh ar an bhfíoras go bhfuil na brabúis a dhíorthaítear ón mbunaíocht sin faoi réir cáin na Ríochta Aontaithe.

(3) I gcás go dtabharfar freagra dearfach ar an gcéad cheist: I gcás ina ndúnfar an bhuanbhunaíocht sa Bhallstát eile, an bhféadtar caillteanais "deiridh" den chineál dá dtagraítear sa chéad cheist a bheith ann, cé go bhfuil féidearthacht theoiriciúil ar a laghad ann go bhféadfaí an chuideachta buanbhunaíocht a oscailt arís sa Bhallstát lena mbaineann, agus a bhféadfaí aon bhrabúis a bhainfí aisti a fhritháireamh i gcoinne na gcaillteanas roimhe seo?

(4) I gcás go dtabharfar freagra dearfach ar an gcéad cheist agus ar an tríú ceist: An bhféadtar caillteanais na buanbhunaíochta, a d'fhéadfaí faoi dhlí an Stáit ina bhfuil an bhunaíocht sin suite a thabhairt ar aghaidh go dtí tréimhse chánach ina dhiaidh sin ar ócáid amháin ar a laghad, a mheas freisin mar chaillteanais "deiridh" den chineál dá dtagraítear sa chéad cheist atá le cur san áireamh ag an Stát ina bhfuil an mháthairbhunaíocht suite?

(5) Má tá freagra dearfach le tabhairt ar an gcéad cheist agus ar an tríú ceist: An bhfuil an oibleagáid maidir le caillteanais "deiridh" trasteorann a chur san áireamh teoranta ó thaobh mhéid na gcaillteanas a d'fhéadfadh an chuideachta a ríomh sa Stát ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite, nach raibh cosc curtha ar chaillteanais a chur san áireamh ann?'

20. Thaisc W, Rialtais na Gearmáine, na Fraince agus na Fionlainne, agus an Coimisiún Eorpach barúlacha i scríbhinn.

IV. Measúnú dlíthiúil

A. An chéad cheist

21. De réir na chéad cheiste uaithi, is mian leis an gcúirt a rinne an tarchur a fháil amach, go bunúsach, cibé an gcuirtear cosc le hAirteagal 43 CE, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 48 CE, nó nach gcuirtear ar réimeas cánach de chuid Ballstáit lena n-eisiatar an fhéidearthacht do chuideachta chónaitheach caillteanais deiridh arna dtabhú ag buanbhunaíocht atá lonnaithe i mBallstát eile a asbhaint óna hioncam inchánach, chun méid na cánach corparáide a bheidh dlite sa Bhallstát sin a chinneadh, i gcás, faoi choinbhinsiún a tugadh i gcrích idir an dá Bhallstát sin um chánachas dúbailte a sheachaint, go bhfuil brabúis agus caillteanais na buanbhunaíochta neamhchónaithí díolmhaithe ó cháin sa Stát cónaithe.

22. Tar éis chásdlí na Cúirte a chur i gcuimhne maidir le caillteanais deiridh a eascraíonn as an mbreithiúnas in *Marks & Spencer*,[9] áitíonn an chúirt a rinne an tarchur, i mbreithiúnas a thug sí an 22 Feabhra 2017, gur chuir sí i bhfeidhm na prionsabail a leag an Chúirt síos ina breithiúnas *Timac Agro Deutschland*[10] inar mhodhnaigh sí dá bharr a cásdlí roimhe sin a bhí bunaithe ar bhreithiúnas na Cúirte in *Lidl Belgium*.[11] Fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur ar cheart di leanúint dá breithiúnas an 22 Feabhra 2017, ag féachaint do bhreithiúnas na Cúirte in *Bevola*

[9] Breithiúnas an 13 Nollaig 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Féach fonóta 3 thuas.

[10] Breithiúnas an 17 Nollaig 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Chun cuntas níos mionsonraithe a fháil ar an mbreithiúnas sin, ba cheart tagairt a dhéanamh do na breithnithe a leagtar amach i mír 35 den Tuairim seo.

[11] Breithiúnas an 15 Bealtaine 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Rialaigh an Chúirt nach gcuirtear cosc le hAirteagal 43 CE ar staid nach féidir le cuideachta atá bunaithe i mBallstát caillteanais buanbhunaíochta atá suite i mBallstát eile a asbhaint óna bonn cánach, a mhéid a bheidh, de bhua coinbhinsiúin um chánachas dúbailte a sheachaint, cáin ar ioncam na bunaíochta sin gearrtha sa Bhallstát deiridh sin inar féidir na caillteanais sin a chur san áireamh i gcánachas ar ioncam na buanbhunaíochta sin i dtréimhsí cuntasaíochta sa todhchaí. Tháinig an Chúirt ar an gconclúid sin tar éis di a chinneadh go raibh srian ar an tsaoirse bhunaíochta a raibh údar maith leis ar chúiseanna sáraitheacha ar mhaithe le leas an phobail, i ndáil leis an gcóras cánach a bhí i gceist, trínar ceadaíodh caillteanais den sórt sin a asbhaint i gcás gur thabhaigh buanbhunaíochtaí cónaitheacha iad.

agus Jens W. Trock,[12] a d'fhéadfaí a thuiscint mar chinneadh ina bhfuil cuideachta a bhfuil dliteanas cánach neamhtheoranta aici a bhfuil brainse neamhchónaitheach ina seilbh a bhfuil caillteanais deiridh tabhaithe aici, i gcás inchomparáide le cás de chuideachta a bhfuil dliteanas cánach neamhtheoranta aici ar thabhaigh a brainse cónaitheach caillteanais den sórt sin, lena n-áirítear i gcás cosúil leis an gcás seo, ina bhfuil an réasúnú gan na caillteanais deiridh a chur san áireamh bunaithe ar phrionsabal na siméadrachta a eascraíonn as coinbhinsiún déthaobhach. Mar sin féin, i gcás roinnt údair de litríocht dhlíthiúil na Gearmáine, a bhfuil na tuairimí céanna ag an Aireacht Chónaidhme Airgeadais, tá difríocht bhunúsach idir cás den sórt sin agus an cás in *Bevola agus Jens W. Trock*, toisc go raibh foráil aontaobhach den dlí náisiúnta i gceist leis an gcás deireanach sin. Ceistíonn an chúirt a rinne an tarchur cibé an dtugann nó nach dtugann bunús dlíthiúil na rialach údar le measúnú difriúil ar inchomparáideacht oibiachtúil an dá cháis.

23. Míníonn an chúirt a rinne an tarchur gur roghnaigh an Stát conarthach, d'fhonn an cuspóir maidir le cánachas dúbailte a sheachaint i gcás ioncaim ó bhuanbhunaíochtaí, in Airteagal XVIII(2)(a) den Choinbhinsiún, modh na díolúine a úsáid, trína bhfuil, i gcodarsnacht leis an modh creidmheasa, an ceart chun cánach curtha i leith an Stáit ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite, an Stát cónaithe ag tarscaoileadh aon cheart chun cánach bunaithe ar a cheannasacht féin. Ós rud é, de bhun phrionsabal na siméadrachta, go bhfuil caillteanais de bhuanbhunaíochtaí faoi réir freisin an mhodha díolúine de bharr na forála sin, leanann sé go bhfuil an Coinbhinsiún dírithe freisin ar úsáid dhúbailte na gcaillteanas a sheachaint.

