**Az egy csoporthoz tartozó társaságok adózási egysége**

kapcsolt vállalkozás

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. június 12.(*)

„Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Az egy csoporthoz tartozó társaságok adózási egysége – Kérelem – Kizáró okok – Egy vagy több köztes társaság, vagy az anyavállalat székhelyének másik tagállamban való elhelyezkedése – Állandó telephely hiánya az adóztatás helye szerinti államban”

A C-39/13., C-40/13. és C-41/13. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Gerechtshof te Amsterdam (Hollandia) a Bírósághoz 2013. január 25-én érkezett, 2013. január 17-i határozataival terjesztett elő az előtte

az **Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen**

és

az **SCA Group Holding BV** (C-39/13)

között,

az **X AG,**

az **X1 Holding GmbH,**

az **X2 Holding GmbH,**

az **X3 Holding GmbH,**

a **D1 BV,**

a **D2 BV,**

a **D3 BV**

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam** (C-40/13)

között,

valamint

az **Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam**

és

az **MSA International Holdings BV,**

az **MSA Nederland BV** (C-41/13)

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. január 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SCA Group Holding BV képviseletében J. T. Schouten, S. C. W. Douma és G. F. Boulogne, tanácsadói minőségben,

– az X AG képviseletében J. M. van der Vegt és P. J. te Boekhorst, tanácsadói minőségben,

– az MSA International Holdings BV képviseletében H. T. P. M. van den Hurk, J. J. van den Broek, J. J. A. M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande és T. Arts, tanácsadói minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– a holland kormány képviseletében M. K. Bulterman, M. Noort és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, W. Mölls és P. Van Nuffel, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. február 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 49. cikkre és az EUMSZ 54. cikkre vonatkoznak.

2 Ezeket a kérelmeket egyrészt az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen és az SCA Group Holding BV (a továbbiakban: SCA) között, másrészt az X AG (a továbbiakban: X), az X1 Holding GmbH, az X2 Holding GmbH, az X3 Holding GmbH (a továbbiakban: X3), a D1 BV (a továbbiakban: D1), a D2 BV (a továbbiakban: D2), a D3 BV és az Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam között, harmadrészt egyfelől az Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam, másfelől az MSA International Holdings BV (a továbbiakban: MSA) és az MSA Nederland BV között adózási egységek kialakítása tárgyában indult jogvitákban terjesztették elő.

**A holland jogi háttér**

3 A társasági adóról szóló 1969. évi törvény (Wet op de venootschapsbelasting 1969) 13. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni a részesedés címén szerzett hozamot, valamint a keletkezett költségeket, amelyek e részesedés megszerzése vagy átruházása vonatkozásában merülnek fel (a részesedés mentessége)”.

4 E törvény 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóalany (az anyavállalat) egy másik adóalany (a leányvállalat) befizetett jegyzett tőkéje legalább 95%-ának jogi és gazdasági értelemben vett tulajdonosa, az adóalanyok együttes kérelmére az adót esetükben úgy vetik ki, mintha egy adóalanyról lenne szó olyan értelemben, hogy a leányvállalat tevékenységei és vagyona az anyavállalat tevékenységeinek és vagyonának a részét képezi. Az adót az anyavállalatra vetik ki. Ebben az esetben az adóalanyok együtt egy adózási egységnek minősülnek. Több leányvállalat is az adózási egység részét képezheti. [...]

(3) Az (1) bekezdés csak a következő feltételek mellett alkalmazható:

[...]

b) a nyereség kiszámításakor ugyanazok a rendelkezések vonatkoznak mindkét adóalanyra;

c) mindkét adóalany holland illetőségű, és amennyiben valamelyik adóalanyra alkalmazandó a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)], vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, ezen adóalany az említett adózási rend vagy egyezmény értelmében szintén holland illetőségűnek minősül [...];

[...]

