A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2022. szeptember 22.*

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk – Külföldi állandó telephely által viselt végleges veszteségek levonása – A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében az adóztatási joghatóságáról lemondó állam – A helyzetek összehasonlíthatósága”

A C-538/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. október 21-én érkezett, 2019. november 6-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt B**

és

a **W AG**

között,

a **Bundesministerium der Finanzen**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, S. Rodin, J.-C. Bonichot (előadó), L. S. Rossi és O. Spineanu-Matei bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a W AG képviseletében P. Dodos Rechtsanwalt,

* Az eljárás nyelve: német.

– a német kormány képviseletében R. Kanitz és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében E. de Moustier és E. Toutain, meghatalmazotti minőségben,

– a finn kormány képviseletében S. Hartikainen, A. Laine és H. Leppo, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. március 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikkre vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt B (B adóhatóság, Németország) és a Németországban székhellyel rendelkező részvénytársaság, a W AG között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy az előbbi megtagadta az e társaság által az e tagállamban 2007-ben fizetendő adó kiszámítása során a társaság Egyesült Királyságban található és ugyanezen évben bezárt állandó telephelye veszteségének figyelembevételét.

Jogi háttér

A német jog

3 A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változatának (a továbbiakban: KStG) 1. §-a 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.

[…]”

4 A KStG 8. §-ának (2) bekezdése előírja, hogy az adóalany teljes adókötelezettség alá tartozó jövedelmét – az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontja értelmében – ipari vagy vállalkozási tevékenység gyakorlásából származó jövedelemnek kell tekinteni.

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

5 Az 1970. március 23-i módosítással módosított, a Németországi Szövetségi Köztársaság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között a kettős adóztatás elkerüléséről és az adócsalás megelőzéséről szóló 1964. november 26-i egyezmény (BGBl. 1966. II., 359. o.; BGBl. 1967. II., 828. o.; BGBl. 1971. II, 46. o.; a továbbiakban: DBA) III. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„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.”

6 A DBA XVIII. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

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

a) a 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 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.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 W részvénytársaság, amelynek székhelye és az ügyvezetésének helye Németországban található, értékpapír-kereskedelemmel foglalkozó bankot működtet. W 2004 augusztusában fióktelepet hozott létre az Egyesült Királyságban. Mivel ez utóbbi nem ért el nyereséget, W 2007 első félévében bezárta azt, így az e telephely által elszenvedett veszteségeket nem lehetett adózási célból átvinni az Egyesült Királyságba.

8 Mivel a B adóhatóság elutasította e veszteségek figyelembevételét a W által Németországban a 2007. adóévben fizetendő társasági adó és iparűzési adó összegének megállapításakor, e társaság keresetet indított a Hessiches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság, Németország) előtt. 2018. szeptember 4-i ítéletével e bíróság helyt adott e keresetnek.

9 A B adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

10 E bíróság megállapítja, hogy amennyiben W a KStG 1. §-ának (1) és (2) bekezdése alapján teljes jövedelme után társasági adó alá tartozik, az Egyesült Királyságban található állandó telephelye által elszenvedett veszteségek a DBA XVIII. cikkének (2) bekezdése alapján ki vannak zárva a társasági adójának számítási alapjából, amely mentesíti a társasági adó alól a külföldi

eredményeket. Megjegyzi, hogy ugyanez vonatkozik az iparűzési adóra, mivel a Gewerbesteuergesetz (az iparűzési adóról szóló törvény) rendelkezései az ezen adó alapjának kiszámításához a társasági adó hatálya alá tartozó nyereség meghatározására utalnak. E körülmények alapján a fellebbezésnek helyt kell adni.

11 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a W Egyesült Királyságban található állandó telephelye által elszenvedett veszteségeket nem kell-e figyelembe venni az e társaság által Németországban a letelepedés szabadsága alapján fizetendő adó kiszámítása során. Álláspontja szerint ugyanis a Bíróságnak legutóbb a 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítéletből (C-650/16, EU:C:2018:424) eredő ítélkezési gyakorlata nem ad egyértelmű választ erre a kérdésre abban a különös esetben, ha a külföldi eredmény adómentességét kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény írja elő. Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy a külföldi állandó telephely által elszenvedett veszteségeket ezen ítélkezési gyakorlat értelmében milyen feltételek mellett kell „véglegesnek” tekinteni, hogyan kell meghatározni e veszteségek összegét, és hogy e veszteségek figyelembevételére vonatkozó kötelezettség az iparűzési adó vonatkozásában is érvényes-e.

12 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi 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 EK 43. cikket (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 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 EK 43. cikket (jelenleg az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 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) 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

13 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adószabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az adóköteles nyereségéből nem vonhatja le a más tagállamban található állandó telephelye által elszenvedett végleges veszteségeket abban az esetben, ha az illetőség szerinti tagállam kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben lemondott azon joghatóságáról, hogy ezen állandó telephely eredményeit megadóztassa.

14 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikkben biztosított szabadsága, magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 15. pont).