24. I gcás cuideachtaí nó gnólachtaí arna mbunú i gcomhréir le dlí Ballstáit agus a bhfuil a n-oifig chláraithe, a riarachán lárnach nó a bpríomháit ghnó laistigh den Aontas Eorpach, is éard atá i gceist leis an tsaoirse bunaíochta ná an ceart chun a gcuid gníomhaíochtaí a fheidhmiú i mBallstáit eile trí fhochuideachta, trí bhrainse nó trí ghníomhaireacht.[13]

25. Cé, de réir a bhfoclaíochta, go bhfuil forálacha dhlí an Aontais maidir le saoirse bunaíochta dírithe ar a áirithiú go gcaitear le náisiúnaigh choigríche sa Bhallstát aíochta ar an mbealach céanna le náisiúnaigh an Stáit sin, cuirtear cosc leis na forálacha sin freisin ar an mBallstát tionscnaimh bac a chur ar bhunú duine dá náisiúnaigh nó bunú cuideachta arna corprú faoina reachtaíocht i mBallstát eile.[14]

26. Beidh feidhm ag na breithnithe sin freisin i gcás, mar atá sa chás seo, go leanann cuideachta atá bunaithe i mBallstát amháin de ghnó a dhéanamh trí bhuanbhunaíocht i mBallstát eile.[15]

27. Féadfar a thabhairt faoi deara gur chinn an Chúirt gur buntáiste cánach í foráil ina gceadaítear do chaillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht a chur san áireamh le linn brabúis agus ioncam inchánach na cuideachta lena mbaineann sí a ríomh.[16]

[12] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Mar a mhíneofar níos mine i mír 42 den Tuairim seo, chinn an Chúirt sa bhreithiúnas sin, maidir le caillteanais dheiridh is inchurtha i leith buanbhunaíochta neamhchónaithí, gurb'ionann staid cuideachta cónaithí a bhfuil bunaíocht den sórt sin ina seilbh aici agus staid cuideachta cónaithí a bhfuil buanbhunaíocht cónaitheach ina seilbh aici ó thaobh an chuspóra maidir le hasbhaint dhúbailte na gcaillteanas a chosc, in ainneoin nach bhfuil, i bprionsabal, staideanna an dá chuideachta sin inchomparáide.

[13] Breithiúnas an 13 Nollaig 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, mír 30).

[14] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, mír 16 agus an cásdlí dá dtagraítear).

[15] Breithiúnais an 15 Bealtaine 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, Mír 20), agus an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, mír 17).

[16] Féach, chuige sin, breithiúnais an 15 Bealtaine 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, Mír 23), agus an 17 Iúil 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, Mír 20).

28. Má dheonaítear buntáiste cánach den sórt sin i gcás ina dtabhaítear na caillteanais ag buanbhunaíocht atá suite i mBallstát na cuideachta cónaithí, ach ní i gcás ina dtabhaítear iad ag buanbhunaíocht atá lonnaithe i mBallstát eile, is é an toradh a bheidh air sin ná nach bhfuil staid chánach na cuideachta cónaithí a bhfuil buanbhunaíocht aici i mBallstát eile chomh fabhrach céanna ná mar a bheadh sé dá mbeadh an bhuanbhunaíocht sa Bhallstát céanna leis an gcuideachta chónaitheach. De bharr na difríochta sin sa chóireáil ní bheadh feidhmiú dá saoirse bunaíochta trí bhuanbhunaíochtaí a chur ar bun i mBallstáit eile chomh tarraingteach sin do chuideachta chónaitheach, agus d'fhéadfadh sé, dá bhrí sin, bheith ina srian ar an tsaoirse bunaíochta. [17]

29. Ní féidir a shéanadh go bhfuil a leithéid de dhifríocht sa chóireáil sa chás seo. Is léir ón ordú tarchurtha, faoi fhorálacha KStG, go bhfuil cuideachtaí a bhfuil a mbainistíocht nó a n-oifig cláraithe acu sa Ghearmáin faoi réir cáin chorparáide do mhéid iomlán dá n-ioncam. Mar sin féin, faoin gCoinbhinsiún agus faoin modh díolúine a fhoráiltear leis, tá an chumhacht eisiach ag an Ríocht Aontaithe cáin a ghearradh ar ioncam na mbuanbhunaíochtaí a gcónaíonn ann, atá díolmhaithe mar sin ó cháin sa Ghearmáin. [18] I gcomhréir le prionsabal na siméadrachta, eisiatar na caillteanais arna dtabhú ag na buanbhunaíochtaí sin ón mbonn chun an cháin chorparáide atá dlite ag a máthairchuideachta sa Ghearmáin a mheasúnú. Mar sin, comhaontaíonn na páirtithe go léir, de bhun fhorálacha comhcheangailte KStG agus an Choinbhinsiúin, go gcuirtear cosc ar chuideachta sa Ghearmáin na caillteanais a thabhóidh a buanbhunaíocht atá bunaithe sa Ríocht Aontaithe a asbhaint, ach go mbeadh sí in ann an asbhaint sin a dhéanamh dá mba sa Ghearmáin a bhí a buanbhunaíocht.

30. Ach, de réir cásdlí socraithe, áfach, ní srian ar shaoirse bunaíochta an difríocht sa chóireáil má bhaineann sé le cásanna nach bhfuil inchomparáide go hoibiachtúil, nó má tá bonn cirt leis ar chúis sháraitheach ar mhaithe le leas an phobail atá comhréireach leis an gcuspóir sin. [19]

31. Baineann na neamhchinnteachtaí atá mar bhunús leis an gcéad cheist de chuid na cúirte a rinne an tarchur leis an gceanglas maidir le hinchomparáideacht oibiachtúil amháin. Chuige sin, áitíonn Rialtais na Gearmáine, na Fraince agus na Fionlainne nach bhfuil na staideanna atá i gceist inchomparáide. Ag brath, go bunúsach, ar *Bevola agus Jens W. Trock*, tá a mhalairt de thuairim ag W agus ag an gCoimisiún.

32. Is léir ó chásdlí na Cúirte nach mór comparáid a dhéanamh idir staid trasteorann agus staid intíre ag féachaint don aidhm atá á saothrú ag na forálacha náisiúnta is infheidhme. [20] Sa chás seo, sonraíonn an chúirt a rinne an tarchur, Rialtas na Gearmáine agus an Coimisiún go bhfuil sé mar aidhm ag Airteagal XVIII den Choinbhinsiún cosc a chur ar chánachas dúbailte ar bhrabúis agus, go siméadrach, ar chaillteanais a asbhaint faoi dhó.

33. Is léir freisin ó chásdlí na Cúirte nach bhfuil, i bprionsabal, buanbhunaíochtaí atá suite i mBallstát seachas an Ballstát lena mbaineann i staid atá inchomparáide le staid buanbhunaíochtaí a bhfuil cónaí orthu sa Bhallstát sin maidir le bearta atá leagtha síos ag an mBallstát sin chun cánachas dúbailte ar bhrabúis cuideachta cónaithí a chosc nó a mhaolú. [21]

[17] Féach, chuige sin, breithiúnas an 15 Bealtaine 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, Míreanna 24 go 26).

[18] Coinníonn Poblacht Chónaidhme na Gearmáine, áfach, an ceart an t-ioncam sin a chur san áireamh chun an ráta cánach is infheidhme a chinneadh.

[19] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, mír 20 agus an cásdlí dá dtagraítear).

[20] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, mír 32 agus an cásdlí dá dtagraítear).

[21] Féach, chuige sin, breithiúnas an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, mír 37 agus an cásdlí dá dtagraítear).