(4) Általános közigazgatási intézkedés keretében elfogadhatók olyan szabályok, amelyek lehetővé teszik, hogy azon adóalanyok, amelyekre a nyereség meghatározásakor nem ugyanazok a rendelkezések vonatkoznak, a (3) bekezdés b) pontjától eltérően együtt mégis adózási egységet alkossanak. Ezenfelül a (3) bekezdés c) pontjától eltérően az az adóalany, amely a rá vonatkozó nemzeti szabályozás, a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye, vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem minősül holland illetőségűnek, de Hollandiában található állandó telephelye útján vállalkozást

üzemeltet, az általános közigazgatási intézkedés által meghatározott feltételek mellett adózási egység részét képezheti abban az esetben, ha az említett vállalkozásból származó nyereség adóztatásának jogát a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény Hollandiához telepítette, és amennyiben:

a) ezen adóalany tényleges irányításának központja a Holland Antillákon, Arubán, az Európai Unió valamely tagállamában, vagy olyan államban található, amely tekintetében hatályban van olyan Hollandiával kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, amely előírja az állandó telephelyekkel szembeni hátrányos megkülönböztetés tilalmát;

b) az a) pontban említett adóalany részvénytársaság vagy korlátolt felelősségű társaság, illetve jellegét és felépítését tekintve ezekhez hasonló szervezet, és

c) amennyiben az a) pontban említett adóalany anyavállalatként adózási egység részét képezi, a leányvállalatban fennálló, az (1) bekezdésben említett részesedés ezen anyavállalat hollandiai állandó telephelyének a vagyonához tartozik.

[...]”

**Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

*A C-39/13. sz. ügy és a C-41/13. sz. ügy*

5 Az SCA és az MSA hollandiai székhelyű társaságok.

6 E társaságok közvetlenül vagy más – szintén németországi illetőségű – köztes társaságokon keresztül németországi székhelyű társaságokban tagok.

7 Ez utóbbi társaságok hollandiai székhelyű társaságok tagjai.

8 A társasági adóról szóló 1969. évi törvény 15. cikke alapján mind az SCA, mind az MSA kérte a saját holland illetőségű leányvállalataival alkotott adózási egységként való elismerését.

9 Az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen és az Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam azzal az indokolással utasította el e kérelmeket, hogy a köztes leányvállalatok nem holland illetőségűek, és Hollandiában nem is rendelkeznek állandó telephellyel.

10 Az SCA és az MSA kérelmére eljáró Rechtbank Haarlem megállapította, hogy az elutasítás ellentétes a letelepedés szabadságával.

11 Az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen és az Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof te Amsterdamhoz.

12 Ilyen feltételek mellett a Gerechtshof te Amsterdam felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

A C-39/13. sz. ügyben,

„1) A letelepedési szabadság EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk értelmében vett korlátozása áll-e fenn akkor, ha az adófizetésre kötelezett személytől megtagadják az adózási egység holland rendszerének a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb elhelyezkedő holland illetőségű Alphabet Holding, HP Holding és Alpha Holding leányvállalatok tevékenységére és vagyonára történő alkalmazását?

E körülmények között és az adózási egység holland rendszerének célkitűzésére […] tekintettel a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található Alphabet Holding, HP Holding és Alpha Holding leányvállalatok helyzete a) azon holland illetőségű társaságok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek olyan holland illetőségű köztes holdingtársaságnak közvetett, illetve közvetlen leányvállalatai, amely nem kívánta, hogy holland illetőségű anyavállalatával egy adózási egységbe vonják, és közvetett leányvállalatokként ezért az Alphabet Holdinghoz, a HP Holdinghoz és az Alpha Holdinghoz hasonlóan nem alkalmazhatják a – kizárólag – közvetett anyavállalatukkal képzett adózási egység rendszerét, vagy b) azon holland illetőségű közvetett leányvállalatok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek holland illetőségű anyavállalatukkal/köztes holdingtársaságukkal együtt adózási egységet kívántak képezni holland illetőségű (közvetett) anyavállalatukkal, és amelyek tevékenysége és vagyona ezért – az Alphabet Holding, a HP Holding és az Alpha Holding tevékenységétől és vagyonától eltérően – adózási szempontból konszolidált […]?

2) Jelentőséggel bír-e az első kérdés első mondatára adandó válasz szempontjából az is […], hogy az érintett belföldi társaságok tagja egyetlen (a csoportszerkezet következő magasabb szintjén elhelyezkedő) más tagállamban illetőséggel rendelkező köztes holdingtársaság vagy – mint az Alphabet Holding, a HP Holding és az Alpha Holding esetében – két (vagy több), (a csoportszerkezet kettővel vagy többel magasabb szintjén elhelyezkedő) más tagállamban illetőséggel rendelkező köztes holdingtársaság?

