Határokon átnyúló veszteség

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2014. április 1-je(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Adókedvezmény – Cégcsoportok és konzorciumok – Olyan nemzeti jogszabály, amely lehetővé teszi a veszteségek átadását egy konzorciumhoz tartozó társaság és egy cégcsoporthoz tartozó társaság között, amelyeket a cégcsoporthoz és a konzorciumhoz egyaránt tartozó »kapocstársaság« köt össze – A »kapocstársaság« illetőségére vonatkozó feltétel – Székhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetés – Harmadik államban illetőséggel rendelkező és azon cégeket birtokló cégcsoport legfelső szintű anyavállalata, amelyek harmadik államokban illetőséggel rendelkező társaságokon keresztül kívánják egymásnak átadni a veszteségeiket”

A C-80/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2012. február 15-én érkezett, 2011. december 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Felixstowe Dock and Railway Company Ltd**,

a **Savers Health and Beauty Ltd**,

a **Walton Container Terminal Ltd**,

a **WPCS (UK) Finance Ltd**,

az **AS Watson Card Services (UK) Ltd**,

a **Hutchison Whampoa (Europe) Ltd**,

a **Kruidvat UK Ltd**,

a **Superdrug Stores plc**

és

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, M. Ilešič, L. Bay Larsen,
T. von Danwitz, A. Borg Barthet, M. Safjan tanácselnökök, A. Rosas, J. Malenovský,

E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, D. Šváby és A. Prechal bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. szeptember 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, a Savers Health and Beauty Ltd, a Walton Container Terminal Ltd, a WPCS (UK) Finance Ltd, az AS Watson Card Services (UK) Ltd, a Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, a Kruidvat UK Ltd és a Superdrug Stores plc képviseletében P. Baker QC és N. Shaw QC,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Beeko és A. Robinson, meghatalmazotti minőségben, segítőik: D. Goy QC és G. Facenna barrister,

– a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,

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

– a holland kormány képviseletében J. Langer, C. Schillemans és C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. október 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

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

2 E kérelmet a Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, a Savers Health and Beauty Ltd, a Walton Container Terminal Ltd, a WPCS (UK) Finance Ltd, a AS Watson Card Services (UK) Ltd, a Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, a Kruidvat UK Ltd és a Superdrug Stores plc, valamint a The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs között a konzorciumok keretében biztosított cégcsoportkedvezményre vonatkozó szabályozás alkalmazása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: ICTA) az alapeljárásban alkalmazandó változatának 402. cikkében a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jelen fejezetben és a 492. cikk (8) bekezdésében foglaltak figyelembevételével, a (2) és a (3) bekezdésben meghatározott esetekben az üzleti veszteség és a társasági adóból levonható más összegek után járó kedvezményt a cégcsoportba tartozó valamely társaság átadhatja (átadó társaság), és az ugyanezen cégcsoportba tartozó másik társaság (átvevő társaság) kérelmére engedélyezhető, hogy e társaság a társaságiadó-kedvezmény (ún. cégcsoportkedvezmény) formájában azt érvényesítse.

(2) Akkor biztosítható cégcsoportkedvezmény, ha mind az átadó, mind az átvevő társaság azonos cégcsoportba tartozik. Az e bekezdés alapján előterjesztett kérelem az úgynevezett cégcsoportkérelem.

(3) Akkor is biztosítható cégcsoportkedvezmény, ha az átadó társaság és az átvevő társaság egyike konzorcium tagja, a másik pedig:

a) a konzorcium tulajdonában lévő olyan kereskedelmi társaság, amely nem valamely társaság 75%-os leányvállalata; vagy

b) olyan kereskedelmi társaság:

i. amelynek tőkéjében a konzorcium tulajdonában lévő holdingtársaság legalább 90%-os részesedéssel rendelkezik, és

ii. amelynek tőkéjében a holdingtársaságon kívül másik társaság nem rendelkezik 75%-os vagy azt meghaladó részesedéssel;

vagy

c) a konzorcium tulajdonában lévő olyan holdingtársaság, amelynek tőkéjében egyetlen társaság sem rendelkezik legalább 75%-os részesedéssel;

vagy a 406. cikknek megfelelően, amennyiben kettejük közül az egyik egy cégcsoport tagja, a másik egy konzorcium irányítása alatt áll, a harmadik pedig egyaránt tagja a csoportnak és a konzorciumnak. Az e bekezdés alapján előterjesztett kérelem az úgynevezett konzorciumi kérelem.

