

C?414/06. sz. ügy

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

kontra

Finanzamt Heilbronn

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

„Letelepedés szabadsága – Közvetlen adók – A létesítő okirata szerint valamely tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteség elszámolása”

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A tőke szabad mozgása – A Szerződés rendelkezései – Hatály*

(EK 43. cikk és EK 56. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály*

(EK 43. cikk)

3. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó*

(EK 43. cikk)

1. Az EK 43. cikk tárgyi hatálya alá tartozik, ha az egyik tagállamban letelepedett természetes vagy jogi személy a másik tagállamban elkülönülő jogi személyiséggel nem rendelkező állandó telephelyet hoz létre, amely kizárólagos tulajdonában van. Feltételezve, hogy az olyan adórendszer, amely nem teszi lehetővé, hogy valamely belföldi illetőségű társaság az adóalapjából levonja a másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának lenne az elkerülhetetlen következménye, és nem indokolja az említett adórendszernek az EK 56. cikk szempontjából történő vizsgálatát.

(vö. 15–16. pont)

2. A Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései, amelyek kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen, akkor is alkalmazandók, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban a kettős adóztatás megelőzését célzó vonatkozó adóegyezmény szerinti olyan állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét, amely az egyezményben foglalt adószabályok értelmében önálló jogalany.

Az állandó telephely ilyen önálló adóalanynak tekintése ugyanis megfelel a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modelladóegyezményből

kit?n? nemzetközi joggyakorlatnak. Márpedig az adóztatási joghatóság megosztása céljából a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így többek között az OECD által kidolgozott modellegyezményekben foglaltakat.

(vö. 19–22. pont)

3. Az EK 43. cikkel nem ellentétes, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság nem vonhatja le adóalapjából a másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, amennyiben valamely, a kett?s adóztatás megel?zését célzó egyezmény értelmében e telephely jövedelme ez utóbbi tagállamban adózik, ahol az említett veszteség ezen állandó telephely jövedelmének adóztatásakor kés?bbi id?szakokra elszámolható.

Az ilyen adórendszer ugyan korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel a létesít? okirata szerint valamely tagállamban székhellyel rendelke? és más tagállamban állandó telephelyet m?ködtet? társaság kedvez?tlenebb adózási helyzetben van, mintha állandó telephelye az el?bbi tagállamban lenne. Ez az eltér? bánásmód az adóztatásban valamely belföldi illet?ség? társaságot akár vissza is tarthatna attól, hogy tevékenységét más tagállamban lévő állandó telephely útján gyakorolja.

Az ilyen adórendszer azonban f?szabály szerint igazolható azzal, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és meg kell el?zni a veszteség kétszeres elszámolásának a kockázatát, amely együttesen figyelembe vett indokok a Szerz?déssel összeegyeztethet? jogos célokat követnek, és így közérdeken alapuló kényszerít? okokat jelentenek, amennyiben ezen adórendszer az említett célokkal arányos.

Ami az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának szükségességét illeti, az állandó telephelyet m?ködtet? társaság székhelye szerinti tagállam a kett?s adóztatás elkerülését célzó egyezmény hiányában jogosult lenne az ilyen jogalany által elért nyereség adóztatására. Következésképpen az egyezmény rendelkezéseib?l is kit?n? azon célkit?zés, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóságnak a két érintett tagállam közötti megosztását, igazolhatja a szóban forgó adórendszert, mivel meg?rzi a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehet?sége közötti szimmetriát. Így amikor valamely, a kett?s adóztatás megel?zését célzó egyezmény az állandó telephely szerinti tagállamnak biztosította a telephely jövedelmének adóztatásához való jogot, jelent?sen veszélyezteti az érintett tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha az anyavállalat választhat, hogy az említett állandó telephely veszteségét a székhelye szerinti tagállamban vagy más tagállamban számolja el.