3) Az első kérdés első mondatára adandó igenlő válasz esetén: igazolható-e a korlátozás ebben az esetben nyomós közérdekkel, különösen az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével, beleértve a veszteségek egy- vagy kétoldalú kétszeres elszámolásának megakadályozását is […]? Jelentőséggel bír-e e körülmények között az is, hogy a konkrét ügyben megállapítást nyert, hogy nem került sor a veszteségek kétszeres elszámolására […]?

4) A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén: arányosnak tekintendő-e a korlátozás ebben az esetben […]?”

A C-41/13. sz. ügyben,

„1) A letelepedési szabadság EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk értelmében vett korlátozása áll-e fenn akkor, ha az adófizetésre kötelezett személyektől megtagadják az adózási egység holland rendszerének a holland illetőségű közvetett leányvállalat (az adófizetésre kötelezett 2. személy) tevékenységére és vagyonára történő alkalmazását?

E körülmények között és az adózási egység holland rendszerének célkitűzésére […] tekintettel a közvetett leányvállalat (az adófizetésre kötelezett 2. személy) helyzete a) azon holland illetőségű társaság helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amely egy olyan holland illetőségű köztes holdingtársaságnak a leányvállalata, amely nem kívánta, hogy holland illetőségű anyavállalatával egy adózási egységbe vonják, és közvetett leányvállalatként ezért

az adófizetésre kötelezett 2. személyhez hasonlóan nem alkalmazhatja a – kizárólag – közvetett anyavállalatával képzett adózási egység rendszerét, vagy b) azon holland illetőségű közvetett leányvállalat helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amely holland illetőségű anyavállalatával/köztes holdingtársaságával együtt adózási egységet kívánt képezni holland illetőségű (közvetett) anyavállalat[á]val, és amelynek tevékenysége és vagyona ezért – az adófizetésre kötelezett 2. személy tevékenységétől és vagyonától eltérően – adózási szempontból konszolidált […]?

2) Jelentőséggel bír-e az első kérdés első mondatára adandó válasz szempontjából az is […], hogy az érintett külföldi köztes holdingtársaságnak abban az esetben, ha Hollandiában nem leányvállalaton, hanem állandó telephelyen keresztül gyakorolná tevékenységét, lehetősége lenne arra, hogy – ezen állandó holland telephely vagyona és tevékenységei vonatkozásában – holland illetőségű anyavállalatával adózási egységet képezzen?

3) Az első kérdés első mondatára adandó igenlő válasz esetén: igazolható-e a korlátozás ebben az esetben nyomós közérdekkel, különösen az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével, beleértve a veszteségek egy- vagy kétoldalú kétszeres elszámolásának megakadályozását is […]?

4) A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén: arányosnak tekintendő-e az ilyen korlátozás ebben az esetben […]?”

*A C-40/13. sz. ügy*

13 Az X németországi székhelyű társaság. Közvetlenül vagy közvetve tagja az X3, a D1 és a D2 társaságnak, amelyek székhelye Hollandiában van.

14 Az X3, a D1 és a D2 közös kérelmükben adózási egységbe történő összevonásukat kérték.

15 Az Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam azzal az indokolással utasította el kérelmüket, hogy közös anyavállalatuk, az X, nem holland illetőségű, és Hollandiában nem is rendelkezik állandó telephellyel.

16 A Rechtbank Haarlem elutasította az e határozattal szemben előterjesztett keresetüket.

17 Az említett társaságok fellebbezést nyújtottak be ezen ítélet ellen a Gerechtshof te Amsterdamhoz.

18 Ilyen feltételek mellett a Gerechtshof te Amsterdam felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A letelepedési szabadság EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk értelmében vett korlátozása áll-e fenn akkor, ha az adófizetésre kötelezett személyektől megtagadják az adózási egység holland rendszerének a holland illetőségű [X3], [D1] és [D2] testvérvállalatok tevékenységére és vagyonára történő alkalmazását?

E körülmények között és az adózási egység holland rendszerének célkitűzésére […] tekintettel az [X3], a [D1] és a [D2] helyzete a) azon holland illetőségű testvérvállalatok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek nem kívánták, hogy holland illetőségű közös

anyavállalatukkal (anyavállalataikkal) egy adózási egységbe vonják őket, és testvérvállalatokként ezért együtt az adófizetésre kötelezett személyekhez hasonlóan nem alkalmazhatják az adózási egység rendszerét, vagy b) azon holland illetőségű testvérvállalatok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek holland illetőségű közös anyavállalatukkal (anyavállalataikkal) együtt adózási egységet kívántak képezni anyavállalatukkal (anyavállalataikkal), és amelyek tevékenysége és vagyona ezért – az adófizetésre kötelezett személyek tevékenységétől és vagyonától eltérően – adózási szempontból konszolidált?