(3A) A cégcsoportkedvezmény kizárólag akkor biztosítható, ha az alábbi feltétel mind az átadó, mind az átvevő társaság vonatkozásában egyaránt teljesül.

(3B) Mind az átadó, mind az átvevő társaság vagy az Egyesült Királyságban belföldi illetőségű társaság, vagy állandó telephely útján az Egyesült Királyságban kereskedelmi tevékenységet végző külföldi illetőségű társaság.

(4) Nem terjeszthető elő konzorciumi kérelem, ha a másik társaságnak vagy holdingtársaságának a tagvállalat tulajdonában lévő részesedése eladásából származó árfolyamnyereség kereskedelmi tevékenység bevételének minősül.

(5) A jelen fejezetben foglaltak figyelembevételével kettő vagy több átvevő társaság ugyanazon átadó társaság vonatkozásában és ezen átadó társaság ugyanazon számviteli időszaka tekintetében terjeszthet elő kérelmet.

(6) A cégcsoportkedvezményt szolgáló kifizetés:

a) nem vehető figyelembe egyik társaság nyereségének vagy veszteségének társaságiadó-szempontú számítása során sem, és

b) a társasági adóról szóló törvény szempontjából nem tekinthető osztaléknak […];

és e bekezdés alkalmazásában a »cégcsoportkedvezményt szolgáló kifizetés« az átvevő társaság által az átadó társaság részére a köztük a cégcsoportkedvezmény útján átadott összeget illetően létrejött megállapodásnak megfelelően teljesített, ezen összeget nem meghaladó mértékű kifizetést jelent.”

4 Az ICTA 406. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ezen cikk alkalmazásában:

a) A »kapocstársaság« olyan társaság, amely egy konzorciumnak és egy cégcsoportnak is tagja;továbbá

b) A »konzorcium tagja« a kapocstársaság vonatkozásában azon konzorcium keretébe tartozó társaság, amelynek a kapocstársaság tagja; továbbá

c) A »cégcsoport tagja« a kapocstársaság vonatkozásában azon cégcsoport keretébe tartozó társaság, amelynek a kapocstársaság is tagja, de nem tagja annak a konzorciumnak, amelyhez a kapocstársaság tartozik.

(2) Az alábbi (3) és (4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével, amennyiben a kapocstársaság (a nyereség bármely hiányától függetlenül) konzorciumi kérelmet terjeszthet elő a veszteség vagy más levonható összeg után járó kedvezmény tekintetében a konzorcium tagjának releváns számviteli időszaka vonatkozásában, a cégcsoport tagja minden olyan konzorciumi kérelmet előterjeszthet, amelyet a kapocstársaság előterjeszthetne; […]”

5 Az ICTA 413. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerint:

„A cégcsoport tagjának kell tekinteni azt a két társaságot, amelyek egyikében a másik társaság legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha egy harmadik társaság mindkét társaságban legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik; […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 A Hutchison Whampoa Ltd (a továbbiakban: legfelső szintű anyavállalat) hongkongi székhelyű társaság.

7 Az átvevő társaságok az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaságok. Mint a legfelső szintű anyavállalat legalább 75%-os irányítása alatt álló közvetett

leányvállalatok az ICTA 413. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében egy cégcsoporthoz tartoznak.

8 A Hutchison 3G UK Ltd (a továbbiakban: veszteséget átadó társaság) szintén az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság. Közvetlenül egy konzorcium irányítása alatt áll, és ez alapján az ICTA 406. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében konzorciumhoz tartozó társaságnak minősül.