34. Mar a thugann Rialtas na Fraince le fios i gceart, de réir chásdlí na Cúirte, is a mhalairt atá sé, ach amháin i gcás, trí cháin a ghearradh ar bhrabúis buanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha agus/nó trína gceadaítear don chuideachta chónaitheach lena mbaineann siad a gcaillteanas a asbhaint,[22] gur trí réimeas cánach Stát cónaithe na cuideachta sin is ionann na bunaíochtaí sin agus buanbhunaíochtaí cónaitheacha.[23]

35. Maidir leis sin, dhéanfainn tagairt, go háirithe, don fhreagra a thug an Chúirt ar an dara ceist a dtarchuirtear chuici in *Timac Agro Deutschland*.[24] Fiafraíodh den Chúirt, go bunúsach, an gá Airteagal 49 CFAE a léirmhíniú mar réimeas cánach Ballstáit a chosc, i gcás ina n-aistríonn cuideachta chónaitheach buanbhunaíocht atá lonnaithe i mBallstát eile chuig cuideachta neamhchónaitheach laistigh den ghrúpa céanna, ina n-eisiatar an fhéidearthacht atá ag an gcuideachta chónaitheach caillteanais na bunaíochta a aistríodh amhlaidh a chur san áireamh ina bonn cánach más rud é, faoi choinbhinsiún um chánachas dúbailte a sheachaint,[25] tá an chumhacht eisiach chun cáin a ghearradh ar bhrabúis na bunaíochta sin ag an mBallstát ina bhfuil sé suite. Thug an Chúirt freagra diúltach ar an gceist sin. I mír 65 den bhreithiúnas, chinn sí, 'ós rud é nach bhfeidhmíonn Poblacht Chónaidhme na Gearmáine aon chumhachtaí cánach ar bhrabúis... bhuanbhunaíochta [atá suite san Ostair], nach bhfuil asbhaint a caillteanais ceadaithe a thuilleadh sa Ghearmáin, níl staid buanbhunaíochta [den sórt sin] … inchomparáide le buanbhunaíocht atá suite sa Ghearmáin i ndáil le bearta arna leagan síos ag Poblacht Chónaidhme na Gearmáine chun cánachas dúbailte ar bhrabúis cuideachta cónaithí a chosc nó a mhaolú'.

36. I mo thuairim féin, d'fhéadfaí a thabhairt le tuiscint ón gcásdlí dá dtagraítear sna pointí roimhe seo den Tuairim seo gurb é an fachtóir cinntitheach chun a chinneadh nach bhfuil cásanna na gcónaitheoirí agus na neamhchónaitheoirí faoi seach inchomparáide go hoibiachtúil maidir leis an gcóras cánach de Bhallstát – agus maidir le hin-asbhainteacht na gcaillteanas go háirithe – ná nach bhfuil an chumhacht ag an mBallstát cáin a ghearradh ar neamhchónaitheoirí. Ba cheart tagairt a dhéanamh, chuige sin, do Thuairim an Abhcóide Ghinearálta Wathelet in *Timac Agro Deutschland*,[26] ina bhfuil, faoi thagairt do Thuairim an Abhcóide Ghinearálta Jääskinen in *Miljoen agus páirtithe eile*,[27] thug sé faoi deara gurb é 'an fachtóir atá ríthábhachtach chun staideanna cáiníocóirí cónaitheacha agus neamhchónaitheacha a chur i gcomparáid lena chinneadh cibé an bhfuil aon srian toirmiscthe faoin gConradh ná '*...ní mar sin an cuspóir* den reachtaíocht atá i gceist …, *ach ina áit* an fíoras nach bhféadtar le reachtaíocht Bhallstáit difríocht a shuíomh sa chóireáil a bhfuil an *éifeacht phraiticiúil* aige *d'ualach cánach níos troime* a chur i ndeireadh na dála ar neamhchónaitheoirí agus a bhfuil sé de chumas air, mar sin, iad a dhíspreagadh ón tsaoirse sin a fheidhmiú' agus 'leis an modheolaíocht seo, go bhfuil gá go

22 Mar is léir ó na breithnithe atá leagtha amach i mír 29 thuas, ní mar sin atá an scéal sa chás seo.

23 Féach, chuige sin, breithiúnais an 17 Iúil 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, mír 24), agus an 17 Nollaig 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, mír 28). Féadfar tagairt a dhéanamh freisin do mhír 68 de bhreithiúnas an 12 Nollaig 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), inar chinn an Chúirt 'i gcás go ndéanann Ballstát, go haontaobhach nó de réir coinbhinsiúin, muirear cánach ioncaim a fhorchur ní hamháin ar scairshealbhóirí cónaitheacha ach ar scairshealbhóirí neamhchónaitheacha freisin maidir le díbhinní a fhaigheann siad ó chuideachta chónaitheach, éiríonn staid na scairshealbhóirí neamhchónaitheacha sin inchomparáide le seasamh na scairshealbhóirí cónaitheacha'.

24 Breithiúnas an 17 Nollaig 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

25 Sa chás sin, i gCoinbhinsiún um chánachas dúbailte a sheachaint a tugadh i gcrích idir Poblacht Chónaidhme na Gearmáine agus Poblacht na hOstaire foráiltear do chur i bhfeidhm mhodh na díolúine.

26 Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Wathelet in *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, mír 31 agus mír 32; béim curtha ag an Abhcóide Ginearálta).

27 Tuairim an Abhcóide Ghinearálta Jääskinen i gCásanna Uamtha *Miljoen agus Páirtithe eile* (C-10/14, C-14/14 agus C-17/14, EU:C:2015:429, mír 55).

ndéanfaí réamhscrúdú ar cibé an bhfuil nó nach bhfuil ag an mBallstát i dtrácht (sa chás seo, Stát cónaithe na príomhchuideachta ag iarraidh caillteanais dá buanbhunaíocht atá bunaithe i mBallstát eile a asbhaint) cumhachtaí cánachais ar an ioncam i gceist'.

37. Mar a thugann Rialtas na Gearmáine le fios, dheimhnigh an Chúirt, ina breithiúnas níos déanaí in *AURES Holdings*, nádúr cinntitheach den easpa de chumhachtaí cánach sa mheasúnú ar inchomparáideacht staide trasteorann le staid inmheánach maidir le hin-asbhainteacht na gcaillteanas. Mar sin, i mír 41 den bhreithiúnas sin, chinn an Chúirt, ag tagairt *mutatis mutandis* do Mhír 65 den bhreithiúnas in *Timac Agro Deutschland*,[28] 'i gcás nach bhfuil aon dlínse chánach ag an mBallstát aíochta thar an mbliain chánach ar tháinig an caillteanas i gceist chun cinn, níl staid na cuideachta, a d'aistrigh a cónaitheacht chánach chuig an mBallstát sin agus a éilíonn ina dhiaidh sin caillteanas a tabhaíodh i mBallstát eile roimhe sin; Ballstáit, inchomparáide le cuideachta a raibh a láimhdeachas faoi réir chumhachtaí cánach an Bhallstáit roimhe sin ar bhonn na bliana cánach inar thabhaigh an chuideachta sin an caillteanas sin'.[29]

38. I bhfianaise na mbreithnithe roimhe seo, tá mé den tuairim, cosúil le Rialtais na Gearmáine, na Fraince agus na Fionlainne, maidir le córas cánach cosúil leis an gcóras atá i gceist sna príomhimeachtaí, faoina gcuirtear le coinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint, ag cur mhodh na díolúine i bhfeidhm, buanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha de chuid cuideachta a bhfuil a suíomh i mBallstát eile acu, faoi réir chumhacht eisiach chánachas an Bhallstáit ina bhfuil siad suite, níl staid na mbunaíochtaí sin inchomparáide go hoibiachtúil le buanbhunaíochtaí cónaitheacha de chuid cuideachta den sórt sin.

