



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. február 27.¹

C-39/13–C-41/13. sz. egyesített ügyek

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

**SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG,X1 Holding GmbH,X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV,D1 BV,D2 BV,D3 BVkontra**

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

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

**MSA International Holdings BV,
MSA Nederland BV (C-41/13)**

(A Gerechtshof te Amsterdam [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — A letelepedés szabadsága — Nemzeti társasági adó — A csoportos adózás (»fiscale eenheid«) szabályozása — Külföldi társaságok részvételével működő vállalatcsoportok”

I – Bevezetés

1. A Bíróság előtt ismét a vállalatcsoportok tagállamok általi adóztatása és ennek a letelepedés szabadságával való összeegyeztethetősége szerepel. Bár a vállalatcsoportokat jogilag önálló társaságok alkotják, a tagállamok különböző módon hajlamosak arra, hogy többé-kevésbé egyetlen társaságként kezeljék ezeket adójogukban. Ha azonban valamely vállalatcsoport különböző tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságokból áll, és ezzel különböző adóztatási joghatóságok alá tartozik, akkor problémát jelent az egyetlen társaságként való kezelés.

2. A jelen holland előzetes döntéshozatal iránti kérelmek két döntés, a Papillon-ügyben hozott ítélet² és az X Holding ügyben hozott ítélet³ közötti feszültségmezőben mozognak. Az X Holding ügyben hozott ítéletben a Bíróság a vállalatcsoport „adózási egységére” vonatkozó holland szabályozás tekintetében elfogadta, hogy az kizárja a más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságokat. A Papillon-ügyben hozott ítéletben azonban a Bíróság kifogásolta a belföldi unokavállalat francia „adóintegrációs rendszerből” való kizárását abban az esetben, amikor a köztes leányvállalat valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel.

¹ — Eredeti nyelv: német.

² — A C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.).

³ — A C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1215. o.).

3. A kérdést előterjesztő bíróság most ismét a holland adózási egységgel kapcsolatban tesz fel kérdéseket. A három egyesített ügyben különböző csoportszerkezetekről van szó, azonban közös bennük az, hogy a vállalatcsoportot alkotó néhány társaság valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel. Az igaz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság már nem kérdőjelezi meg e társaságok adózási egységből való kizárásának elfogadhatóságát. A holland adóhatóság azonban ezen túlmenően a vállalatcsoportok Hollandiában illetőséggel rendelkező társaságait is kizárja az ilyen összevonásból azzal az indokolással, hogy ezekben az esetekben nem is jöhetne létre vállalatcsoport a külföldi illetőségű társaságok nélkül.

4. A kérdést előterjesztő bíróság ezért két dolgot vár a Bíróságtól. Egyrészt azt szeretné megtudni, hogy a holland szabályozási rendszer szerint egyáltalán milyen belföldi helyzetekkel hasonlíthatók össze az ilyen hézagos vállalatcsoportok. Másrészt az tisztázandó, hogy igazolhatja-e a letelepedés szabadságának esetleges korlátozását a határokon átnyúló hézagos adózási egység elismeréséből fakadó többféle adózási probléma.

II – Jogi háttér

5. A társasági adójog holland szabályai meghatározott feltételek mellett biztosítják a vállalatcsoportok számára azt a lehetőséget, hogy adózási egységet alkossanak. A Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (a társasági adóról szóló, 1969. évi holland törvény; a továbbiakban: a társasági adóról szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változata 15. cikkének (1) bekezdése ezzel kapcsolatban a következőket tartalmazza:

„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.”

6. Ennek azonban az az előfeltétele, hogy „mindkét adóalany holland illetőségű” legyen (a társasági adóról szóló törvény 15. cikke (3) bekezdésének c) pontja). Ez alól a társasági adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése az alábbi kivételtől rendelkezik:

„[...] Ezenfelül az az adóalany, amely [...] nem minősül holland illetőségűnek, de Hollandiában található telephelye útján vállalkozást üzemeltet, az általános közigazgatási intézkedés által meghatározott feltételek mellett adózási egység részét képezheti [...]”