9 A fent hivatkozott konzorcium többek között magában foglalja a Hutchison 3G UK Investment Sàrl-t (a továbbiakban: kapocstársaság), amely Luxemburgban rendelkezik székhellyel. Mivel e társaság a jelen ítélet 7. és 8. pontjában hivatkozott cégcsoportnak és konzorciumnak egyaránt tagja, az ICTA 406. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében kapocstársaságnak minősül. Más szóval a veszteség elszámolása tekintetében biztosított cégcsoportkedvezmények egyesült királysági adójogi szabályozása értelmében az átvevő társaságok az e fent hivatkozott társaságon keresztül kapcsolódnak egymáshoz.

10 A kapocstársaság teljes egészében egy másik társaság, a Hutchison Europe Telecommunications Sàrl irányítása alatt áll, amelynek székhelye Luxemburgban van.

11 Maga a Hutchison Europe Telecommunications Sàrl különböző társaságon keresztül, amelyek közül néhány harmadik államban rendelkezik székhellyel, közvetve a legfelső szintű anyavállalat irányítása alatt áll.

12 Mivel a veszteséget átadó társaság mobiltelefonhálózat-kiépítéssel és -működtetéssel foglalkozik, jelentős befektetéseket hajtott végre, amelyek megterhelték a 2002 és 2005 közötti évekre vonatkozó működési eredményét.

13 Az e tevékenységből származó veszteségek az ICTA 402–413. cikk alapján elszámolhatók a cégcsoport vagy konzorcium tagjai közé tartozó másik társaságok adózási eredményével szemben.

14 Az ugyanezen adóévekben nyereséges átvevő társaságok élni kívántak e lehetőséggel, és ezért az ICTA 402. cikkének (3) bekezdése és 406. cikke alapján kérelmezték az Egyesült Királyság adóhatóságánál a konzorciumok keretében biztosított cégcsoportkedvezményt.

15 Kérelmüket azzal az indokkal utasították el, hogy a kapocstársaság adóilletősége nem az Egyesült Királyságban van, illetve ott nem folytat kereskedelmi tevékenységet állandó telephely útján. Ezt az indokot vitatták a First-tier Tribunal (Tax Chamber) előtt, amely felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Olyan körülmények között, amikor:

a) egy tagállam – mint például [Nagy-Britannia és Észak-Írország] Egyesült Királyság[a] – jogszabályai lehetővé teszik egy társaság […] számára egy konzorcium tulajdonában lévő társaság […] veszteségének elszámolása tekintetében biztosított cégcsoportkedvezmény iránti kérelem előterjesztését azzal a feltétellel, hogy egy további társaság az átvevő társasággal azonos cégcsoportba tartozik, valamint a konzorciumnak is tagja […],

b) a cégcsoport anyavállalata – amely maga nem az átvevő, a konzorciumhoz tartozó vagy a kapocstársaság – sem az Egyesült Királyságban, sem más tagállamban nem rendelkezik illetőséggel,

ellentétes-e EUMSZ 49. és [EUMSZ] 54. cikkel az a rendelkezés, amely szerint a kapocstársaságnak az Egyesült Királyságban kell illetőséggel rendelkeznie, vagy egy állandó telephely útján [e tagállamban] kell kereskedelmi tevékenységet végeznie?

2) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén az Egyesült Királyság köteles-e az átvevő társaság részére jogorvoslatot biztosítani – például a konzorciumhoz tartozó társaság veszteségei tekintetében biztosított kedvezmény iránti kérelem előterjesztésének lehetővé tételével – olyan körülmények között, amikor:

a) a kapocstársaság élt a letelepedés szabadságával, de a konzorciumhoz tartozó társaság és az átvevő társaságok nem éltek az [uniós] jog által biztosított szabadságok egyikével sem,

b) az átadó társaság olyan társaságokon keresztül kapcsolódik az átvevő társasághoz, amelyek nem mindegyike telepedett le az Európai Unió [vagy az Európai Gazdasági Térség] területén?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

16 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elismeri a valamely cégcsoporthoz tartozó belföldi illetőségű társaság számára annak lehetőségét, hogy átvegye a valamely konzorciumhoz tartozó másik belföldi illetékességű társaság által elszenvedett veszteségeket, amennyiben egy mind ehhez a cégcsoporthoz, mind pedig a konzorciumhoz tartozó „kapocstársaság” szintén a fenti tagállamban rendelkezik illetőséggel, függetlenül azon társaságok illetőségétől, amelyek közvetlenül vagy közvetítő társaságokon keresztül részesedéssel rendelkeznek azon kapocstársaságban és más társaságokban, amelyek érintettek a veszteségek átadásában, míg kizárja ezt a lehetőséget, amennyiben a kapocstársaság más tagállamban rendelkezik székhellyel.