Ami a veszteség kétszeres elszámolásának a kockázatát illeti, nem zárható ki, hogy valamely társaság a székhelye szerinti tagállamban elszámolja a másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, és hogy ezen elszámolás ellenére ugyanazon veszteséget kés?bb az állandó telephely szerinti tagállamban is elszámolják, amikor ez utóbbi nyereséget ér el, megakadályozva ezáltal az anyavállalat székhelye szerinti tagállamot e nyereség megadóztatásában.

(vö. 25–26., 33., 36., 39., 42., 52–54. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. május 15.(*)

„Letelepedés szabadsága – Közvetlen adók – A létesítő okirata szerint valamely tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteség elszámolása”

A C-414/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2006. október 11-én érkezett, 2006. június 28-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Heilbronn**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. november 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Lidl Belgium GmbH & Co. KG képviseletében W. Schön és M. Schaden Rechtsanwälte,
- a Finanzamt Heilbronn képviseletében C.-F. Vees, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma, C. Blaschke és H. Kube, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében M. Papida, I. Pouli és K. Georgiadis, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, P. van Ginneken és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviseletében J. Heliskoski és J. Himmanen, meghatalmazotti minőségben,

- a svéd kormány képviselőjében K. Wistrand és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Lee barrister,
 - az Európai Községek Bizottságának képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2008. február 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. és az EK 56. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Lidl Belgium GmbH & Co. KG (a továbbiakban: Lidl Belgium) és a Finanzamt Heilbronn (a továbbiakban: Finanzamt) között, az említett vállalkozás Luxemburgban lévő állandó telephelyét ért veszteségnek az illetékes német hatóságok általi, adózási szempontból történ? kezelése tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében nyújtották be.

Jogi háttér

3 Az 1973. június 15-i kiegészít? jegyz?könyvvel módosított, a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kett?s adóztatás elkerülésér?l, valamint a jövedelem? és a vagyonadó, továbbá az ipar?zési és az ingatlanadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, 1958. augusztus 23-án kötött egyezmény (BGBl. II. 1959., 1270. o.) (a továbbiakban: egyezmény) 2. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerint „állandó telephely”: „olyan állandó üzleti létesítmény, ahol a vállalkozás a tevékenységét egészben vagy részben folytatja”.

4 Az egyezmény 2. cikke (1) bekezdése 2. pontjának a) alpontja felsorol bizonyos számú, az egyezmény értelmében állandó telephelynek tekintett létesítményt.

5 Az egyezmény 5. cikke kimondja:

„(1) Amennyiben valamely szerz?d? államban lakóhellyel rendelke? személy vállalkozóként vagy társvállalkozóként olyan ipari, illetve kereskedelmi vállalkozásból szerez jövedelmet, amelynek tevékenysége a másik Szerz?d? Állam területére terjed ki, e másik állam csak olyan mértékben jogosult e jövedelmek adóztatására, amilyen mértékben azok a területén lévő állandó telephelyr?l származnak.

(2) E tekintetben azon jövedelmek tudhatók be az állandó telephelynek, amelyeket utóbbi akkor ért volna el, ha önálló vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységet végzett volna, és forgalmát független vállalkozásként bonyolította volna.

[...]”

6 Az egyezmény 6. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen hangzik:

„Amennyiben az egyik Szerz?d? Államban lévő vállalkozás a másik államban lévő vállalkozás vezetésében vagy pénzügyi szerkezetében való részvétele miatt e vállalkozással olyan gazdasági vagy pénzügyi feltételekben állapodik meg, amelyek eltérnek azoktól, amelyekben valamely

független vállalkozással állapodtak volna meg, vagy vele szemben ilyen feltételeket ír el?, azon jövedelmek, amelyeket a két vállalkozás egyike rendes körülmények között elért volna, de amelyeket e feltételek miatt mégsem ért el, e vállalkozás jövedelmébe beszámíthatók, és ennek megfelelően adóztathatók.

7 Az említett egyezmény 20. cikke kimondja:

„(1) Amennyiben a fenti cikkeknek megfelelően a lakóhely szerinti állam jogosult a jövedelem vagy a vagyonrész adóztatására, a másik állam e jövedelmet vagy vagyonrészt nem adóztathatja. [...]

