

C?293/06. sz. ügy

Deutsche Shell GmbH

kontra

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(a Finanzgericht Hamburg [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Társasági adó – A valamely tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalásának pénzügyi következményei”

Az ítélet összefoglalása

Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó – A veszteségek levonása

(EK?Szerződés, 52. cikk, [jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk] és 58. cikk [jelenleg EK 48. cikk])

Az EK?Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) és 58. cikkének (jelenleg EK 48. cikk) egymással összefüggő rendelkezéseivel ellentétes, ha a nemzeti adóalap megállapításakor a tagállam kizárja a létesítő okirata szerint e tagállam területén székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamvesztést. Az is ellentétes e rendelkezésekkel, ha az árfolyamvesztés csak akkor vonható le a tagállami székhelyű vállalkozás működési költségeként, amennyiben ez utóbbinak a más tagállamban található állandó telephelyétől nem származik semmilyen adómentes nyeresége.

Egy ilyen adórendszer ugyanis növeli az egyik tagállamban székhellyel rendelkező és valamely másik tagállamban gazdasági egységet létrehozni kívánó vállalkozás által vállalt gazdasági kockázatot, amennyiben ez utóbbi tagállam más pénznemet használ, mint a székhely szerinti állam, és így a letelepedés szabadságának akadályát képezi. Ezt az akadályt nem igazolja az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége, mivel nincs semmiféle közvetlen kapcsolat az árfolyamvesztések és az árfolyamnyereségek között. Ezen akadályt továbbá nem igazolhatja valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény fennállása sem. Igaz, hogy a letelepedés szabadsága nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történő biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti, mivel a vállalkozásnak a kereskedelmi struktúrák külföldön történő létrehozásával kapcsolatos döntései – az esettől függően – lehetnek kedvezőbbek vagy kedvezőtlenebbek a számára. A szóban forgó adóhátrány azonban sajátos működési körülményre vonatkozik, amelyet csak a fő vállalkozás székhelye szerinti adóhatóságok vehetnek figyelembe.

Az említett állandó telephely által elszenvedett árfolyamvesztések beszámításának ez utóbbi eredményétől függő korlátozása szintén nem igazolható az arra alapított érveléssel, miszerint az e telephellyel rendelkező vállalkozás az árfolyamvesztés címén kettős esetben részesülne.

Ugyanis az a tagállam, amely lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megkötésével, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság hiányára az ezen állam területén székhellyel rendelkező vállalkozás állandó telephelyének eredményeit illetően, annak igazolása végett, hogy elutasítja a vállalkozás azon költségeinek levonását, amelyeket természetüknél fogva a telephely szerinti tagállamban nem vesznek figyelembe.

(vö. 30., 32., 40., 43–45., 47., 50–51., 53. pont és a rendelkezés rész 1–2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. február 28.(*)

„Letelepedés szabadsága – Társasági adó – A valamely tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalásának pénzügyi következményei”

A C-293/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (Németország) a Bírósághoz 2006. július 3-án érkezett, 2006. június 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Deutsche Shell GmbH**

és

a **Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (előadó), J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. szeptember 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Deutsche Shell GmbH képviseletében A. Raupach és D. PoHL Rechtsanwälte,

- a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg képviselőjében M. Fromm, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és M. de Mol, valamint M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és G. Wilms, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. november 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK?Szerz?dés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követ?en EK 43. cikk) és az EK?Szerz?dés 58. cikkének (jelenleg, módosítást követ?en EK 48. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet egyrészt?l a Deutsche Shell GmbH (a továbbiakban: Deutsche Shell), másrészt?l a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (a továbbiakban: Finanzamt) között az említett vállalkozás más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs t?ke hazautalásakor bekövetkezett értékcsökkenésének a Németországi Szövetségi Köztársaság hatóságai általi adójogi megítélése tárgyában folyamatban lév? eljárásban nyújtották be.

Jogi háttér

A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény

3 A Németország és Olaszország által 1925. október 31-én kötött, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény (RGBl. 1925 II, 1146. o., a továbbiakban: egyezmény) 3. cikke értelmében:

„(1) Azokat a tárgyi adókat, amelyek kereskedelmi, ipari vagy bármely más gazdasági tevékenység folytatásából származó jövedelmet terhelnek, csak az az állam vetheti ki, amelynek területén a vállalkozás állandó telephelye található; [...]

[...]