7. Ehhez a kivételhez a Besluit fiscale eenheid 2003 (az adózási egységről szóló 2003. évi rendelet) 32–35. cikke olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek végeredményben lehetővé teszik, hogy a külföldi illetőségű társaság belföldi telephelyét bevonják az adózási egységbe. Ezen túlmenően részletesen szabályozza az adózási egység és a részesedésekre vonatkozó mentességekre, valamint a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására vonatkozó holland szabályozás viszonyát.

III – Az alapeljárások

8. Az ügyek alapjául három alapeljárás szolgál, amelyek tényállása két csoportban foglalható össze.

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

9. A C-39/13. sz. és a C-41/13. sz. alapügyekben a holland illetőségű SCA Group Holding BV, illetve MSA International Holdings BV társaság adózási egységet kíván létrehozni az ugyancsak holland illetőségű, meghatározott közvetett leányvállalataival. Az ezen közvetett leányvállalatokban való részesedést közvetítő és az adózási egységbe be nem vonandó közvetlen leányvállalataik azonban németországi illetőségűek, és nem is rendelkeznek hollandiai telephellyel. Az SCA Group Holding BV esetében részben a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található leányvállalatokról is szó van, tehát a bennük való részesedését német köztes leányvállalatok nem egy, hanem két szintjén keresztül ellenőrzi.

10. A holland adóhatóság azzal az indokolással utasította el a kérelmeket, hogy a köztes leányvállalatok nem holland illetőségűek. A társaságok által megkeresett Rechtbank Haarlem (haarlemi elsőfokú bíróság) az elutasítást a letelepedés szabadságának megsértéseként értékelte. A holland adóhatóság jelenleg ezt támadta meg a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) előtt.

B – A C-40/13. sz. ügy

11. A C-40/13. sz. ügy alapeljárásában három olyan holland illetőségű testvérvállalat kérte adózási egység létrehozatalát, amelyek közvetlenül, illetve közvetve egy Németországban illetőséggel rendelkező anyavállalathoz tartoznak, amelynek nincs telephelye Hollandiában. A Bíróság előtti eljárásban jelentőséggel bíró kérelem csak e testvérvállalatok adózási egységbe való bevonását célozza.

12. A holland adóhatóság ebben az esetben is elutasította a kérelmet. Ezt azzal indokolta, hogy a kérelmezők anyavállalata nem holland illetőségű. A Rechtbank Haarlem ebben az esetben a társaságok keresetét mint megalapozatlant elutasította. A társaságok ezzel szemben jogorvoslati kérelemmel éltek a Gerechtshof te Amsterdam előtt.

IV – A Bíróság előtti eljárás

13. Az alapeljárásokat tárgyaló Gerechtshof te Amsterdam az EUMSZ 267. cikk értelmében három előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé. Az ezekben szereplő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nagyrészt megegyeznek, és a következőképpen foglalhatók össze:

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 leányvállalatok (C-39/13. és C-41/13. sz. ügy), illetve testvérvállalatok (C-40/13. sz. ügy) 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 leányvállalatok, illetve testvérvállalatok helyzete

(C-39/13. és C-41/13. sz. ügy)

- i. azon holland illetőségű társaságok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek olyan holland illetőségű köztes holdingtársaságnak leányvállalatai, amely nem kívánta, hogy holland illetőségű anyavállalatával egy adózási egységbe vonják, és közvetett

leányvállalatokként ezért az alapügy szerinti, a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található leányvállalatokhoz hasonlóan nem alkalmazhatják a – kizárólag – közvetett anyavállalatukkal képzett adózási egység rendszerét, vagy

- ii. azon holland illetőségű közvetett leányvállalatok helyzetével hasonlítható-e össze objektíve, amelyek holland illetőségű köztes holdingtársaságukkal együtt adózási egységet kívántak képezni holland illetőségű közvetett anyavállalatukkal, és amelyek tevékenysége és vagyona ezért – az alapügy szerinti, a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található leányvállalatok tevékenységétől és vagyonától eltérően – adózási szempontból konszolidált?

(C-40/13. sz. ügy)

- i. 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 alapügy szerinti testvérvállalatokhoz hasonlóan nem alkalmazhatják az adózási egység rendszerét, vagy
- ii. 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 alapügy szerinti testvérvállalatok tevékenységétől és vagyonától eltérően – adózási szempontból konszolidált?