39. Leanann sé nach ionann an difríocht sa chóireáil idir an dá chatagóir sin de bhuanbhunaíochtaí, mar a thuairiscítear i mír 29 thuas, agus srian a thoirmisctear le forálacha an Chonartha a bhaineann le saoirse bunaíochta.

40. Fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur cibé an bhfuil nó nach bhfuil na cinntí thuasluaite faoi cheist i bhfianaise chur chuige na Cúirte sa bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock*.[30]

41. Dar liomsa, ba cheart freagra diúltach a thabhairt ar an gceist sin.

42. Bhain an cás in *Bevola agus Jens W. Trock*[31] le reachtaíocht na Danmhairge faoina raibh sé dodhéanta do chuideachta chónaitheach caillteanais a asbhaint óna brabúis inchánach ar chaillteanais iad arna dtabhú ag a buanbhunaíocht i mBallstát eile, fiú i gcás nach bhféadfaí na caillteanais sin a chur san áireamh go cinntitheach a thuilleadh sa Bhallstát sin, murar roghnaigh an chuideachta chónaitheach do scéim comhchánachais idirnáisiúnta a bhí faoi réir coinníollacha dochta.[32] I gcodarsnacht leis sin, bheadh cuideachta chónaitheach ábalta an asbhaint sin a

[28] Breithiúnas an 17 Nollaig 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Breithiúnas an 27 Feabhra 2020, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, mír 41; féach freisin mír 45). Ar ndóigh, tá cúinsí an bhreithiúnais sin difriúil leo siúd atá á mbreithniú anseo. Mar sin féin, i mo thuairim, baineann an ghné chinntitheach d'easpa cumhachtaí cánach, a d'admhaigh an Chúirt sa bhreithiúnas sin, le cás mar a thagann chun cinn sna príomhimeachtaí. Ba chóir a thabhairt faoi deara, ina Tuairim in *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, pointí 28 agus 30), gur thug an tAbhcóide Ginearálta Kokott faoi deara freisin 'a mhéid a bhaineann sé le hinchomparáideacht, dhírigh an Chúirt go dtí seo maidir le cibé an bhfeidhmíonn an Ballstát lena mbaineann aon chumhachtaí cánach ábhartha' agus í ag moladh an critéar inchomparáideachta a thréigean.

[30] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Faoi Mhír 8(2) den Selskabsskatteloven (Dlí na Danmhairge maidir le cáin chorparáide), ní áirítear le hioncam inchánach ioncam nó caiteachas a bhaineann le buanbhunaíocht nó le réadmhaoin atá suite i Stát eachtrach, ar Oileáin Fharó nó sa Ghraonlainn, faoi réir Mhír 31A(1) den dlí sin. Faoin bhforáil deiridh sin, is féidir leis an máthairchuideachta deiridh comhchánachas idirnáisiúnta a roghnú, is é sin, a chinneadh gur sa Danmhairg a ghearrfar cáin ar na cuideachtaí uile sa ghrúpa, idir chónaitheach nó neamhchónaitheach, lena n-áirítear a buanbhunaíochtaí agus a réadmhaoin, laistigh nó lasmuigh den Danmhairg.

dhéanamh dá mbeadh a buanbhunaíocht lonnaithe sa Danmhairg. Chinn an Chúirt gur cruthaíodh difríocht sa chóireáil le reachtaíocht den sórt sin idir cuideachtaí na Danmhairge a raibh buanbhunaíocht ina seilbh acu sa Danmhairg agus na cuideachtaí sin a raibh a mbuanbhunaíocht suite i mBallstát eile, agus dá bharr ní bheadh sé chomh tarraingteach sin do chuideachtaí ón Danmhairg an tsaoirse bunaíochta a fheidhmiú maidir le buanbhunaíochtaí a bhunú i mBallstáit eile. Maidir le hinchomparáideacht na gcásanna, tar éis an prionsabal atá luaite i mír 33 den Tuairim seo a thabhairt chun cuimhne, chinn an Chúirt, i mír 38 den bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock*, 'mar sin féin, maidir le caillteanais atá inchurtha i leith buanbhunaíocht neamhchónaitheach a scoir de ghníomhaíocht agus nach bhféadfaí, agus nach bhféadtar, a caillteanais a asbhaint óna brabúis inchánach sa Bhallstát ina ndearna sí a gníomhaíocht, níl difríocht idir staid cuideachta cónaithí a bhfuil bunaíocht den sórt sin aici agus staid cuideachta cónaithí a bhfuil buanbhunaíocht chónaitheach aici, ó thaobh an chuspóra chun asbhaint dhúbailte na gcaillteanas a chosc'. [33]

43. D'fhéadfaí a thuiscint go mbeadh feidhm ag an réiteach arna ghlacadh ag an gCúirt mar sin maidir le gach cás ina dtabhaíonn buanbhunaíocht neamhchónaitheach caillteanais deiridh is cuma cé acu an bhfuil foráil aontaobhach den dlí náisiúnta nó de choinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint mar chúis leis an bhfíoras go mbeadh sé dodhéanta na caillteanais sin i Stát cónaithe na máthairchuideachta a asbhaint agus cé acu an modh creidmheasa [34] nó an modh díolúine é an modh chun cánachas dúbailte a sheachaint. Feictear dom go gciallófaí leis an léirmhíniú sin ar an mbreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock*, a chuir W agus an Coimisiún ar aghaidh sa chás seo, go ndearna an Chúirt modhnú substaintiúil ar an gcur chuige a d'fhorbair sí ina cásdlí níos luaithe.

44. Dar liomsa, cosúil le Rialtais na Gearmáine, na Fraince agus na Fionlainne, measaim gurb é an réiteach a ghlac an Chúirt i mír 38 den bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock* [35] ar aon dul leis an gcur chuige a ghlac sí i mír 65 dá breithiúnas níos luaithe in *Timac Agro Deutschland*. [36]

45. In *Timac Agro Deutschland*, [37] chuir an Stát cónaithe coinbhinsiún déthaobhach i gcrích chun cánachas dúbailte a sheachaint a chuir modh na díolúine i bhfeidhm ar ioncam a fuarthas sa Stát foinseach. Mar sin tharscaoil sé a chumhacht cáin a ghearradh ar ioncam na mbuanbhunaíochtaí atá lonnaithe sa Stát foinseach. I gcodarsnacht leis sin, in *Bevola agus Jens W. Trock*, [38] roghnaigh an Stát cónaithe go haontaobhach, trí fhoráil den dlí náisiúnta, gan cáin a ghearradh ar an ioncam a ghintear ó bhuanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha ar le cuideachtaí cónaitheacha iad, d'ainneoin go mbeadh sé inniúil déanamh amhlaidh.

46. Is mar sin sa chéad chás amháin is féidir a mheas gur tharscaoil an Stát cónaithe a chumhacht go héifeachtach agus go hiomlán maidir le cáin a ghearradh ar ioncam ó bhuanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha. Mar a míníodh níos luaithe, tá an fachtóir sin cinntitheach chun a

[33] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[34] Faoin modh creidmheasa, murab ionann agus an modh díolúine, coimeádann an dá Stát a gcumhachtaí cánachais faoi seach. Dá bhrí sin gearrtar cáin ar cháiníocóirí a thuilleann ioncam ó fhoinse eachtrach ina Stát cónaithe ar a n-ioncam domhanda, lena n-áirítear ioncam ó fhoinse eachtrach, ní thugann an Stát cónaithe ach gealltanas an cháin a íoctar sa Stát foinseach a fhritháireamh i gcoinne a chánach féin atá inchurtha i leith an ioncaim foinse eachtraigh.