(3) Ha a vállalkozás mindkét Szerz?d? Államban rendelkezik állandó telephellyel, akkor mindkét állam kivethet tárgyi adót arra a jövedelemrészre, amelyet a területén található állandó telephely tevékenységéb?l származik. [...]”

4 Az egyezmény 11. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Azokat a személyi adókat, amelyek az adózók teljes jövedelmét érintik, a Szerz?d? Államok a következ? rendelkezések szerint vethetik ki:

(1)

[...]

c) a kereskedelmi, ipari, és más gazdasági tevékenység folytatásából származó jövedelemre (ideértve a tengeri hajózásból származó jövedelmet),

[...]

ugyanazon rendelkezések vonatkoznak, mint amelyek az adott cikkben ezekre a jövedelmekre vonatkozóan megállapításra kerültek.

[...]”

Az alapügy tényállása idején alkalmazandó német adójogi szabályozás

5 A társasági adóról szóló, 1991. március 11-ii törvény (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991. I, 637. o., a továbbiakban: KStG) 1. §-a a következésképpen rendelkezik:

„(1) Teljes körű társaságiadó-kötelezettség terheli azon alábbi társaságokat [...], amelyek ügyvezetési központja vagy székhelye belföldön található:

1. a tőkeegyesítő társaságok (részvénytársaságok, korlátolt felelősségű társaságok);

[...]

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

6 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló német törvény) 12. §-a szerint:

„(1) Telephelynek minősül minden berendezés vagy állandó létesítmény, amely a vállalkozás tevékenységét szolgálja.

(2) Telephelynek minősülnek többek között:

[...]

– a fióktelepek.”

7 A jövedelemadóról szóló 1990. szeptember 7-ii törvény (Einkommensteuergesetz; BGBl. 1990. I, 1898. o.; a továbbiakban: EStG) 2a. §-ának (3) bekezdése a következésképpen rendelkezik:

„Ha kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adózó külföldi államban található állandó telephelyének kereskedelmi vagy ipari tevékenységéből származó jövedelme [...] jövedelemadó-mentesnek minősül, az adózó kérelmére a teljes jövedelem megállapításánál levonható az a veszteség, amely a belföldi adójogszabályok szerint e jövedelem megszerzésével kapcsolatban felmerül, amennyiben az adózó azt beszámíthatná vagy levonhatná, ha a jövedelem nem lenne jövedelemadó-mentes, és amennyiben a veszteség meghaladja az ugyanezen külföldi államban található más állandó telephelyek kereskedelmi vagy ipari tevékenységéből származó, ezen egyezmény szerint adómentesnek minősülő pozitív jövedelmét. [...] Amennyiben a korábbi adóévek folyamán az ugyanezen külföldi államban található állandó telephelyek kereskedelmi vagy ipari tevékenységéből származó jövedelméből összességében pozitív összeg származik, amely ezen egyezmény szerint adómentesnek minősül, az első és második mondat értelmében levont összeget az érintett adózási időszak tekintetében ismét figyelembe kell venni a teljes jövedelem

megállapításánál. [...]”

8 Az EStG 3c. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adómentes bevételekkel gazdaságilag közvetlenül összefüggő kiadások nem vonhatóak le működési költségként vagy a bevételek megszerzésével, védelmével és megtartásával kapcsolatos kiadásként.”

Az alapügy és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 A Deutsche Shell társaság, amelynek székhelye és ügyvezetése Németországban található, 1974-ben földgáz és kőolaj kutatása, illetve kitermelése céljából állandó telephelyet hozott létre Olaszországban (a továbbiakban: állandó telephely). 1974 és 1991 között az említett telephely számára dotációs tőke formájában vagyoni hozzájárulást teljesített.

10 Az állandó telephely által Németországba hazautalt nyereséget – a német márkának (DEM) és az olasz lírának (ITL) a telephely által a Deutsche Shell részére teljesített egyes átutalások napján érvényes árfolyamán számolva – levonták a dotációs tőkéből.

11 Az állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke értékcsökkenését nem vették figyelembe Olaszországban az említett telephely nyeresége adóztatásának keretében, mivel az adóalap olasz lírában került megállapításra.

12 Németországban a KStG 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a Deutsche Shell teljes körű adókötelezettség terheli világjövedelme tekintetében.