(2) A lakóhely szerinti államban nem lehet az adóalapba beszámítani azon jövedelmet és vagyonrészt, amelynek vonatkozásában a fenti cikkek a másik államnak biztosítják az adóztatási jogot, kivéve ha a (3) bekezdés alkalmazandó. Az azon jövedelemre vagy vagyonrészre kivetett adót azonban, amelynek adóztatására a lakóhely szerinti állam jogosult, az adóalany teljes jövedelmének vagy teljes vagyonának megfelelő adómérték szerint vetik ki.

[...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 A Lidl Belgium a Lidl és Schwarz csoport része, és áruforgalmazási és kereskedelmi tevékenységet végez. A Lidl Belgiumnak, amely az első időkben a belga piacon fejtette ki tevékenységét, 1999-től Luxemburgban is terjeszkedni kívánt. E célból a Lidl Belgium ott állandó telephelyet hozott létre.

9 A Lidl Belgium betéti társaság székhelye Németországban található, tagjai a Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH mint beltág és a Lidl Stiftung & Co. KG mint kültág.

10 Az alapügyben szóban forgó 1999-es adóév során a Lidl Belgium Luxemburgban lévő állandó telephelye veszteséget termelt.

11 Az adómegállapítási eljárás során a Lidl Belgium e veszteséget le kívánta vonni adóalapjának összegéből. A Finanzamt elutasította e veszteség levonását különösen arra hivatkozva, hogy az egyezmény rendelkezései értelmében az ezen állandó telephely által elért jövedelem adómentességet élvez.

12 2004. június 30-án a Finanzgericht Baden-Württemberg, amelyhez a Lidl Belgium fordult, elutasította az utóbbi által a Finanzamt határozata ellen benyújtott keresetet.

13 A Bundesfinanzhof, amelyhez a Lidl Belgium fellebbezést nyújtott be, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az EK 43. és az EK 56. cikkel, ha valamely ipari tevékenységből jövedelmet szerző német vállalkozás nem vonhatja le valamely másik tagállamban (jelen esetben a Luxemburgi Nagyhercegségben) található állandó telephelyének veszteségét a nyereség megállapítása során, mert az [...] egyezmény szerint e telephelybevételek Németországban nem adóztathatók?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

14 Kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EK 43. és az EK 56. cikkel ellentétes-e az olyan nemzeti adórendszer, amely nem teszi lehetővé, hogy a belföldi

illetés?g? társaság a nyeresége megállapításakor és adóköteles jövedelme kiszámításakor levonhassa a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, noha az említett adórendszer a belföldi illetés?g? állandó telephelyet ért veszteség esetén biztosítja e lehet?séget.

Az EK 43. és az EK 56. cikk hatályáról

15 Mivel a kérdést elterjeszt? bíróság a feltett kérdésben a fent említett két rendelkezésre hivatkozott, emlékeztetni kell arra, hogy az EK 43. cikk tárgyi hatálya alá tartozik, ha valamely tagállamban letelepedett természetes vagy jogi személy valamely másik tagállamban, elkülönül? jogi személyiséggel nem rendelkező állandó telephelyet hoz létre, amely kizárólagos tulajdonában van.

16 Feltételezve, hogy az alapügyben szóban forgó adórendszer korlátozó hatást gyakorol a t?ke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának lenne az elkerülhetetlen következménye, és nem indokolja az említett adórendszernek az EK 56. cikk szempontjából történ? vizsgálatát (lásd ebben az értelemben a C?196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7995. o.] 33. pontját, a C?452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?9521. o.] 48. és 49. pontját, valamint a C?524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2107. o.] 34. pontját).

17 Következésképpen az alapügyben szóban forgó adórendszert az EK 43. cikk alapján kell megvizsgálni.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

18 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye az Európai Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd a C?307/97. sz. Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21?én hozott ítélet [EBHT 1999., I?6161. o.] 35. pontját, a C?141/99. sz. AMID?ügyben 2000. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?11619. o.] 20. pontját, valamint a C?471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?2107. o.] 29. pontját).