[35] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Dhéanfainn tagairt freisin do bhreithiúnais an 17 Iúil 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), agus an 27 Feabhra 2020, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:12), an ceann deiridh tar éis an dáta a sheachaid an cinneadh in *Bevola agus Jens W. Trock*.

[37] Breithiúnas an 17 Nollaig 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[38] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

chinneadh nach bhfuil staid na gcónaitheoirí agus na neamhchónaitheoirí faoi seach inchomparáide go hoibiachtúil maidir le córas cánach Ballstáit, lena n-áirítear, go háirithe, maidir le hin-asbhainteacht na gcaillteanas.

47. Is fíor gur, i mír 39 den bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock*,[39] thug an Chúirt faoi deara freisin 'go bhfuil sé d'aidhm níos ginearálta ag na forálacha náisiúnta atá i gceist, a bheartaítear chun cánachas dúbailte ar bhrabúis agus asbhaint dhúbailte ar chaillteanais de bhuanbhunaíocht neamhchónaitheach a chosc, a áirithiú go bhfuil cánachas cuideachta a bhfuil bunaíocht den sórt sin aici ag teacht lena cumas cáin a íoc' agus 'go ndéantar difear ar an gcaoi chéanna do chumas cuideachta a bhfuil buanbhunaíocht neamhchónaitheach aici a bhfuil caillteanais chinntitheacha tabhaithe aici cáin a íoc agus mar a dhéantar do chuideachta ar thabhaigh a buanbhunaíocht chónaithe caillteanais'.

48. Mar sin féin, cosúil leis an gcúirt a rinne an tarchur, tá amhras orm gur fachtóir cinntitheach é an cumas cáin a íoc – rud nach bhfuil, ina theannta sin, curtha ar aghaidh ag an gcúirt a rinne an tarchur mar cheann de chuspóirí an Choinbhinsiúin – agus cinneadh á dhéanamh cibé an bhfuil nó nach bhfuil staid na gcónaitheoirí agus na neamhchónaitheoirí faoi seach cónaitheoirí inchomparáide go hoibiachtúil maidir le córas cánach Ballstáit i gcás amhail an ceann atá i gceist ina bhfuil, faoi choinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint ina gcuirtear i bhfeidhm modh na díolúine, an Ballstát sin tar éis a chumhacht a tharscaoileadh go cáin a ghearradh ar bhuanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha, atá faoi réir chumhacht eisiach cánach an Bhallstáit ina bhfuil siad suite. Sa chiall sin, aontaím leis an gcúirt a rinne an tarchur 'gur prionsabal ginearálta, teibí de chánachas é cuspóir an chánachais ar bhonn an chumais cáin a íoc, mar a thagraítear dó sa bhreithiúnas [in *Bevola agus Jens W. Trock*[40]], [, agus nach bhfuil sé iomchuí] é a chur leis an modh díolúine faoin gCoinbhinsiún cuspóir nach bhfuil sainráite cheana féin sna cuspóirí sonracha maidir le cánachas dúbailte a sheachaint agus asbhaint dhúbailte caillteanas a sheachaint.'

49. I bhfianaise an mhéid sin thuasluaite, is é mo thuairim, in éagmais cásanna atá inchomparáide go hoibiachtúil, nach srian ar an tsaoirse bunaíochta é córas cánach amhail an ceann atá i gceist sna príomhimeachtaí. Molaim dá bhrí sin go dtabharfadh an Chúirt freagra diúltach ar an gcéad cheist, ionas nach gcuirtear cosc le hAirteagal 43 CE, i gcomhar le hAirteagal 48 CE, ar reachtaíocht Bhallstáit ina gcoisctear cuideachta chónaitheach caillteanais deiridh a thabhaítear ag buanbhunaíocht i mBallstát eile a asbhaint óna bhrabúis inchánach i gcás ina ndíolmhaítear leis an reachtaíocht sin brabúis agus caillteanais trí thagairt a dhéanamh do choinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint idir an dá Bhallstát.

50. I bhfianaise an fhreagra a mholaim ar an gcéad cheist, ní gá don Chúirt an dara, an tríú, an ceathrú ná an cúigiú ceist a tarchuireadh a fhreagairt i gcás go dtugtar freagra dearfach ar an gcéad cheist. Ar a shon sin, ar mhaithe le hiomláine agus i bhfianaise na féidearthachta go bhféadfadh an Chúirt dearcadh difriúil a ghlacadh ar an bhfreagra molta ar an gcéad cheist, tabharfaidh mé aghaidh ar gach ceann de na ceisteanna sin ceann ar cheann.

[39] Ibid.

[40] *Ibid.*

B. An dara ceist

51. Trína dara ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur cibé an gcoisctear le hAirteagal 43 CE, arna léamh i gcomhar le hAirteagal 48 CE, reachtaíocht freisin, amhail GewStG, ina gcuirtear cosc ar chuideachta chónaitheach as caillteanais deiridh arna dtabhú ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach a asbhaint óna brabús trádála inchánach.

52. Míníonn an chúirt a rinne an tarchur gur cáin chathrach neamhphearsanta í an cháin trádála, a bhfuil gach gníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála faoina réir, ar choinníoll go ndéantar í laistigh den chríoch náisiúnta. Gearrtar é beag beann ar chúinsí pearsanta an cháiníocóra agus sa bhreis ar cháin ioncaim nó ar cháin chorparáide. Bhí sé mar aidhm ag an gcáin trádála cúiteamh a sholáthar as na hualaí sonracha a chuireann tionscal, trádáil agus ceardaíocht ar bhardais. Ó 1988 i leith, toibhíodh cáin trádála, go bunúsach, ar bhrabúis trádála, arna ríomh mar an mbrabús, de bhun EStG nó KStG, a dhíorthaítear ó ghníomhaíocht thionsclaíoch nó tráchtála, faoi réir aischuir agus asbhaintí áirithe, i gcomhréir le Míreanna 8 agus 9 den GewStG, faoi seach. Go háirithe, faoi Mhír 9(3) de GewStG, laghdaítear suim an bhrabúis agus an aischuir leis an gcuid de bhrabús trádála gnóthais náisiúnta atá inchurtha i leith buanbhunaíocht choigríche de chuid an ghnóthais sin.

53. Míníonn an chúirt a rinne an tarchur go bhfuil ioncam, bíodh sé dearfach nó diúltach, ó bhunaíochtaí neamhchónaitheacha eisiata ón mbonn measúnachta maidir le cáin trádála, is cuma an bhfuil leas ag an gcoinbhinsiún is infheidhme um chánachas dúbailte a sheachaint dul ar iontaoibh mhodh na díolúine nó an mhodh creidmheasa nó nach bhfuil feidhm ag aon choinbhinsiún den sórt sin.