13 1992. február 28-án a Deutsche Shell állandó telephelye eszközeit egyik olasz leányvállalatára, a Sierre Gas Srl társaságra ruházta át, amely ügylet érdekében fel kellett fednie rejtett tartalékait. Az eszközök ezen átruházásával az állandó telephely megszűnt. A Deutsche Shell a Sierre Gas Srl-ben meglévő részesedését még ezen a napon elidegenítette az Edison Gas SpA társaság részére.

14 Az említett ügyletekért olasz lírában kapott összeget 1992. július 17-én a dotációs tőke visszafizetése címén átutalták a Deutsche Shell társaságnak.

15 Az így visszafizetett, 83 658 896 927 ITL összegű dotációs tőke az adott napi árfolyamon – 1000 ITL = 1,3372 DEM – átszámítva 111 868 677 DEM-et tett ki.

16 A Deutsche Shell „árfolyamveszteségnek” tekintette a dotációs tőke és a 111 868 677 DEM közötti 122 698 502 DEM összegű negatív különbözetet.

17 A Deutsche Shell az 1992-es adóév tekintetében adóköteles jövedelme megállapításának keretében a Finanzamt nem vette figyelembe az említett veszteséget az elbűbinek címzett, a társasági adó megállapításáról szóló, 1997. szeptember 19-i határozatában.

18 A Deutsche Shell 1997. október 2-án kifogást emelt az említett adómegállapításról szóló határozattal szemben.

19 Miután egyéb, az alapeljárást illetően nem releváns okokból 2001. november 16-án és 2003. augusztus 5-én módosította az említett adómegállapításról szóló határozatot, a Finanzamt 2003. augusztus 7-i határozatával elutasította a kifogást. Úgy találta többek között, hogy a Deutsche Shellnél nem következett be tényleges pénzügyi veszteség, hogy a dotációs tőke értékcsökkenése az állandó telephely eredményének csak egy részét jelenti, valamint hogy még ezen értékcsökkenés figyelembevételével is pozitív eredményt ért el a társaság a vitatott évben.

20 A Deutsche Shell 2003. augusztus 14-én keresetet nyújtott be a Finanzgericht Hamburghoz a kifogásának a Finanzamt által történt elutasítása ellen.

21 E bíróság előtt a Deutsche Shell úgy érvelt, hogy azon tény, miszerint az általa elszenvedett árfolyamveszteség nem vonható le a társasági adóból, összeegyeztethetetlen a letelepedés szabadságával. Többek között arra hivatkozik, hogy a jelen esetben hátrányosabb helyzetbe került, mintha németországi illetőségű társaságba fektetette volna be a dotációs tőkét.

22 E körülmények között a Finanzgericht, mivel úgy találta, hogy az előtte folyamatban lévő ügy eldöntése a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésétől függ, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével [...] az, ha a Németországi Szövetségi Köztársaság mint székhely szerinti állam a belföldi anyavállalat által az olaszországi állandó telephelye számára nyújtott dotációs tőke hazautalása folytán keletkező árfolyamveszteséget az állandó telephely eredményébe tartozónak tekinti, és az [...] egyezmény 3. cikkének (1) és (3) bekezdése, valamint 11. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján nyújtott mentesség értelmében kivonja a német adóalapból, jöllehet az árfolyamveszteség nem tartozik az állandó telephely olasz adó szempontjából megállapítandó nyereségébe, és így azt sem a székhely, sem pedig az állandó telephely szerinti államban nem veszik figyelembe?

2) Amennyiben az első kérdésre adott válasz igenlő, azaz az említett árfolyamveszteség ténylegesen a német adóalapba tartozik, ellentétes-e a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével [...] az, ha ezen árfolyamveszteség csak abban a mértékben vonható le működési költségként, amennyiben az olaszországi állandó telephelytől nem származik adómentes nyereség?”

A keresetről

Az első kérdésről

23 Ezzel a kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével, ha a nemzeti adóalap megállapításakor a tagállam kizárja a létesítő okirata szerint ez utóbbi tagállam területén székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamveszteséget.

24 Az előzetes döntéshozatalra utalás alapjául szolgáló jogvita tényállását illetően a Finanzamt és a német kormány úgy érvelnek, hogy a jelen esetben az állandó telephely átruházásakor, illetve ez utóbbi dotációs tőkéjének hazautalásakor alkalmazandó árfolyamokból nem származott tényleges gazdasági veszteség. Kiemelik, hogy a Deutsche Shell társaság és az állandó telephelye oszthatatlan gazdasági egységet képeztek, valamint hogy a csoport mérlegében az árfolyamváltozásokkal kapcsolatban állandó pénzügyi ingadozás figyelhető meg.