19 Még akkor is, ha az EK?Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történ? biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C?264/96. sz. ICI?ügyben 1998. július 16?án hozott ítélet [EBHT 1998., I?4695. o.] 21. pontját, valamint a C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 33. pontját).

20 E megfontolások alkalmazandók akkor is, ha valamely tagállamban letelepedett társaság valamely másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét.

21 Ahogyan ugyanis az egyezmény rendelkezéseib?l kit?nik, az állandó telephely az egyezményben foglalt adószabályok értelmében önálló jogalany. Így azon jogalanyok, akikre az egyezményt alkalmazni kell, az egyezmény 2. cikke értelmében a természetes és jogi személyeken kívül az e cikk (1) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában említett valamennyi típusú állandó telephelyet is magukban foglalják, ellentétben az említett cikk (1) bekezdése 2. pontjának

b) alpontjában felsorolt egyéb kategóriájú jogalanyokkal, akik nem tartoznak az állandó telephely fogalmának az egyezményben foglalt meghatározásába.

22 Az állandó telephely ilyen önálló adóalanynak tekintése megfelel a Gazdasági Együttmunkodási és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modelladóegyezményben, és különösen annak 5. és 7. pontjából is kitérő nemzetközi joggyakorlatnak. Márpedig a Bíróság korábban már megállapította, hogy az adóztatási joghatóság megosztása céljából a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így többek között az OECD által kidolgozott modellegyezményekben foglaltakat (lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 31. pontját és a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 48. pontját).

23 Az alapügyben szóban forgó adórendszert illetően meg kell jegyezni, hogy adóellenőrzést jelent az olyan rendelkezés, amely az anyavállalat nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor lehetővé teszi az állandó telephely veszteségének elszámolását.

24 Az említett adórendszer rendelkezései értelmében ilyen adóellenőrzést azonban nem nyújtanak, ha a veszteség az anyavállalat letelepedési helyétől eltérő tagállamban lévő állandó telephelynél keletkezett.

25 E körülmények között a létesítő okirata szerint Németországban székhellyel rendelkező és valamely másik tagállamban állandó telephelyet működtető társaság kedvezőtlenebb adózási helyzetben van, mintha állandó telephelye Németországban lenne. Ez az eltérő bánásmód az adóztatásban egy német társaságot akár vissza is tarthatna attól, hogy tevékenységét valamely másik tagállamban lévő állandó telephely útján gyakorolja.

26 Így arra kell következtetni, hogy az alapügyben szóban forgó adórendszer korlátozza a letelepedés szabadságát.

Az igazolás fennállásáról

27 A Bíróság joggyakorlatából következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 35. pontját, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontját).

28 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság különösen azt a tényt hangsúlyozza, hogy a Luxemburgban lévő állandó telephely által elért jövedelem az egyezmény rendelkezései értelmében nem adóztatható az állandó telephelyet működtető társaság székhelye szerinti tagállamban.

29 A német, görög, francia, holland, finn és a svéd kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya a Bírósághoz előterjesztett észrevételeikben lényegében úgy érvelnek, hogy főszabály szerint igazolható az olyan adószabályozás, amely korlátozza annak lehetőségét, hogy valamely belföldi illetőségű társaság az adóalapjának meghatározásakor elszámolhassa a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget.

30 Az említett kormányok szerint az ilyen szabályozást a közösségi jog tekintetében igazolhatja először is annak szükségessége, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóságnak az érintett tagállamok közötti megosztását, másodsor pedig, hogy elkerüljék a veszteségek kétszeres

elszámolásának veszélyét.

31 A hivatkozott első indokot illetően emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valamelyikében székhellyel rendelkező társaság gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 54. pontját).

32 Ugyanis jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnának, hogy a telephelyük szerinti vagy másik tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját és az Oy AA ügyben hozott ítélet 55. pontját).