2. Jelentőséggel bír-e az első kérdés első mondatára adandó válasz szempontjából az is, hogy

(C-39/13. sz. ügy)

az alapügy szerinti, a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található leányvállalatok tagja egyetlen (a csoportszerkezet következő magasabb szintjén elhelyezkedő) más tagállamban illetőséggel rendelkező köztes holdingtársaság vagy – mint az alapügy szerinti, a vállalati láncban (az anyavállalatnál három szinttel) lejjebb található leányvállalatok esetében – két (vagy több), (a csoportszerkezet kettővel vagy többel magasabb szintjén elhelyezkedő) más tagállamban illetőséggel rendelkező köztes holdingtársaság?

(C-41/13. sz. ügy)

az érintett külföldi köztes holdingtársaságnak abban az esetben, ha Hollandiában nem leányvállalat, hanem állandó telephelyen keresztül gyakorolná tevékenységét, lehetősége lenne arra, hogy – ezen állandó holland telephely vagyona és tevékenységei vonatkozásában – holland illetőségű anyavállalatával adózási egységet képezzen?

(C-40/13. sz. ügy)

a testvérvállalatok közös (közvetlen) anyavállalattal rendelkeznek a másik tagállamban, vagy 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 a korlátozás ebben az esetben?

14. A Bíróság előtti eljárásban az alapügy felperesei, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Holland Királyság és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A tárgyaláson a fentiekén kívül részt vett továbbá a Francia Köztársaság.

V – Jogi értékelés

15. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett összetett kérdések két jól áttekinthető tényállást érintenek. A C-39/13. sz. ügyben és a C-41/13. sz. ügyben olyan csoportszerkezetről van szó, amelyben a köztes leányvállalatok nem belföldi illetőségűek, hanem valamely másik tagállamban rendelkeznek illetőséggel. A C-40/13. sz. ügyben azonban a vállalatcsoport anyavállalatának székhelye található valamely másik tagállamban.

16. A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy sérti-e a letelepedés szabadságát az ilyen esetekben a holland anyavállalat és a közvetett holland leányvállalatok, illetve a holland testvérvállalatok közötti adózási egység létrehozását megtiltó holland jog. A rendelkezések tartalmi azonossága miatt megválaszolatlanul maradhat az a kérdés, hogy az alapügyekre időbeli hatály szempontjából ennyiben egyedül a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott EK 48. cikkel összhangban értelmezett EK 43. cikk alkalmazandó-e, vagy emellett az EUMSZ 54. cikkel összhangban értelmezett EUMSZ 49. cikk is.

17. A kétféle csoportszerkezet elkülönült vizsgálatát megelőzően előzetesen megállapítandó, hogy azért a letelepedési szabadság a szóban forgó ügyben alkalmazandó alapszabadság, mert a holland szabályozás a 95%-os részesedést előíró követelmény miatt kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét.⁴

A – Az anyavállalatok és a közvetett leányvállalatok adózási egysége (C-39/13. sz. ügy és C-41/13. sz. ügy)

18. A C-39/13. sz. ügyben és a C-41/13. sz. ügyben azt kell megvizsgálni, hogy úgy kell-e értelmezni a letelepedés szabadságát, hogy azzal ellentétes az a holland szabályozás, amelynek értelmében a holland illetőségű anyavállalatok és közvetett leányvállalatok csak akkor alakíthatnak ki adózási egységet, ha a köztes leányvállalat ugyancsak Hollandiában rendelkezik székhellyel, vagy ott legalább telephelye van. Ez lenne a helyzet akkor, ha a szabályozás a letelepedés szabadságának nem igazolható korlátozását jelentené.

19. Ennek során a letelepedés szabadságának két különböző, lehetséges korlátozását kell megvizsgálni. Ugyanis mind az anyavállalat letelepedési szabadsága (1. pont), mind a köztes külföldi leányvállalat letelepedési szabadsága érintett lehet a jelen ügyben.

⁴ — Lásd a C-35/11. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 91. pontját.