25 Ezzel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapeljárás keretében hivatkozott a monetáris ingadozások olyan tényleges gazdasági veszteséget jelentő árfolyamveszteséghez vezettek-e, amely érinti a Deutsche Shellnek a szóban forgó adóévbeli eredményeit.

26 A Bíróság feladata azonban, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett értékelésekre támaszkodva az elzetes döntéshozatal iránti kérelemre válaszoljon, és ez utóbbi bíróság számára minden szükséges tájékoztatást megadjon annak érdekében, hogy meg tudja oldani az eltte folyamatban lévő jogvitát.

27 E körülmények között a Bíróságnak azt kell meghatároznia, hogy amennyiben tényleges gazdasági veszteséget jelentő árfolyamveszteség keletkezett, a Finanzamt azon határozata, amely nem veszi figyelembe e veszteséget az adott vállalkozás adóalapjának megállapításakor, a letelepedés szabadsága gyakorlásának akadályát képezheti.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban korlátozásának kell tekinteni minden olyan intézkedést, amely tiltja, akadályozza, vagy kevésbé vonzóvá teszi az említett szabadság gyakorlását (lásd különösen a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-4165. o.] 37. pontját, valamint a C-442/02. sz., CaixaBank France ügyben 2004. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8961. o.] 11. pontját).

29 A Bíróság többek között kimondta, hogy ilyen korlátozó hatások különösen akkor mutatkoznak, ha az adójogi szabályozás visszatarthatja a vállalkozást attól, hogy más tagállamokban alárendelt egységeket – például állandó telephelyet – hozzon létre, és tevékenységét ezeken keresztül gyakorolja (lásd a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 32. és 33. pontját, valamint a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 35. pontját).

30 Amint arra a főtanácsnok indítványának 43. és 44. pontjában rámutatott, az alapügyben érintett adórendszer növeli az egyik tagállamban székhellyel rendelkező és valamely másik tagállamban gazdasági egységet létrehozni kívánó vállalkozás által vállalt gazdasági kockázatot, amennyiben ez utóbbi tagállam más pénznemet használ, mint a székhely szerinti állam. Ebben az esetben a központi létesítménynek nem csupán az ilyen gazdasági egység létrehozásával járó szokásos kockázatokat kell viselnie, hanem viselnie kell egyéb adótermészetű kockázatot is, amennyiben dotációs tőkét bocsát ez utóbbi egység rendelkezésére.

31 Az alapügyet illetően meg kell jegyezni, hogy a letelepedés szabadságának gyakorlása miatt a Deutsche Shell pénzügyi veszteséget szenvedett, amelyet a nemzeti adóhatóságok nem vettek figyelembe a németországi társaságok adóalapjának meghatározásakor, és amelyet az állandó telephelye olaszországi adóztatásának keretében sem vettek figyelembe.

32 Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adórendszer a letelepedés szabadságának akadályát képezi.

33 Ezen akadály esetleges indokolását illetően a Finanzamt és a német kormány másodlagosan úgy érvelnek, hogy az egyrészt az adójogszabályok koherenciáján, másrészt az adóztatási joghatóságnak a két érintett tagállam közötti megosztásán alapul.

34 Az első igazoló érv azon alapul, hogy az árfolyamveszteségnek a Deutsche Shell németországi adóalapja megállapításakor való figyelembevételé inkoherens adórendszert eredményezne, mivel a hasonló helyzetben szerzett esetleges árfolyamnyereséget viszont nem venné figyelembe. Így az árfolyamveszteség figyelmen kívül hagyásából származó hátrány a

szükségszer? velejárója az abból származó el?nynek, hogy az árfolyamnyereség nem számít az említett adóalapba.

35 A második igazoló érv arra vonatkozik, hogy az adóztatási joghatóságnak a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Olasz Köztársaság közötti egyezményben meghatározott megosztása jogos cél. A tagállamok ugyanis meghatározhatják az adóügyi szuverenitás megosztásának feltételeit, akár egyoldalúan, akár kétoldalú egyezmények révén. Az említett egyezménnyel a két érintett tagállam úgy határozott, hogy a másik szerz?d? állam területén található állandó telephelyek jövedelmét mentesítik az adó alól, ami kizárja a szóban forgó árfolyamveszteség figyelembevételét.