33 Az első indoknak az alapügy ténybeli körülményei tekintetében való relevanciáját illetően meg kell jegyezni, hogy az állandó telephelyet megkötdtő társaság székhelye szerinti tagállam a kétfős adóztatás elkerülését célzó egyezmény hiányában jogosult lenne az ilyen jogalany által elért nyereség adóztatására. Következésképpen az egyezmény rendelkezéseiből is kitűnik, hogy fenntartsák az adóztatási joghatóságnak a két érintett tagállam közötti megosztását, igazolhatja az alapügyben szóban forgó adórendszert, mivel megőrzi a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetriát.

34 Olyan körülmények között, mint az alapügybeli, annak elismerése, hogy valamely külföldi illetőségű állandó telephely vesztesége levonható az anyavállalat jövedelméből, azt eredményezné, hogy ez utóbbi szabadon megválaszthatná azt a tagállamot, ahol e veszteséget elszámolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 56. pontját).

35 A Bírósághoz benyújtott észrevételekben hivatkozott, a veszteség kétszeres elszámolásának veszélyével kapcsolatos második indokot illetően a Bíróság elismerte, hogy a tagállamoknak e veszélyt meg kell tudniuk akadályozni (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 47. pontját).

36 E tekintetben ki kell emelni, hogy olyan körülmények között, mint az alapügybeli, egyértelműen fennáll ugyanazon veszteség kétszeres elszámolásának a veszélye (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 48. pontját). Nem zárható ki ugyanis, hogy valamely társaság a székhelye szerinti tagállamban elszámolja a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, és hogy ezen elszámolás ellenére ugyanazon veszteséget később az állandó telephely szerinti tagállamban is elszámolják, amikor ez utóbbi nyereséget ér el, megakadályozva ezáltal az anyavállalat székhelye szerinti tagállamot e nyereség megadóztatásában.

37 Következésképpen mindkét hivatkozott indokot alkalmasnak kell tekinteni arra, hogy igazolják a letelepedés szabadságának abból eredő korlátozását, ahogyan a társaság székhelye szerinti tagállam az e társaság másik tagállamban lévő állandó telephelye által termelt veszteséget adózási szempontból kezeli.

38 A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor arra keres választ, hogy a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44–50. pontjában említett indokoknak, amelyek magukban foglalják, hogy meg kell-e elzárni az adóelkerülés kockázatát, együttesen kell-e fennállniuk, vagy már egyetlen ilyen indok fennállása is elegendő ahhoz, hogy az alapügyben szóban forgó adórendszert főszabály szerint igazoltnak lehessen tekinteni.

39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontjában kimondta, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás alapjául szolgáló, együttesen figyelembe vett három indok a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célokat szolgál, és így közérdeken alapuló kényszerítő okokat jelent.

40 Figyelemmel azonban arra, hogy valamely tagállam milyen sokféle helyzetben hivatkozhat ilyen okokra, nem lehet megkövetelni a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontjában említett valamennyi indok fennállását ahhoz, hogy valamely, az EK 43. cikkben foglalt letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti adószabályozás főszabály szerint igazolható legyen.

41 Így a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróság többek között elismerte, hogy a szóban forgó nemzeti adószabályozás főszabály szerint igazolható a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontjában említett, együttesen figyelembe vett három indok közül kettővel is, vagyis az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének és az adóelkerülés megakadályozásának szükségességével (lásd a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 60. pontját).

42 Ugyanígy, az alapügyben szóban forgó adórendszer főszabály szerint igazolható a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet említett pontjában foglalt indokok közül kettővel is, vagyis azzal, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és meg kell-e elzárni a veszteség kétszeres elszámolásának a kockázatát.

43 Nem vitatott az sem, hogy az említett rendszer alkalmas az így elérni kívánt célok megvalósítására.

44 E körülmények között már csak azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó adórendszer nem lépi-e túl a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 53. pontját és az Oy AA ügyben hozott ítélet 61. pontját).