54. Measann an chúirt a rinne an tarchur, dá gceanglófaí leis an tsaoirse bunaíochta go gcuirfí caillteanais deiridh arna dtabhú ag buanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha san áireamh i mBallstát na máthairchuideachta d'fhonn dliteanas i leith cáin chorparáide a chinneadh, ba cheart iad a chur san áireamh freisin sa bhonn measúnachta maidir le cáin trádála. Tugann sí le fios, áfach, go bhfuil údaráis chánach na Gearmáine agus roinnt tráchtairí i gcoinne an réitigh sin ar an bhforas go bhfuil an cháin trádála struchtúrtha ionas go mbíonn nasc intíre aici agus neamhphearsanta. Ina theannta sin, áitíonn Oifig Cánach B nach bhfuil aon cháin neamhphearsanta ag an Ríocht Aontaithe atá inchomparáide leis an gcáin trádála. Ag tagairt do bhreithiúnas na Cúirte in *Krankenheim Ruhesitz agus Wannsee-Seniorenheimstatt*,[41] áitíonn sí nach féidir le dlí an Aontais iallach a chur ar Phoblacht Chónaidhme na Gearmáine na hiarmhairtí a iompar de bharr rogha den sórt sin ag an Stát as a ndíorthaítear an t-ioncam.

55. Is é mo thuairim, más rud é, mar is cosúil go dtugann an chúirt a rinne an tarchur le tuiscint agus atá faoin gcúirt sin a chinneadh, go bhfuil cáin trádála cosúil le cáin ioncaim, d'ainneoin difríochtaí áirithe idir brabúis trádála agus na brabúis atá faoi réir cáin chorparáide,[42] ba cheart go dtabharfaí freagra dearfach ar an dara ceist freisin ós rud é gur tugadh freagra dearfach ar an gcéad cheist.

56. Ó tharla go bhfuil 'ceangal struchtúrach intíre (prionsabal an chríochachais)' ag an gcáin trádála chun nath na cúirte a rinne an tarchur a úsáid, ní bhaineann sin, dar liomsa, an bonn den mheasúnú sin. Mar a thíolacann an Coimisiún agus an ceart aige, i gcás amhail an ceann dá dtagraítear sa chéad cheist, níl staid na máthairchuideachta cónaithí maidir leis an gcáin trádála

41 Breithiúnas an 23 Deireadh Fómhair 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 Faoin gcéad abairt de Mhír 7 den GewStG, tá an brabús deiridh le méadú mar a fhorordaítear i Mír 8 nó le laghdú mar atá leagtha amach i Mír 9 de.

difriúil óna staid maidir leis an gcáin chorparáide, ós rud é, sa dá chás, go bhfuil ioncam intíre amháin faoi réir cánach. Mar a thugann an chúirt a rinne an tarchur agus Rialtas na Gearmáine faoi deara, i gcás ina bhfuil feidhm ag coinbhinsiún déthaobhach um chánachas dúbailte a sheachaint lena bhforáiltear don mhodh díolúine, déantar ioncam, cibé acu dearfach nó diúltach, ó bhuanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha a eisiamh ón mbonn measúnachta maidir le cáin trádála, mar thoradh ar an tagairt don 'bhrabús … arna chinneadh de réir fhorálacha an … KStG' sa chéad abairt de Mhír 7 de GewStG. [43]

57. Dá bhrí sin, measaim, má thugtar freagra dearfach ar an gcéad cheist, ba cheart feidhm a bheith ag an réiteach freisin a ghlac an Chúirt, maidir leis an measúnú ar cháin trádála, i Mír 38 den bhreithiúnas in *Bevola agus Jens W. Trock* [44] maidir le hinchomparáideacht oibiachtúil na staideanna de neamhchónaitheoirí agus cónaitheoirí faoi seach i ndáil le hin-asbhainteacht na gcaillteanas deiridh.

58. Le linn na n-imeachtaí os comhair na cúirte a rinne an tarchur, d'éiligh Oifig Cánach B, nach bhfuil aon cháin neamhphearsanta cosúil leis an gcáin trádála sa Ríocht Aontaithe. Thug sí le tuiscint uaidh sin go bhfuil 'eisiamh asbhaint na gcaillteanas le haghaidh measúnú cánach trádála mar thoradh go príomha ar an bhfíoras, ar an gcéad dul síos nach gceadaíonn an Ríocht Aontaithe, mar an Stát foinseach, asbhaint caillteanais le haghaidh measúnú cánach trádála'. Ní dóigh liom go bhfuil an argóint sin diongbháilte. Mar a thugann an Coimisiún faoi deara, i gceart i mo thuairim, tá ioncam féideartha bhuanbhunaíocht na Ríochta Aontaithe faoi réir cáin chorparáide agus mar sin tá sé inchánach, is cuma an bhféadfadh cánacha ioncaim eile, chomh maith le cáin chorparáide, a bheith i bhfeidhm.

59. Is neamhábhartha í an tagairt a rinne Oifig Cánach B do bhreithiúnas na Cúirte in *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, [45] inar chinn sí nach féidir 'a cheangal ar Bhallstát a chur san áireamh, chun críocha a dhlí cánach a chur i bhfeidhm, na torthaí diúltacha a d'fhéadfadh eascairt as mionsonraí i reachtaíocht Bhallstáit eile is infheidhme maidir le buanbhunaíocht atá suite ar chríoch an Stáit sin a bhaineann le cuideachta a bhfuil oifig chláraithe aici sa chéad Stát'. Mar a dhearbhaíonn W agus an Coimisiún agus an ceart acu, tá an staid a bhfuil cur síos déanta uirthi difriúil ón staid is bun leis an gcás seo, nuair nach n-eascróidh as reachtaíocht an Stáit ina bhfuil an bhuanbhunaíocht neamhchónaitheach suite go bhfuil sé dodhéanta caillteanais deiridh arna dtabhú ag an mbunaíocht sin a chur san áireamh – go háirithe de bharr an fhíorais nach bhfuil cáin ag an Stát sin cosúil leis an gcáin trádála – ach ón bhfíric gur scoir an bhunaíocht sin dá gníomhaíochtaí, agus mar thoradh air sin ní thuilleann sí aon ioncam a thuilleadh.

C. An tríú ceist

60. Faoin tríú ceist atá aici lorgaíonn an chúirt a rinne an tarchur soiléiriú maidir leis an gcoincheap 'caillteanais deiridh'. Ag tagairt go háirithe do bhreithiúnais na Cúirte in *Memira Holding* agus *Holmen*, [46] fiosraíonn sí cibé an bhféadfaidh caillteanais a mheas mar chaillteanais 'deiridh' i gcás inar dúnadh an bhuanbhunaíocht atá suite i mBallstát ach go bhfuil an deis ann,

[43] In éagmais coinbhinsiún den sórt sin nó i gcás ina bhforáiltear do mhodh creidmheasa sa choinbhinsiún is infheidhme um chánachas dúbailte a sheachaint, déantar ioncam na mbuanbhunaíochtaí neamhchónaitheacha, de bhua Mhír 9(3) de GewStG, a asbhaint den bhrabús trádála agus mar sin níl sé faoi réir cáin trádála.

[44] Breithiúnas an 12 Meitheamh 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Breithiúnas an 23 Deireadh Fómhair 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, Mír 49).

[46] Breithiúnais an 19 Meitheamh 2019, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510), agus an 19 Meitheamh 2019, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

cé go teoiriciúil, go bhféadfadh a máthairchuideachta buanbhunaíocht nua a oscailt sa Bhallstát céanna agus go bhféadfaí na caillteanais roimhe seo a fhritháireamh i gcoinne bhrabúis na bunaíochta nua sin.