36 E két érvelésnek nem lehet helyt adni.

37 Az adórendszer koherenciájára alapított érvet illet?en el?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy e koherencia meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd a C?204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28?án hozott ítélet [EBHT 1992., I?249. o.] 28. pontját, valamint a C?300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben ugyanezen napon hozott ítélet [EBHT 1990., I?305. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontját, valamint a C?379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 46. pontját).

38 Azonban a Bíróság kimondta, hogy az ilyen igazolásra alapított érv akkor helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között (lásd a C?484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?3955. o.] 58. pontját, a C?436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21?én hozott ítélet [EBHT 2002., I?10829. o.] 52. pontját, a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontját, valamint a C?386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8203. o.] 54–56. pontját).

39 Ráadásul e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó adójogi szabályozás által követett célra tekintettel az érintett adóalanyok szintjén kell megállapítani a levonhatóság és az adóztatás közötti szoros kétirányú összefüggés alapján (lásd ebben az értelemben a C?80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?2493. o.] 24. pontját).

40 Az alapügyben érintett adórendszert illet?en ki kell emelni, hogy az árfolyamveszteségek és az árfolyamnyereségek közötti összehasonlítás nem releváns, mivel e két tényez? között az el?bbi két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében nincs semmiféle közvetlen kapcsolat. A Deutsche Shell adóalapja 1992–es adóév tekintetében történ? megállapításakor az árfolyamveszteség figyelmen kívül hagyását semmilyen adóel?ny nem egyenlíti ki, sem abban a tagállamban, ahol e társaság székhelye van, sem abban, ahol az állandó telephelye található.

41 Másodszor, a két érintett tagállam között az adóztatási joghatóságot megosztó egyezmény fennállására alapított érvelést illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak meghatározni a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeit a kettős adóztatás ? adott esetben egyezmény révén történő ? elkerülése érdekében (lásd a C-290/04. sz., FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 54. pontját, a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 52. pontját, valamint a C-231/05. sz., Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 52. pontját).

42 Az említett joghatóság azt is magában foglalja, hogy a tagállamok nem kötelesek figyelembe venni az adójogszabályaik alkalmazásakor a területükön székhellyel rendelkező vállalkozásokhoz tartozó, másik tagállam területén található állandó telephely negatív eredményeit csupán azért, mert ezen eredményeket nem veszik figyelembe az adó szempontjából abban a tagállamban, ahol az állandó telephely található.

43 A letelepedés szabadsága nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történő biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti, mivel a vállalkozásnak a kereskedelmi struktúrák külföldön történő létrehozásával kapcsolatos döntései – az esettől függően – lehetnek kedvezőbbek vagy kedvezőtlenebbek a számára (lásd analógia útján a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6421. o.] 45. pontját).

44 Az alapügyet illetően meg kell jegyezni, hogy a szóban forgó adóhátrány sajátos működési körülményre vonatkozik, amelyet csak a német adóhatóságok vehetnek figyelembe. Bár igaz, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötő tagállamok feladata saját adójoguk alkalmazása által az egyezmény végrehajtása és az állandó telephelynek betudható jövedelmek meghatározása, a tagállam azonban nem zárhatja ki a központi létesítmény adóalapjának megállapításakor az árfolyamveszteségek figyelembevételét, amely veszteségeket a természetük alapján soha sem viselheti az állandó telephely.

45 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy ellentétes a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével, ha a nemzeti adóalap megállapításakor a tagállam kizárja a létesítő okirata szerint e tagállam területén székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamveszteséget.

A második kérdésről

46 Ezzel a kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az első kérdésre adott igenlő válasz esetén az is ellentétes-e a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével, ha a szóban forgó árfolyamveszteség csak abban a mértékben vonható le a tagállami székhelyű vállalkozás működési költségeként, amennyiben ez utóbbinak a más tagállamban található állandó telephelyétől nem származik semmilyen adómentes nyereség.

47 Amint a jelen ítélet 30. és 31. pontjának megfontolásaiból is kitűnik, az említett állandó telephely által elszenvedett árfolyamveszteségek beszámításának ez utóbbi eredményétől függő korlátozása szintén visszatarthatja a vállalkozást attól, hogy határokon átnyúló tevékenységeit az Európai Közösségen belül ilyen jogalanyon keresztül folytassa, és ekképpen a letelepedés szabadsága akadályozásának minősül.