17 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 (Saint-Gobain ZN ítélet, C-307/97, EU:C:1999:438, 35. pont, valamint Marks & Spencer ítélet, C-446/03, EU:C:2005:763, 30. pont).

18 Márpedig az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás azon feltételhez köti annak lehetőségét, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező és valamely konzorciumhoz tartozó társaságok által elszenvedett veszteséget cégcsoportkedvezmény útján átadják az ugyanezen tagállamban illetékességgel rendelkező és valamely cégcsoporthoz tartozó társaságnak, hogy a kapocstársaság, amely mind a konzorciumnak, mind pedig a

cégcsoportnak tagja, a fenti tagállamban rendelkezzen illetőséggel, vagy ott állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytasson.

19 Az alapügyben szereplőhöz hasonló cégcsoportkedvezmény adóelőnyt jelent az érintett társaságok számára. A kedvezmény pénzbeli előnyt biztosít a cégcsoport számára azzal, hogy a cégcsoportba tartozó más társaság nyereségébe történő azonnali beszámítással felgyorsítja a deficites társaságok veszteségének elszámolását (Marks & Spencer ítélet, EU:C:2005:763, 32. pont).

20 A kapocstársaság tekintetében előírt illetőségre vonatkozó feltétel ily módon eltérően bánik egyrészt a nemzeti adószabályozás alapján az Egyesült Királyságban letelepedett kapocstársaság által összekapcsolt azon belföldi illetékességű társaságokkal, amelyek részesülnek a szóban forgó adóelőnyből, másrészt pedig a más tagállamban letelepedett kapocstársaság által összekapcsolt belföldi illetékességű társaságokkal, amelyek nem részesülnek ezen előnyből.

21 Ez az eltérő bánásmód a kapocstársaságok más tagállamban való alapítását adózási szempontból kevésbé vonzóvá teszi, mivel az alkalmazandó nemzeti szabályozás csak abban az esetben biztosítja a szóban forgó adóelőnyt, ha a kapocstársaságok az Egyesült Királyságban rendelkeznek székhellyel.

22 Az a körülmény, hogy az alapügyben nem az Egyesült Királyságban letelepedett átvevő társaságoknak korlátozták a letelepedési szabadságát, nem befolyásolja az előző pontban arra vonatkozóan tett megállapítást, hogy eltérő bánásmód áll fenn az Egyesült Királyságban letelepedett kapocstársaság által összekapcsolt belföldi illetőségű társaságok és a valamely harmadik országban letelepedett kapocstársaság által összekapcsolt belföldi illetőségű társaságok között.

23 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy a társaságok adójogi szempontból hivatkozhatnak arra, hogy korlátozzák valamely olyan másik társaság letelepedési szabadságát, amellyel kapcsolódnak egymáshoz, amennyiben az ilyen korlátozás a saját adóztatásukat befolyásolja (lásd ebben az értelemben Philips Electronics ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 39. pontját).

24 Következésképpen ahhoz, hogy hatékony lehessen, a letelepedési szabadságnak az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben is biztosítania kell az átvevő társaságok számára annak lehetőségét, hogy arra hivatkozhassanak, amikor adózási szempontból kevésbé előnyös elbírálás alá esnének, mint ha a veszteséget átadó társasággal az Egyesült Királyságban letelepedett társaságon keresztül kapcsolódnának egymáshoz.