61. Tugann an chúirt a rinne an tarchur faoi deara gur chinn Hessiches Finanzgericht (an Chúirt Fhioscach, Hessen) go raibh caillteanais deiridh sa chás seo. Tríd a bhuanbhunaíocht a dhúnadh, a fhostaithe a dhífhostú agus an léas don áitreabh ar cíos a aistriú, rinne W gach rud chun deireadh a chur le gníomhaíocht a bhunaíochta sa Ríocht Aontaithe, rud a léirigh gur dócha nach nginfeadh W trí bhunaíocht a bheith suite sa Stát sin aon ioncam a thuilleadh, agus, *a fortiori*, aon bhrabús óna bhféadfaí na caillteanais a tabhaíodh sular dúnadh é a asbhaint sa todhchaí.

62. Is léir ó mhír 55 de bhreithiúnas na Cúirte in *Marks & Spencer*[47] go ndéanfar caillteanais d'fhochuideachta neamhchónaitheach a thréithriú mar caillteanais deiridh i gcás:

– go bhfuil na féidearthachtaí atá ar fáil ina Stát bunaithe ídithe ag an bhfochuideachta neamhchónaitheach maidir leis na caillteanais a chur san áireamh don tréimhse chuntasaíochta lena mbaineann an t-éileamh ar fhaoiseamh agus do thréimhsí cuntasaíochta roimhe sin freisin, más gá trí na caillteanais sin a aistriú chuig tríú páirtí nó tríd na caillteanais sin a fhritháireamh i gcoinne na mbrabús a rinne an fhochuideachta i dtréimhsí roimhe seo; agus

– nach bhfuil aon fhéidearthacht ann go gcuirfear caillteanais na fochuideachta san áireamh sa Stát ina bhfuil sí bunaithe do thréimhsí sa todhchaí, ag an bhfochuideachta féin nó ag tríú páirtí, go háirithe i gcás inar díoladh an fhochuideachta leis an tríú páirtí sin.

63. Tá feidhm ag na breithnithe sin freisin i gcás caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach.[48]

64. I mbreithiúnas ina dhiaidh sin mhínigh an Chúirt an critéar maidir le nádúr deiridh na gcaillteanas. Dá bhrí sin, in *Memira Holding* agus *Holmen*,[49] iarradh ar an gCúirt an staid dá dtagraítear sa dara fleasc de mhír 55 den bhreithiúnas in *Marks & Spencer*[50] a shoiléiriú i gcás nach bhfuil aon deis ann go bhféadfar caillteanais na fochuideachta coigríche a chur san áireamh ina Stát bunaíochta sna blianta cánach amach anseo. Chinn sí nach leor, ann féin, an fíoras nach gceadaíonn an Stát sin caillteanais a aistriú chun caillteanais na fochuideachta a mheas mar chaillteanais deiridh. Ní féidir na caillteanais a shainiú mar sin má tá an fhéidearthacht ann go bhféadfaí na caillteanais sin a asbhaint trína n-aistriú chuig tríú páirtí. Féadfaidh tríú páirtí, chun críocha cánach, caillteanais na fochuideachta sa Stát ina bhfuil sí suite a chur san áireamh, mar shampla tar éis an fhochuideachta sin a dhíol ar phraghas ina gcuirtear san áireamh an buntáiste cánach a bhaineann le hin-asbhainteacht na gcaillteanas sin. Ní mór don mháthairchuideachta a bheith in ann a thaispeáint go bhfuil cosc ar fhéidearthacht den sórt sin.

47 Breithiúnas an 13 Nollaig 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

48 Breithiúnas an 15 Bealtaine 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278). Féach freisin breithiúnas an 12 Meitheamh 2018, *Bevola agus Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, Mír 64).

49 Breithiúnais an 19 Meitheamh 2019, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, Míreanna 22 go 28), agus an 19 Meitheamh 2019, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, Míreanna 34 go 40).

50 Breithiúnas an 13 Nollaig 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Le léamh dian ar na breithiúnais in *Memira Holding* agus *Holmen*,[51] d'fhéadfaí a thabhairt le tuiscint nach bhféadfaí caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach a dúnadh síos go cinntitheach[52] a mheas mar chaillteanais deiridh i gcás ina bhféadfadh an mháthairchuideachta, atá suite sa Bhallstát eile, buanbhunaíocht nua a oscailt ina dhiaidh sin sa Stát céanna leis an mbuanbhunaíocht roimhe sin, a bhféadfaí na caillteanais san am atá thart a aistriú chuici, is cuma cibé an bhfuil aistriú den sórt sin indéanta nó nach bhfuil faoi dhlí an Stáit deiridh sin. I gcás den sórt sin, ní chomhlíonfadh na caillteanais na coinníollacha atá leagtha amach sa dara fleasc de mhír 55 den bhreithiúnas in *Marks & Spencer*.[53]

66. Mar sin féin, is cosúil go dtéann an léirmhíniú sin rófhada in imthosca nach bhfuil an mháthairchuideachta ina húinéir de bhuanbhunaíocht fós sa Stát ina raibh an buanbhunaíocht dúnta suite agus an fhéidearthacht go bhféadfaí, tráth ar bith sa todhchaí, buanbhunaíocht nua a oscailt sa Stát sin, a bhféadfaí na caillteanais roimhe seo a aistriú chuige, ar bhealach atá hipitéiseach amháin. Ní hamháin go mbeadh sé dodhéanta go praiticiúil nó go mbeadh sé ródheacair don mháthairchuideachta a léiriú nach bhfuil féidearthacht den sórt sin ar fáil di, ach mar thoradh ar an gcur chuige sin ní mheasfaí riamh mar chaillteanais deiridh na caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht atá suite i mBallstát eile, rud a d'fhágfadh nach mbeadh aon bhrí ag baint leis an oibleagáid a leagtar amach in *Marks & Spencer*[54] maidir le caillteanais deiridh a chur san áireamh.

67. I bhfianaise an mhéid sin thuasluaite, measaim, má bhíonn freagra dearfach ar an gcéad cheist, gur ceart freagra diúltach a bheith ar an tríú ceist.

D. An ceathrú ceist

68. Lena ceathrú ceist, féachann an chúirt a rinne an tarchur lena fháil amach an bhféadtar nó nach bhféadtar caillteanais 'deiridh' a mheas mar chaillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht a tugadh ar aghaidh ó thréimhsí cánach roimh an tráth a dúnadh í. Tugann sí faoi deara go bhfuil an Aireacht Chónaidhme Airgeadais den tuairim nach féidir ach caillteanais a tháinig chun cinn sa tréimhse chánach deiridh a chur san áireamh mar 'caillteanais deiridh'.

69. Luaigh an Chúirt an tsaincheist seo – ach níor chinn sí go sonrach – ina breithiúnas in *an Coimisiún* v *an Ríocht Aontaithe*,[55] inar aithin sí go bhfuil foráil náisiúnta comhoiriúnach leis an tsaoirse bunaíochta, trína bhfuil an measúnú i dtaobh cibé an caillteanais deiridh iad nó nach iad caillteanais fochuideachta neamhchónaithí de réir bhrí mhír 55 den bhreithiúnas in *Marks & Spencer*[56] le déanamh 'amhail an tráth díreach tar éis dheireadh' na tréimhse cuntasaíochta inar tharla na caillteanais.

[51] Breithiúnais an 19 Meitheamh 2019, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510), agus 19 Meitheamh 2019, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Mar a thugann Rialtais na Gearmáine agus na Fionlainne faoi deara i gceart, tá difríocht idir dúnadh buanbhunaíochta agus leachtú fochuideachta, sa chiall go bhfuil buanbhunaíocht ina cuid dlíthiúil den chuideachta lena mbaineann sí. Fiú má dhún sí buanbhunaíocht go cinntitheach i mBallstát eile, tá sé de cheart ag an gcuideachta sin buanbhunaíocht nua a oscailt sa Stát sin ina dhiaidh sin.