48 E korlátozás esetleges igazolását illetően a Finanzamt és a német kormány megerősítették álláspontjukat, miszerint az adórendszert egyrészt az adójogszabályok koherenciáján, másrészt az adóztatási joghatóságnak a két érintett tagállam közötti megosztásán alapuló okok igazolják; az e tekintetben nyújtott magyarázatok a jelen ítélet 34. és 35. pontjában kifejtettekhez hasonlítanak.

49 A Finanzamt és a német kormány úgy vélik továbbá, hogy az alapügyben érintett adórendszer a veszteségek kettős figyelembevételének elkerülésére irányul, kizárva a külföldről származó jövedelem szerzésekor felmerült költségek levonását, mivel e jövedelmek az egyezmény értelmében adómentesek. Amennyiben az árfolyamveszteséget figyelembe kellene venni működési költségként Németországban, a Deutsche Shell kettős adóelhányhoz jutna, mivel az állandó telephelyének pozitív eredménye Németországban az egyezmény értelmében adómentes, anélkül hogy az árfolyamveszteséget figyelembe lehetne venni az olasz adóztatás keretében. Ekképpen tehát egy és ugyanazon gazdasági folyamat mesterségesen kettészakadna a Deutsche Shell társaság javára, mivel az állandó telephely jövedelme az egyezmény értelmében adómentes, az árfolyamveszteség pedig működési költségnek minősül, a vállalkozás többi költségétől elkülönülve.

50 Mivel a Finanzamt és a német kormány által felhozott érvek közül kettő lényegében az általuk az első kérdéssel kapcsolatban kifejtett érveket ismétlik meg, elegendő visszautalni a jelen ítélet 37–44. pontjára, amelyekből kitűnik, hogy az árfolyamveszteség figyelembevételének kizárását nem indokolják a fenti 48. pontban hivatkozott érvek.

51 Azon különös érvet illetően, amely szerint a Deutsche Shell az árfolyamveszteség címén kettős elnyben részesülne, meg kell jegyezni, hogy a tagállam, amely lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról valamely az alapügyben alkalmazandóhoz hasonló kétoldalú adóegyezmény megkötésével, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság hiányára az ezen állam területén székhellyel rendelkező vállalkozás állandó telephelyének eredményeit illetően, annak igazolása végett, hogy elutasítja a vállalkozás azon költségeinek levonását, amelyeket természetüknél fogva a telephely szerinti tagállamban nem vesznek figyelembe.

52 Hozzá kell fűzni, hogy azon tény, miszerint az állandó telephely nyereséget ért el, nem releváns a Deutsche Shell azon jogát illetően, hogy teljes egészében levonhassa működési költségként az e telephelynek nyújtott dotációs tőke hazautalásából származó árfolyamveszteséget. Ha nem így lenne, az árfolyamveszteséget sem a vállalkozás székhelye szerinti tagállam, sem az állandó telephely szerinti tagállam nem vehetné figyelembe, mivel ez utóbbinak a nemzeti pénznemben vezetett könyveléséből nem tűnik ki a dotációs tőke értékcsökkenése.

53 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az is ellentétes a Szerződés 58. cikkével összefüggésben értelmezett 52. cikkével, ha az árfolyamveszteség csak abban a mértékben vonható le a tagállami székhelyű vállalkozás működési költségeiként, amennyiben ez utóbbinak a más tagállamban található állandó telephelyétől nem származik semmilyen adómentes nyereség.

A költségekről

54 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:

- 1) **Az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően az EK 48. cikk) összefüggésben értelmezett 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően az EK 43. cikk) ellentétes, ha a nemzeti adóalap megállapításakor a tagállam kizárja a létesítő okirata szerint e tagállam területén székhellyel rendelkező vállalkozás által a más tagállamban található állandó telephelye rendelkezésére bocsátott dotációs tőke hazautalása során elszenvedett árfolyamvesztéséget.**
- 2) **Az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően az EK 48. cikk) összefüggésben értelmezett 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően az EK 43. cikk) ellentétes továbbá, ha az árfolyamvesztés csak abban a mértékben vonható le a tagállami székhelyű vállalkozás működési költségeként, amennyiben ez utóbbinak a más tagállamban található állandó telephelyétől nem származik semmilyen adómentes nyereség.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.