25 Ahhoz, hogy az ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen a EUM-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 Philips Electronics ítélet, EU:C:2012:532, 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 Az összehasonlíthatóságot illetően nem vitatott, hogy az Egyesült Királyságban letelepedett kapocstársasággal összekapcsolt, illetve a nem az Egyesült Királyságban

letelepedett kapocstársasággal összekapcsolt adóalany társaságok az alapügyben szereplőhöz hasonló adószabályozás céljára tekintettel objektíve összehasonlítható helyzetben vannak azon lehetőség szempontjából, hogy a konzorciumok keretében biztosított cégcsoportkedvezmény útján átadhatják egymásnak az Egyesült Királyságban elszenvedett veszteségeiket.

27 Ami a letelepedési szabadság korlátozásának igazolására alkalmas közérdeken alapuló nyomós okokat illeti, meg kell jegyezni, hogy az Egyesült Királyság Kormánya sem az írásbeli észrevételeiben, sem pedig a tárgyaláson nem hivatkozott ilyenekre.

28 Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy melyek az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által követett célok.

29 Ennélfogva, és annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hasznos választ kapjon, amely lehetővé teszi számára az előtte folyó jogvita eldöntését, meg kell jegyezni, hogy az ilyen rendszer igazolása érdekében nem lehet hivatkozni sem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartására, sem pedig az adóelkerülés elleni küzdelemre.

30 Ugyanis, jóllehet a Bíróság jogszerűnek ismerte el az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának célját (lásd különösen a National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. pontját), hogy megőrizhető legyen a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria (lásd a Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 33. pontját), meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a fogadó tagállam – amelynek területén a konzorciumhoz tartozó társaság veszteségeit eredményező gazdasági tevékenységet folytatják – adóztatási joghatóságát nem befolyásolja azon lehetőség, hogy cégcsoportkedvezmény útján valamely belföldi illetőségű társaság részére átadják a valamely másik társaság által elszenvedett veszteségeket, mivel e vállalkozás szintén ugyanebben a tagállamban rendelkezik adóilletőséggel (lásd ebben az értelemben Philips Electronics ítélet, EU:C:2012:532, 25. és 26. pontját).

31 A letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés akkor is igazolható, ha az kifejezetten olyan mesterséges megállapodásokkal szembeni küzdelemre irányul, amelyek célja az érintett tagállam jogszabályainak megkerülése (lásd ebben az értelemben ICI-ítélet, C-264/96, EU:C:1998:370, 26. pontját; a Lankhorst–Hohorst-ítélet, C-324/00, EU:C:2002:749, 37. pontját; a de Lasteyrie du Saillant ítélet, C-9/02, EU:C:2004:138, 50. pontját, valamint a Marks & Spencer ítélet, EU:C:2005:763, 57. pontját).

32 Az ilyen intézkedés ugyancsak igazolható az adóparadicsomok elleni küzdelem céljával is.

33 Azonban a Bíróság kimondta, hogy a letelepedés szabadsága ilyen indokok alapján történő korlátozásának igazolásához, e korlátozásnak kifejezetten arra kell irányulnia, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont).

34 Márpedig nyilvánvalóan nem ez a helyzet az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás esetében, amely semmilyen módon nem követ egyetlen, az egyértelműen mesterséges képződmények elleni küzdelmet szolgáló célt sem, hanem arra irányul, hogy általánosan adóelőnyt biztosítson a cégcsoportokhoz, különösen pedig a konzorciumokhoz tartozó társaságoknak.

35 A fentiekből következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása, amelyet az átvevő társaságok kifogásolnak, sem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásával, sem pedig az egyértelműen mesterséges képződmények elleni küzdelemmel kapcsolatos nyomós közérdeken alapuló indokkal nem igazolható.

36 Következésképpen az alapügyben szóban forgó szabályozás az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk által tiltott korlátozásnak minősül.

37 E következtetést a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülmény sem teszi vitathatóvá, amely szerint a cégcsoport és a konzorcium legfelső szintű anyavállalata, valamint néhány, a tagok láncolatához tartozó közvetítő társaság harmadik államokban rendelkezik székhellyel.