[53] Breithiúnas an 13 Nollaig 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] *Ibid.*

[55] Breithiúnas an 03 Feabhra 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Breithiúnas an 13 Nollaig 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

70. Mar sin féin, ní cosúil go gceadaítear leis an mbreithiúnas sin aon chonclúid chinntitheach a bhaint as mar fhreagra ar an gceathrú ceist. I roinnt dá cuid Tuairimí, bhí an tAbhcóide Ginearálta Kokott níos soiléire maidir leis an gceist seo,[57] agus í den tuairim nach féidir caillteanais nach raibh ina gcaillteanais deiridh ag deireadh na tréimhse measúnaithe a bheith ina gcaillteanais deiridh ina dhiaidh sin. Dar léi, dá bhféadfaí caillteanais charntha (a tugadh ar aghaidh) a mheas mar chaillteanais deiridh, dhéanfaí cáin a ghearradh ar an ngníomhaíocht a bhí rathúil ar dtús de chuid na fochuideachta (nó na buanbhunaíochta) sa Stát ina bhfuil sí suite agus sa Stát sin amháin, agus dhéanfaí an ghníomhaíocht lena dtabhaítear caillteanas ina dhiaidh sin a mhaoiniú le hioncam cánach Stát cónaithe na máthairchuideachta, rud a bheadh contrártha le leithdháileadh iomchuí na cumhachta cánacha a ghearradh.

71. Is dóigh liom go bhfuil dearcadh an Abhcóide Ghinearálta Kokott ar an gceist seo áititheach. Cosúil le Rialtais na Gearmáine, na Fraince agus na Fionlainne, molaim go dtabharfaí freagra diúltach ar an gceathrú ceist.

E. An cúigiú ceist

72. Ina cúigiú ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur, go bunúsach, ar cheart méid na gcaillteanas deiridh den bhuanbhunaíocht neamhchónaitheach atá le cur san áireamh i mBallstát cónaithe na máthairchuideachta a theorannú do mhéid na gcaillteanas deiridh a chuirfí san áireamh, dá mbeadh sé indéanta, sa Bhallstát ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite.

73. Sa chás ba bhun leis an mbreithiúnas in *A*,[58] fiafraíodh den Chúirt, *inter alia*, ar cheart, i gcás inar ceadaíodh don mháthairchuideachta caillteanais a fochuideachta neamhchónaithí a chur san áireamh i dtaca le cumasc, ar cheart na caillteanais sin a chinneadh i gcomhréir le dlí Stát cónaithe na máthairchuideachta nó dlí Stát cónaithe na fochuideachta. Thosaigh an Chúirt trína thabhairt chun cuimhne, i staid reatha dhlí an Aontais, nach dtugtar le tuiscint leis an tsaoirse bunaíochta, mar phrionsabal, cur i bhfeidhm de dhlí áirithe maidir le ríomh chaillteanais na fochuideachta cumaiscthe a rinne an mháthairchuideachta a tháthcheangal (mír 58 den bhreithiúnas). Chuir an Chúirt in iúl ansin, i bprionsabal, nár cheart go n-eascródh cóir mhíchothrom as an ríomh sin i gcomparáid leis an ríomh a dhéanfaí i gcás comhchosúil ina ndearnadh na caillteanais fochuideachta cónaithí a tháthcheangal (mír 59 den bhreithiúnas). Ar deireadh, chinn an Chúirt nach féidir aghaidh a thabhairt ar an gceist sin ar bhealach teibí agus hipitéiseach, ach go gcaithfear anailís a dhéanamh uirthi nuair is gá ar bhonn cás ar chás (mír 60 den bhreithiúnas).

74. Cosúil le W, leis an gCoimisiún agus le Rialtas na Fionlainne, táim den tuairim go bhfuil feidhm ag na prionsabail chéanna maidir le ríomh na gcaillteanas arna dtabhú ag buanbhunaíocht neamhchónaitheach chun críocha na caillteanais sin i Stát cónaithe na máthairchuideachta a chur san áireamh. Dá bhrí sin, sa chás seo, chun cóir chomhionann a áirithiú maidir le hin-asbhainteacht na gcaillteanas deiridh idir cuideachtaí cónaitheacha a bhfuil buanbhunaíocht neamhchónaitheach ina seilbh acu agus cuideachtaí cónaithe a bhfuil buanbhunaíocht chónaithe ina seilbh acu, níor cheart méid na gcaillteanas deiridh atá le cur san áireamh dul thar an méid a ríomhtar trí rialacha Stát cónaithe na máthairchuideachta a chur i bhfeidhm (an Ghearmáin, sa chás seo).

[57] Tuairimí an Abhcóide Ghinearálta Kokott in *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, pointí 58 agus 59); *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, pointí 54 agus 55); agus *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, pointí 61 go 65).

[58] Breithiúnas an 21 Feabhra 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

75. Mar sin féin, dá mbeadh méid na gcaillteanas deiridh arna ríomh de réir rialacha Stát cónaithe na máthairchuideachta le bheith níos airde ná an méid a ríomhadh de réir rialacha an Stáit ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite (an Ríocht Aontaithe, sa chás seo), ba cheart é a theorannú don mhéid deiridh sin. Seachas sin, bheadh buntáiste ag cuideachtaí cónaithe a bhfuil buanbhunaíocht chónaithe ina seilbh acu i ndáil le cuideachtaí cónaithe a bhfuil buanbhunaíocht neamhchónaitheach ina seilbh acu. Ina theannta sin, in éagmais teorainn den sórt sin, bheadh sé d'oibleagáid ar Bhallstát cónaithe na máthairchuideachta na hiarmhairtí díobhálacha, a bheadh ag cur i bhfeidhm reachtaíocht chánach an Bhallstáit ina bhfuil an buanbhunaíocht neamhchónaitheach suite, a iompar.

V. Conclúid

76. I bhfianaise an mhéid sin thuasluaite, molaim dá bhrí sin go bhfreagróidh an Chúirt an chéad cheist a tharchuir an Bundesfinanzhof (Cúirt Fhioscach Chónaidhme na Gearmáine) le haghaidh réamhrialú mar seo a leanas:

Ní chuirtear cosc le hAirteagal 43, i gcomhar le hAirteagal 48, den Chonradh ag bunú an Chomhphobail Eorpaigh (Airteagal 49 anois, i gcomhar le hAirteagal 54 den Chonradh ar Fheidhmiú an Aontais Eorpaigh) ar reachtaíocht Bhallstáit trína gcoisctear cuideachta chónaitheach as caillteanais arna dtabhú ag buanbhunaíocht i mBallstát eile a asbhaint óna brabúis inchánach más rud é, ar an gcéad dul síos, go bhfuil na féidearthachtaí atá ar fáil faoi dhlí an Bhallstáit ina bhfuil an bhuanbhunaíocht suite ídithe ag an gcuideachta na caillteanais sin a asbhaint agus, ar an dara dul síos, gur scoir sí d'aon ioncam a fháil ón mbunaíocht sin, ionas nach mbeidh aon fhéidearthacht ann a thuilleadh na caillteanais sa Bhallstát sin (caillteanais 'deiridh') a chur san áireamh, ina bhfuil díolúine sa reachtaíocht i dtrácht i leith brabús agus caillteanas faoi threoir coinbhinsiúin dhéthaobhaigh um chánachas dúbailte a sheachaint idir an dá Bhallstát.