15 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. Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét (lásd ebben az értelemben: 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 16. és 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a KStG 1. §-ának (1) és (2) bekezdése értelmében a németországi ügyvezetési központtal vagy székhellyel rendelkező társaságok teljes jövedelme társaságiadó-köteles. Mindazonáltal a DBA rendelkezéseinek megfelelően abban az esetben, ha a németországi ügyvezetési központtal vagy székhellyel rendelkező társaság az Egyesült Királyságban állandó telephely útján ipari vagy kereskedelmi tevékenységet folytat, az ezen állandó telephelynek betudható nyereség ki van zárva az e társaság által Németországban fizetendő társasági adó alapjából, e tagállam azon lehetőségének sérelme nélkül, hogy azokat az adómérték kiszámításakor figyelembe vegye, feltéve hogy az az Egyesült Királyságban adóköteles. Ugyanez vonatkozik ezzel párhuzamosan az ilyen állandó telephelynek betudható veszteségekre.

17 Ilyen helyzetben a belföldi illetőségű társaságok adóköteles jövedelmük meghatározása során olyan adókedvezményben részesülnek, amely lehetővé teszi számukra a belföldi állandó telephely veszteségének elszámolását. E lehetőség kizárása egy másik tagállamban található állandó telephelyen keletkezett veszteségek tekintetében olyan eltérő bánásmódot eredményez, amely valószínűleg visszatartja a belföldi illetőségű társaságot attól, hogy tevékenységét ilyen állandó telephely útján folytassa (lásd ebben az értelemben: 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 18. és 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Az ilyen eltérő bánásmód csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos (lásd ebben az értelemben: 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).

19 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (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).

20 A másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkező társaságok – 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 (lásd ebben az értelemben: 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).

21 Más a helyzet akkor, ha maguk a nemzeti adójogszabályok veszik egy tekintet alá a veszteségek és a nyereség figyelembevétele szempontjából a telephelyek e két kategóriáját (lásd ebben az értelemben: 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).

22 Ezzel szemben, ha a társaság illetősége szerinti tagállam valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról e társaság másik tagállamban található külföldi állandó telephely nyeresége tekintetében, az ilyen állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság helyzetéhez, az előbbi tagállam által a kettős adóztatás elkerülése vagy mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:82; 65. pont).

23 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424) nem vonta kétségbe e következtetést.

24 Nem vitatottan ebben az ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy 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. Hozzátette, 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., így a két helyzet tehát e tekintetben összehasonlítható (2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 38. és 39. pont).

25 Ebben az ügyben azonban a társaság külföldi állandó telephelye által elszenvedett végleges veszteségek elszámolását kérő társaság illetősége szerinti tagállam nem mondott le a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény útján azon joghatóságáról, hogy e telephely eredményeit megadóztassa. Egyoldalúan úgy határozott ugyanis, kivéve, ha a szóban forgó társaság a nemzetközi összevont adózást választja, hogy nem veszi figyelembe a belföldi illetőségű társaságok külföldi állandó telephelyeinek elért nyereségeit és veszteségeit, noha e tagállam erre joghatósággal bír, ami eltérő.

26 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy Németországi Szövetségi Köztársaság a DBA értelmében lemondott az Egyesült Királyságban található azon állandó telephelyek által elért nyereség adóztatására vonatkozó joghatóságáról, amelyeken keresztül belföldi illetőségű társaságai ipari vagy kereskedelmi tevékenységet folytatnak. Ugyanez vonatkozik ezzel párhuzamosan az ezen intézményeknél keletkezett veszteségek figyelembevételére is.

27 Ennélfogva, mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság lemondott a más tagállamban található ilyen állandó telephely által elért nyereségre és veszteségre vonatkozó adóztatási joghatóságáról, az ilyen telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság nincs összehasonlítható helyzetben az olyan belföldi illetőségű társaság helyzetével, amely Németországban található állandó telephellyel rendelkezik, tekintettel a nyereség kettős adóztatásának elkerülésére, illetve mérséklésére, és ezzel párhuzamosan a veszteségek kettős elszámolására.

28 Következésképpen az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben nem állapítható meg az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkben biztosított letelepedési szabadság korlátozása.

29 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami adószabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az adóköteles nyereségéből nem vonhatja le a más tagállamban található állandó telephelye által elszenvedett végleges veszteségeket abban az esetben, ha az illetőség szerinti tagállam kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben lemondott azon joghatóságáról, hogy megadóztassa ezen állandó telephely jövedelmét.

A második, a harmadik, a negyedik és az ötödik kérdésről

30 Figyelembe véve az első kérdésre adott választ, a második, a harmadik, a negyedik és az ötödik kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami adószabályozás, amelynek értelmében az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az adóköteles nyereségéből nem vonhatja le a más tagállamban található állandó telephelye által elszenvedett végleges veszteségeket abban az esetben, ha az illetőség szerinti tagállam valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben lemondott azon joghatóságáról, hogy megadóztassa ezen állandó telephely jövedelmét.

Aláírások