2) Jelentőséggel bír-e az első kérdés első mondatára adandó válasz szempontjából az is […], hogy az érintett társaságok a) – miként a [D1] és a [D2] esetében – közös (közvetlen) anyavállalattal rendelkeznek a másik tagállamban, vagy b) – miként egyrészt az [X3], másrészt a [D1] és a [D2] esetében – különböző (közvetlen) anyavállalatokkal rendelkeznek a másik tagállamban, és így csak a csoportszerkezet valamely magasabb – mindazonáltal e másik tagállamban elhelyezkedő – szintjén van szó e különböző társaságok közös (közvetett) anyavállalatáról?

3) Az első kérdés első mondatára adandó igenlő válasz esetén: igazolható-e a korlátozás ebben az esetben nyomós közérdekkel, különösen az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével, beleértve a veszteségek egy- vagy kétoldalú kétszeres elszámolásának megakadályozását is […]?

4) A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén: arányosnak tekintendő-e az ilyen korlátozás ebben az esetben […]?”

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*A C-39/13. sz. ügyben és a C-41/13. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről*

19 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján a belföldi illetőségű anyavállalat a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalatával adózási egységet hozhat létre abban az esetben, ha egy vagy több belföldi illetőségű köztes társaság útján rendelkezik benne részesedéssel, ha azonban e tagállamban állandó telephellyel nem rendelkező, külföldi illetőségű köztes társaságok útján rendelkezik benne részesedéssel, akkor erre nincs lehetősége.

A korlátozás fennállásáról

20 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az uniós polgároknak, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint. Az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet, C-80/12, EU:C:2014:200, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 E tekintetben a holland jog által a belföldi anyavállalatok és belföldi leányvállalataik számára engedélyezett azon lehetőség, hogy e társaságok úgy adózhatnak, mintha egyetlen adózási egységet képeznének, azaz hogy összevonást lehetővé tevő adójogi szabályozás vonatkozik rájuk, az érintett társaságok számára pénzbeli előnyt jelent. E rendszer többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történő konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemlegességének a megőrzését (lásd: X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 18. pont).

22 A holland jog az adózási egységre vonatkozó szabályozást és az abból származó előnyöket kiterjeszti az olyan belföldi illetőségű anyavállalatokra, amelyek a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalataikkal összevontan kívánnak adózni, azonban csak azzal a feltétellel, hogy a köztes leányvállalatok belföldi illetőségűek, vagy Hollandiában állandó telephellyel rendelkeznek.

23 Egy ilyen feltétel azt jelenti, hogy eltérően kezelik egyrészt az olyan belföldi illetőségű anyavállalatokat, amelyek a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalataikban belföldi illetőségű köztes leányvállalatok útján rendelkeznek részesedéssel, másrészt az olyan belföldi illetőségű anyavállalatokat, amelyek a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalataikban külföldi illetőségű köztes leányvállalatok útján rendelkeznek részesedéssel.

24 Az alapügyben szereplő jogszabály eltérő bánásmódot ír elő az adózási egység rendszerére vonatkozó választási lehetőség tekintetében aszerint, hogy az anyavállalat Hollandiában vagy más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalaton keresztül bír-e közvetett részesedéssel (lásd analógia útján: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 22. pont).

25 A felek némelyikének állításával ellentétben ebből a szempontból nincs jelentősége annak, hogy az anyavállalat még egy tisztán belső helyzetben sem alakíthat adózási egységet a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalataival a köztes leányvállalat bevonása nélkül. Míg ugyanis az a holland anyavállalat, amely külföldi illetőségű köztes leányvállalaton keresztül rendelkezik részesedéssel a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő holland leányvállalatokban, semmiképpen nem alakíthat ki adózási egységet ez utóbbi – a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő – leányvállalatokkal, addig ezzel szemben annak a holland anyavállalatnak, amely belföldi illetőségű köztes leányvállalaton keresztül rendelkezik részesedéssel a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő holland leányvállalatokban, erre mindig lehetősége van.