1. Az anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozása

20. Az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikk, illetve az EUMSZ 54. cikkel összhangban értelmezett EUMSZ 49. cikk értelmében a valamely tagállam jogszabályainak megfelelően létrehozott azon társaságok számára, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén található, a letelepedés szabadsága magában foglalja többek között azt, hogy jogosultak tevékenységüket más tagállamokban leányvállalat útján is gyakorolni.⁵

21. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi.⁶ Ugyancsak az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadsága eközben nemcsak a nemzeti bánásmódot biztosítja a fogadó tagállamban, hanem egyaránt kizárja, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen.⁷ Az adójog területén a Bíróság hasonló ügyekben akkor állapítja meg a korlátozást, ha egy tisztán belföldi letelepedéshez képest a másik tagállamban található telephellyel szemben hátrányos eltérő bánásmód valósul meg.⁸

a) A hátrányos eltérő bánásmód

22. Így elsőként azt kell megvizsgálni, hogy a holland származási ország az adózási egységre vonatkozó rendelkezésekkel hátrányosabban kezeli-e a holland anyavállalatot a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat útján történő letelepedés esetén, mint a belföldi leányvállalattal rendelkező anyavállalatot.

23. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel összefüggésben felveti továbbá azt a kérdést, hogy mely helyzeteket kell összehasonlítani a jelen ügyben. A határokon átnyúló helyzetben a közvetett leányvállalatok adózási egységének anélküli létrehozásáról van szó, hogy bevonják a külföldi közvetlen leányvállalatot. Ha ezt egy tisztán belföldi helyzettel hasonlítjuk össze, amelyben a közvetlen leányvállalat nem része az adózási egységnek, akkor nincs eltérő bánásmód, mivel a holland anyavállalatok nem képezhetnek elszigetelt adózási egységet a közvetett leányvállalataikkal. Más a helyzet azonban akkor, amikor a határon átnyúló helyzetet olyan tisztán belföldi helyzettel hasonlítjuk össze, amelyben a közvetlen leányvállalat része az adózási egységnek.

24. Mindezek alapján a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság is tagadja a belföldi és külföldi illetőségű telephelyek eltérő bánásmódját, mivel a holland szabályozás értelmében senki nem képezhet adózási egységet a közvetett leányvállalatokkal, anélkül hogy bevonná a köztes leányvállalatot.

25. Döntő azonban az, hogy a holland szabályozás értelmében a külföldi illetőségű köztes leányvállalattal rendelkező anyavállalatnak semmilyen lehetősége nincs arra, hogy belföldi illetőségű közvetett leányvállalataival adózási egységet alkosson, mivel a külföldi illetőségű leányvállalat nem lehet az adózási egység része. Ez a lehetőség fennáll azonban a belföldi közvetlen leányvállalattal

5 — Lásd csak a C-186/12. sz. Impacto Azul ügyben 2013. június 20-án hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

6 — Lásd csak a C-380/11. sz. DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

7 — Lásd csak a 6. lábjegyzetben hivatkozott DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ügyben hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 — Lásd csak a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 16–23. pontját.

rendelkező anyavállalat esetében. A Bíróság már a Papillon-ügyben hozott ítéletében⁹ irányadónak tartotta ezeket a különböző lehetőségeket. Ezek azzal az anyavállalattal szembeni hátrányos eltérő bánásmódot valósítanak meg, amely élt a letelepedés szabadságával azáltal, hogy egy másik tagállamban leányvállalatot alapított.

26. A Holland Királyság azonban azzal érvelt e megközelítéssel szemben, hogy a holland illetőségű közvetett leányvállalatokkal való adózási egység létrehozhatóságának hiánya a holland szabályozási rendszer értelmében pusztán annak a következménye, hogy nem megengedett a külföldi köztes leányvállalat bevonása. A külföldi illetőségű leányvállalatok adózási egységből való ilyen kizárása azonban, ahogyan azt a Bíróság már megállapította az X Holding ügyben hozott ítéletében¹⁰, összeegyeztethető a letelepedés szabadságával.

27. Annyiban csatlakozni tudok ehhez a nézőponthoz, amennyiben a holland szabályozás nyilvánvalóan nem tartalmaz kifejezetten azt elrendelő rendelkezést, hogy a belföldi illetőségű anyavállalatok nem képezhetnek adózási egységet a belföldi közvetett leányvállalataikkal, ha a köztes leányvállalat külföldi illetőségű. A hátrányos bánásmód inkább egyszerűen abból fakad, hogy a holland szabályozás általánosságban nem engedélyezi a csak az anyavállalatok és a közvetett leányvállalatok közötti adózási egység kialakítását, és ugyanakkor a belföldi anyavállalatnak tiltja adózási egység kialakítását a külföldi leányvállalattal.