45 A Lidl Belgium és az Európai Közös Bizottsága különösen azon lehetőségre hivatkozott, hogy az anyavállalat levonhatja az állandó telephelyét ért veszteséget azzal a feltétellel, hogy jövőbeli nyereségéhez – a korábban elszámolt veszteség erejéig – hozzászámítja az említett telephely későbbi nyereségét. Ezzel kapcsolatban a Németországi Szövetségi Köztársaság által 1999 előtt alkalmazott rendszerre hivatkoznak.

46 Ki kell emelni, hogy a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 54. pontjában a szóban forgó adóelőny ilyen feltételhez kötésének lehetőségét együtt említették az említett előny azon feltételhez kötésének lehetőségével, hogy az anyavállalat székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalat teljes mértékben kihasználta a székhelye szerinti tagállam által biztosított lehetőségeket a veszteség elszámolására.

47 E tekintetben a Bíróság a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 55. pontjában úgy ítélte meg, hogy valamely, a letelepedés szabadságát korlátozó intézkedés túllépi a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti tagállamban az ott ért veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket az érintett adózási időszak, valamint a korábbi adózási időszakok

tekintetében, és nincs lehetőség arra, hogy az említett leányvállalat a veszteségét a jövőbeli időszakokra számolhassa el az említett államban.

48 A Bíróság az említett ítélet 56. pontjában ezenkívül kifejtette, hogy abban az esetben, ha valamely tagállamban a belföldi illetőségű anyavállalat bizonyítja e feltételek teljesülését a nemzeti adóhatóságok előtt, az EK 43. cikkbe ütközik annak kizárása, hogy az anyavállalat e tagállamban az adóköteles nyereségéből levonja a külföldi illetőségű leányvállalatánál keletkezett veszteséget.

49 Az alapügyet illetően meg kell állapítani, hogy a luxemburgi adószabályozás az adóalap kiszámításakor lehetővé teszi az adóalany veszteségének a jövőbeli adózási időszakokra való elszámolását.

50 Ahogyan a Bíróság előtti vita során is megerősítést nyert, a Lidl Belgium az állandó telephelyénél 1999-ben keletkezett veszteséget valóban elszámolta egy későbbi, vagyis a 2003-as adózási idősakra, amely időszakban ezen adóalany nyereséget ért el.

51 A Lidl Belgium így nem bizonyította, hogy teljesülnek a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 55. pontjában előírt, annak meghatározását célzó feltételek, hogy valamely, az EK 43. cikk értelmében a letelepedés szabadságát korlátozó intézkedés milyen esetben lépi túl a közösségi jog által elismert jogos célok eléréséhez szükséges mértéket.

52 Hozzá kell tenni, hogy a Bíróság elismerte a tagállamok ahhoz fűződő jogos érdekét, hogy megakadályozzák az adóztatási joghatóságuk gyakorlásához való jogot veszélyeztető magatartásokat. Így amikor valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény az állandó telephely szerinti tagállamnak biztosította a telephely jövedelmének adóztatásához való jogot, jelentősen veszélyezteteti az érintett tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha az anyavállalat választhat, hogy az említett állandó telephely veszteségét a székhelye szerinti tagállamban vagy valamely másik tagállamban számolja el (lásd a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 55. pontját).

53 A fentiek összességére tekintettel az alapügyben szóban forgó adórendszert az általa követett célokkal arányosnak kell tekinteni.

54 A feltett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikkel nem ellentétes, ha valamely tagállamban letelepedett társaság nem vonhatja le adóalapjából a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, amennyiben valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény értelmében e telephely jövedelme ez utóbbi tagállamban adózik, ahol az említett veszteség ezen állandó telephely jövedelmének adóztatásakor későbbi időszakokra elszámolható.

A költségekről

55 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 EK 43. cikkkel nem ellentétes, ha valamely tagállamban letelepedett társaság nem vonhatja le adóalapjából a valamely másik tagállamban lévő állandó telephelyét ért veszteséget, amennyiben valamely, a kettős adóztatás megelőzését célzó egyezmény értelmében e telephely jövedelme ez utóbbi tagállamban adózik, ahol az említett veszteség ezen állandó telephely jövedelmének adóztatásakor későbbi időszakokra elszámolható.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.