26 Ehhez hasonló eltérő bánásmód valósul meg abban az esetben, amikor – miként a C-39/13. sz. ügyben – nem a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalatokról van szó, hanem olyan, a vállalati láncban az anyavállalatnál három szinttel lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalatokról, amelyeket azért nem lehet a belföldi illetőségű anyavállalattal adózási egységbe vonni, mert mind a köztes leányvállalat, mind a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő köztes leányvállalat másik tagállamban rendelkezik illetőséggel.

27 Mivel adóztatás szempontjából a társasági adóról szóló 1969. évi törvény alapügyben vitatott rendelkezései hátrányosan érintik a határokon átnyúló helyzeteket a belső helyzetekhez viszonyítva, az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó

rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozást valósítanak meg (Papillon-ítélet, EU:C:2008:659, 32. pont).

A korlátozás igazolásáról

28 Ahhoz, hogy az ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az vagy olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, mivel akkor a határokon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, vagy hogy azt közérdeken alapuló nyomós ok indokolja (lásd ebben az értelemben: Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet, EU:C:2014:200, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Az összehasonlíthatósággal kapcsolatban rá kell mutatni, hogy az alapügyben szóban forgó, a társasági adóról szóló 1969. évi törvény az anyavállalatból, annak leányvállalataiból és a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalataiból álló csoportot, illetve a több állandó telephellyel rendelkező vállalkozást a lehető legnagyobb mértékben hasonló módon kívánja kezelni, azáltal hogy lehetővé teszi e társaságok eredményeinek adózási szempontú konszolidálását.

30 Márpedig ez a cél ugyanúgy elérhető a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező és ugyanolyan illetőségű unokavállalatokkal szintén belföldi illetőségű leányvállalaton keresztül rendelkező anyavállalat esetében, mint az ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező olyan anyavállalat esetében, amely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalaton keresztül rendelkezik az anyavállalatéval megegyező illetőségű egy vagy több unokavállalattal (lásd ebben az értelemben: Papillon-ítélet, EU:C:2008:659, 29. pont).

31 E két helyzet objektíve összehasonlítható annyiban is, hogy mind a két tényállásban az anyavállalat és a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok csoportja kíván az adózási egység nyújtotta előnyökben részesülni.

32 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy igazolhatja-e a korlátozást a holland adórendszer koherenciájához fűződő, a kétszeres veszteségelszámolással összefüggő nyomós közérdek.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolhatósághoz azonban szükséges, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn egyrészt az érintett adókedvezmény biztosítása, másrészt a kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd többek között: Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A Bíróság a Papillon-ítélet (EU:C:2008:659) alapjául szolgáló ügyben kétségtelenül elfogadta, hogy főszabály szerint ilyen közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt az egy vállalatcsoporton belüli társaságok közötti veszteségátadás, másrészt az e társaságok közötti egyes ügyletek – mint például a bizonytalan követelések vagy a kockázatok után képzett céltartalékok, a követelésről való lemondás, a támogatások, a részesedések értékcsökkenése esetére szánt céltartalékok és a befektetett eszközök átruházása – semlegesítése között. A

Bíróság ebben az ítéletben abból indult ki, hogy a csoporton belüli ezen ügyletek semlegesítésének a tagállam akkori adórendszerében az volt a célja, hogy elkerüljék, hogy az adóintegrációs rendszer alá tartozó belföldi társaságok veszteségét kétszeresen vegyék figyelembe, és így megőrizzék az adórendszer koherenciáját (Papillon-ítélet, EU:C:2008:659, 6. pont, valamint 43–50. pont).

35 Ha ugyanis a Papillon-ítélet (EU:C:2008:659) alapjául szolgáló ügyben szereplő tagállami jogszabály lehetővé tette volna az adóintegrációt abban az esetben, ha a köztes társaság külföldi illetőségű, akkor a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belföldi leányvállalat veszteségét kétszeresen lehetett volna figyelembe venni: először – az adóintegráció folytán – a belföldi illetőségű anyavállalatnál, másodszor pedig a külföldi köztes leányvállalatnál, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatban fennálló részesedéseinek veszteségéből vagy az azokon fennálló követelésekből származó értékcsökkenés folytán. Ezen értékcsökkenés semlegesítésére nem került volna sor, mivel a semlegesítést szolgáló ügyleteket a külföldi köztes társaság esetében nem lehetett alkalmazni.

36 Van azonban egy tényező, amely világosan megkülönbözteti e hivatkozott ítélet jogi hátterét az alapeljárás tárgyát képező jelen ügy jogi hátterétől.