28. Az X Holding ügyben hozott ítéletre tekintettel azonban különbséget kell tenni a külföldi társaságok kizárásából fakadó eltérő hátrányok között.¹¹ Ez a kizárás ugyanis nem csak ahhoz vezet, hogy a külföldi leányvállalat nem vehet részt az adózási egységben. Ennek a kizárásnak ugyanis az a további következménye, hogy kizárt a belföldi illetőségű közvetett leányvállalatok adózási egységben való részvétele is. Az X Holding ügyben hozott ítéletben azonban csak annak vizsgálatáról volt szó, hogy önmagában kifogásolható-e az a hátrány, hogy a külföldi illetőségű leányvállalatok nem vehetnek részt az adózási egységben. Ott azonban nem vizsgálták azt a kérdést, hogy összeegyeztethetők-e a letelepedés szabadságával a kizárás további következményei is, különösen az a szóban forgó hátrány, hogy a közvetett belföldi leányvállalatok nem vehetők fel az adózási egységbe.

29. Ezért annyiban állapítható meg a valamely másik tagállami illetőségű leányvállalattal rendelkező belföldi illetőségű anyavállalattal szembeni hátrányos eltérő bánásmód a belföldi illetőségű leányvállalattal rendelkező anyavállalathoz képest, amennyiben a külföldi leányvállalat adózási egységbe vonásának lehetetlensége miatt tilos az előbbi számára a belföldi illetőségű közvetett leányvállalatainak bevonása is.

30. Ez a hátrány egyebekben akkor is ugyanúgy kialakul a belföldi illetőségű anyavállalat esetében, ha – ahogyan ezt a kérdést előterjesztő bíróság megfogalmazta a C-39/13. sz. ügyben – olyan, a vállalati láncban az anyavállalatnál három szinttel lejjebb elhelyezkedő belföldi illetőségű leányvállalatokról van szó, amelyek belföldi anyavállalattal való adózási egységbe vonása azért nem lehetséges, mert a köztes közvetlen leányvállalat és a köztes közvetett leányvállalat is valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel.

b) A helyzetek objektív összehasonlíthatósága

31. A letelepedés szabadságának e hátrányos eltérő bánásmód általi korlátozása azonban csak akkor áll fenn, ha az eltérően kezelt helyzetek objektíve összehasonlíthatók.¹²

9 — Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 21. pontját.

10 — A 3. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet.

11 — Lásd ennyiben a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 17. pontját is.

12 — Ennyiben lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 27. pontját és a 3. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 20. pontját.

32. Igaz ugyan, hogy továbbra sem egyértelmű az, hogy a Bíróság mit vizsgál e kérdés kapcsán.¹³ Az X Holding ügyben és a Papillon-ügyben hozott ítéletek alapján azonban mindenesetre igenlő választ kell adni a szóban forgó helyzetek objektív összehasonlíthatóságának kérdésére.

33. Az ugyancsak az adózási egység holland szabályozásával foglalkozó X Holding ügyben hozott ítéletben ugyanis a Bíróságnak elegendő volt az, hogy az anyavállalatok mindkét helyzetben igénybe kívánták venni a szabályozás kínálta előnyöket,¹⁴ és ez megfelel a jelen ügynek.

34. A Papillon-ügyben hozott ítéletben azonban a Bíróság a francia csoportos adózás által kitűzött cél elérésétől tette függővé a kérdést, nevezetesen attól, hogy adózási szempontból a vállalatcsoportot messzemenőig úgy kezeljék, mint egyetlen vállalatot. Ezt a célt, amely a szóban forgó holland szabályozás célkitűzése is,¹⁵ a Bíróság szerint akkor is el lehet érni, ha csak az anyavállalat és a közvetett leányvállalat belföldi illetőségű.¹⁶

35. Következésképpen a belföldi közvetett leányvállalatokkal és egy külföldi illetőségű köztes leányvállalattal rendelkező belföldi anyavállalat helyzete objektíve összehasonlítható a belföldi illetőségű leányvállalattal rendelkező belföldi anyavállalatával.

c) Közbenső következtetés

36. Ezzel a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező közvetlen leányvállalat holland anyavállalatának letelepedési szabadságát korlátozza az, hogy a holland szabályozás megtiltja számára a holland közvetett leányvállalatokkal való adózási egység kialakítását.