38 Ugyanis az ilyen körülmények nincsenek hatással a letelepedési szabadság azon társaságokra való alkalmazására, amelyek az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásban előírt adóelőnyben részesülhetnek.

39 Kétségtelen, a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezete, eltérően a tőke szabad mozgásáról szóló fejezettől, egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené olyan esetre, amelyben harmadik állambeli illetőségű, az Európai Unión kívül letelepedett személy érintett. Harmadik államban letelepedett társaság tehát nem hivatkozhat annak rendelkezéseire (lásd analógia útján a szolgáltatásnyújtás vonatkozásában a Fidium Finanz ítélet, C-452/04, EU:C:2006:631, 25. pontját).

40 Azonban az uniós jog egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy az Unió területén illetőséggel rendelkező társaságok természetes vagy jogi személy részvényeseinek származása befolyással lenne a társaságok azon jogára, hogy a letelepedés szabadságára hivatkozzanak. Ahogyan arra a főtanácsnok az indítványának 60. pontjában hivatkozott, az EUMSZ 54. cikk értelmében az uniós társaságok jogállásának alapja a társaság székhelye, és az a jogrend, amelyben a társaságot alapították, nem pedig részvényeseinek állampolgársága.

41 Ezenkívül és mindenesetre a konzorciumok keretében biztosított cégcsoportkedvezmény egyesült királysági rendszere, ahogyan az az alapügyben szóban forgó szabályozásból következik, közömbös a legfelső szintű anyavállalat és az azon társaságokat ellenőrző közvetítő társaságok székhelyével szemben, amelyek egymás között át kívánják adni veszteségeiket. Ugyanis, nem számítva a kapocstársaság székhelyére vonatkozó feltételt, az ICTA rendelkezései az alapügy időpontjában hatályos változatukban nem tartalmaznak előírást a veszteséget átadó és átvevő társaságok között fennálló tagi láncolatba beékelődő vagy arra ráépülő bármely másik társaság székhelyére nézve. Így, ahogyan azt az Egyesült Királyság is elismerte a tárgyalás során, az alapügyben kérelmezetthez hasonló cégcsoportkedvezményt ugyanezen rendelkezések alapján abban az esetben is nyújthatnák, ha a kapocstársaság az Egyesült Királyságban rendelkezne székhellyel, anélkül hogy akadályt

képezne az, hogy a cégcsoport legfelső szintű anyavállalata és közvetítő társaságai valamely harmadik államban rendelkezik székhellyel.

42 Ebből következően a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elismeri a valamely cégcsoporthoz tartozó belföldi illetőségű társaság számára annak lehetőségét, hogy átvegye a valamely konzorciumhoz tartozó másik belföldi illetékességű társaság által elszenvedett veszteségeket, amennyiben egy mind ehhez a cégcsoporthoz, mind pedig a konzorciumhoz tartozó „kapocstársaság” szintén a fenti tagállamban rendelkezik illetőséggel, függetlenül azon társaságok illetőségétől, amelyek közvetlenül vagy közvetítő társaságokon keresztül részesedéssel rendelkeznek azon kapocstársaságban és más társaságokban, amelyek érintettek a veszteségek átadásában, míg kizárja ezt a lehetőséget, amennyiben a kapocstársaság valamely másik tagállamban rendelkezik székhellyel.

A költségekről

43 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elismeri a valamely cégcsoporthoz tartozó belföldi illetőségű társaság számára annak lehetőségét, hogy átvegye a valamely konzorciumhoz tartozó másik belföldi illetékességű társaság által elszenvedett veszteségeket, amennyiben egy mind ehhez a cégcsoporthoz, mind pedig a konzorciumhoz tartozó „kapocstársaság” szintén a fenti tagállamban rendelkezik illetőséggel, függetlenül azon társaságok illetőségétől, amelyek közvetlenül vagy közvetítő társaságokon keresztül részesedéssel rendelkeznek azon kapocstársaságban és más társaságokban, amelyek érintettek a veszteségek átadásában, míg kizárja ezt a lehetőséget, amennyiben a kapocstársaság más tagállamban rendelkezik székhellyel.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: angol.