37 A társasági adóról szóló 1969. évi törvény 13. cikke ugyanis egy általános szabályt vezet be, ez az úgynevezett „részesedés mentessége”, amelyet a tőke 5%-át meghaladó részesedésekre kell alkalmazni. E szabályozás valamennyi adózási egységre kiterjed, mivel az abban való részvételhez legalább a tőke 95%-ával kell rendelkezni.

38 A részesedés mentessége miatt az adózási egység által elért adóköteles nyereség meghatározása során nem kell figyelembe venni a részesedés fennállásából, megszerzéséből vagy átruházásából származó nyereséget vagy veszteséget. A holland adórendszer tehát ezen általános mentesülési szabály útján kívánja elkerülni az adózási egységen belül a veszteségek kétszeres figyelembevételét, nem pedig egyes ügyletek semlegesítésével, mint a Papillon-ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő adórendszer.

39 Így tehát, amint azt a tárgyaláson a holland kormány is előadta, a részesedés mentességének mechanizmusát úgy kell értelmezni, hogy egy belföldi illetőségű anyavállalat soha nem veheti figyelembe a leányvállalatai egyikében fennálló részesedéséhez kapcsolódó veszteséget, még akkor sem, ha e leányvállalat székhelye egy másik tagállamban van.

40 Semmilyen közvetlen kapcsolatot nem lehet tehát kimutatni az adózási egység kialakításához kapcsolódó adókedvezmény biztosítása és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.

41 Ebből következően a letelepedés szabadságának a nemzeti szabályozásból fakadó korlátozása nem tekinthető úgy, hogy azt az adórendszer koherenciájának megőrzéséhez fűződő nyomós közérdek igazolja.

42 Egyébként, bár a holland kormány az alapügyben szóban forgó korlátozást az adóelkerülés kockázatával kívánta igazolni, az állandó ítélkezési gyakorlat alapján ez az indok önmagában nem igazolja önálló módon a letelepedés szabadságát érintő adójogi korlátozást, ha azzal összefüggésben nem hivatkoznak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, az általában fizetendő adó elkerülésére irányuló megállapodások elleni küzdelem sajátos céljára (lásd ebben az értelemben többek között: ICI-ítélet, C-264/96, EU:C:1998:370,

26. pont, valamint Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont). Márpedig az adózási egység rendszerében foglalt ezen korlátozásnak nyilvánvalóan nem ez a célja.

43 A fentiekből következően az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján a belföldi illetőségű anyavállalat a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalatával adózási egységet hozhat létre abban az esetben, ha egy vagy több belföldi illetőségű köztes társaság útján rendelkezik benne részesedéssel, ha azonban e tagállamban állandó telephellyel nem rendelkező, külföldi illetőségű köztes társaságok útján rendelkezik benne részesedéssel, akkor erre nincs lehetősége.

*A C-40/13. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről*

44 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján az adózási egységet engedélyezik a belföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező belföldi illetőségű anyavállalat számára, az azonban kizárt olyan belföldi illetőségű testvérvállalatok esetében, amelyek közös anyavállalatának székhelye nem e tagállamban van, és ott állandó telephellyel sem rendelkezik.

A korlátozás fennállásáról

45 A társaságok kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 54. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása azonban, hogy az illetőség szerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, értelmetlenné tenné az EUMSZ 49. cikket. A letelepedés szabadságának ugyanis az a célja, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (lásd: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet, C-374/04, EU:C:2006:773, 43. pont; Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet, C-170/05, EU:C:2006:783, 22. pont, valamint Burda-ítélet, C-284/06, EU:C:2008:365, 77. pont).

46 A jelen ügyben tárgyalt adózási egység adóelőnyt jelent az érdekelt társaságok számára. Az említett szabályozás pénzbeli előnyt biztosít a cégcsoport számára azzal, hogy a cégcsoporthoz tartozó más társaság nyereségébe történő azonnali beszámítással felgyorsítja a deficites társaságok veszteségének elszámolását (Marks & Spencer ítélet, EU:C:2005:763, 32. pont).

47 Az alapügyben szereplő jogszabály tehát eltérő bánásmódot ír elő egyfelől azon hollandiai székhelyű anyavállalatokkal szemben, amelyek az adózási egység alkalmazásával adóköteles nyereségük megállapítása során többek között azonnal leírhatják nyereséges leányvállalataik nyereségéből a veszteséges leányvállalataik veszteségét, másfelől azon anyavállalatok esetén, amelyek szintén hollandiai leányvállalatokkal rendelkeznek, azonban székhelyük másik tagállamban van és Hollandiában nem rendelkeznek állandó telephellyel, és amelyek nem alkalmazhatják az adózási egységet, következésképpen ki vannak zárva az általa nyújtott pénzügyi előnyből.

48 Mivel adóztatás szempontjából a társasági adóról szóló 1969. évi törvény alapügyben vitatott rendelkezései hátrányosan érintik a közösségi helyzeteket a tisztán belső helyzetekhez viszonyítva, a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozást valósítanak meg (Papillon-ítélet, EU:C:2008:659, 32. pont).

49 E korlátozás fennállását nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy a konszolidálandó leányvállalatok közös anyavállalata a vállalati láncban magasabb szinten áll, mivel – amint az a jelen ítélet 4. pontjából kitűnik – a köztes társaságok, amelyek székhelye nem Hollandiában van, és ott nem rendelkeznek állandó telephellyel sem, maguk nem vehetnek részt az adózási egységben.

A korlátozás igazolásáról

50 A jelen ítélet 28. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerinti összehasonlíthatóságot illetően a német kormány arra hivatkozik, hogy a holland adózási rendszer a legfelső szintű anyavállalatnál kívánja konszolidálni a csoport eredményeinek összességét, és ezért nincs összehasonlítható helyzetben az a csoport, amelyben az anyavállalat hollandiai székhelyű, és az, amelyben az anyavállalat székhelye másik tagállamban van.

51 Mindazonáltal az alapügyben szereplő adózási egység rendszerének célja, azaz hogy lehetővé tegye az ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok számára, hogy adózási szempontból úgy tekintsék őket, mintha egyetlen adóalanyt alkotnának, ugyanúgy elérhető olyan csoportok esetén, amelyek anyavállalata belföldi illetőségű, mint olyanok esetén, amelyekben nem az, legalábbis ami a Hollandiában adóalany testvérvállalatok adóztatását illeti. Márpedig amint arra a főtanácsnok indítványának 86. pontjában rámutatott, a társasági adóról szóló 1969. évi törvény a belföldi illetőségű anyavállalattal rendelkező csoport esetén lehetővé teszi, hogy a leányvállalatokat konszolidálják.

52 A testvérvállalatok adózási szempontból történő összevonása tekintetében fennálló eltérő bánásmódot tehát nem igazolja a helyzetük közötti objektív eltérés.

53 Még ennél is kevésbé igazolja az eltérő bánásmódot az adórendszer koherenciájához fűződő, a kétszeres veszteségelszámolással összefüggő nyomós közérdek, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik.

54 Sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem a Bírósághoz előterjesztett észrevételekből, sem a tárgyaláson elhangzottakból nem következik ugyanis, hogy a testvérvállalatok közötti adózási egység alkalmazásának engedélyezése bármilyen módon megtörné az ezen adóelőny és a meghatározott adóhátrány között fennálló, a jelen ítélet 34. és 35. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerinti közvetlen kapcsolatot.

55 Egyébként, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 42. pontjában emlékeztetett, az adóelkerülés kockázatának megelőzéséhez fűződő nyomós közérdekre nem lehet önállóan hivatkozni.

56 A fentiekből következően az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján az adózási egységet engedélyezik a belföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező belföldi illetőségű anyavállalat számára, az azonban kizárt olyan belföldi illetőségű testvérvállalatok esetében,

amelyek közös anyavállalatának székhelye nem e tagállamban van, és ott állandó telephellyel sem rendelkezik.

**A költségekről**

57 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A C-39/13. sz. és a C-41/13. sz. ügyben az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján a belföldi illetőségű anyavállalat a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, belföldi illetőségű leányvállalatával adózási egységet hozhat létre abban az esetben, ha egy vagy több belföldi illetőségű köztes társaság útján rendelkezik benne részesedéssel, ha azonban e tagállamban állandó telephellyel nem rendelkező, külföldi illetőségű köztes társaságok útján rendelkezik benne részesedéssel, akkor erre nincs lehetősége.**

2) **A C-40/13. sz. ügyben az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely alapján az adózási egységet engedélyezik a belföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező belföldi illetőségű anyavállalat számára, az azonban kizárt olyan belföldi illetőségű testvérvállalatok esetében, amelyek közös anyavállalatának székhelye nem e tagállamban van, és ott állandó telephellyel sem rendelkezik.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: holland.