2. A leányvállalat letelepedési szabadságának korlátozása

37. Ezen túlmenően az SCA Group Holding BV helyesen utalt arra, hogy a holland szabályozás korlátozhatja a német köztes leányvállalata letelepedési szabadságát is.

38. Az EK 43. cikk első bekezdésének második mondata, illetve az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata értelmében a letelepedés szabadsága biztosítja azt a jogot is, hogy szabadon megválasztható a más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelő jogi forma.¹⁷ Ez a gazdasági társaságok számára különösen azt kívánja lehetővé tenni, hogy a fogadó tagállamban akár fióktelep, akár leányvállalat létrehozásával ugyanolyan feltételekkel folytathassanak gazdasági tevékenységet.¹⁸

39. Ezt a jogot azonban megkérdőjelezi az adózási egységre vonatkozó holland szabályozás. Ha ugyanis a külföldi leányvállalatok a jelen ügyben saját leányvállalataik létrehozása helyett fióktelepek kialakítása útján éltek volna Hollandiában a letelepedés szabadságával, akkor ezek a fióktelepek a társasági adóról szóló törvény 15. cikkének (4) bekezdése értelmében főszabály szerint a külföldi leányvállalat telephelyeként adózási egységet képezhetnének a holland anyavállalattal. A kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten erre hivatkozik a C-41/13. sz. ügyben előterjesztett második kérdésével.

13 — Ezzel kapcsolatban lásd a C-123/11. sz. A-ügyre vonatkozó indítványom 40. pontját.

14 — Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 24. pontját.

15 — Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 18. pontját.

16 — Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 29. pontját.

17 — Lásd többek között a 270/83. sz., Bizottság kontra Francia Köztársaság ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 22. pontját és a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 40. pontját, valamint a C-439/07. és C-499/07. sz., KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer egyesített ügyekben 2009. június 4-én hozott végzés (EBHT 2009., I-4409. o.) 77. pontját.

18 — Lásd a C-253/03. sz. CLT-UFA ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1831. o.) 15. pontját és a C-18/11. sz. Philips Electronics ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 14. pontját.

40. A külföldi leányvállalat letelepedési szabadságának hollandiai, saját leányvállalat alapításával való gyakorlása így hátrányos bánásmódban részesül a fióktelephez képest, mivel a külföldi leányvállalat ebben az esetben nem élvezheti az abból fakadó előnyöket, hogy leányvállalatai közvetett leányvállalatként adózási egységet alkothathának az anyavállalattal. Ez korlátozza a külföldi leányvállalatok hollandiai letelepedésekor a jogi forma szabad megválasztását.

41. A Bíróság ezenkívül a Philips Electronics ügyben hozott ítéletében már megállapította, hogy a fogadó tagállamban található telephely és az ottani illetőségű leányvállalat helyzete a cégcsoportkedvezmény nyújtotta előnyök igénybevételére tekintettel objektíve összehasonlítható.¹⁹ Nem ismerhető fel olyan szempont, amiért ezt másként kellene látni a holland adózási egység esetében, amely többek között szintén lehetővé teszi a veszteségek vállalatcsoporton belüli átadását.

42. Következésképpen a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező köztes leányvállalat letelepedési szabadságát is korlátozza a holland szabályozás azáltal, hogy megtiltja a holland illetőségű anyavállalat és annak holland illetőségű közvetett leányvállalatai esetében az adózási egység kialakítását.

3. Igazolás

43. A belföldi anyavállalatok és a külföldi illetőségű köztes leányvállalatok letelepedési szabadságának e korlátozását igazolhatja azonban nyomós közérdek.

44. Az X Holding ügyben hozott ítéletben még azt állapították meg, hogy a külföldi leányvállalatok holland adózási egységből való kizárását igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása.²⁰

45. A jelen ügyben mindazonáltal nem érvényesülhet ez az igazolás. Az adózási egység ugyanis itt kizárólag a holland adózási szabályok hatálya alá tartozó adóalanyok között jönne létre. A Holland Királyság adóztatási joghatóságát tehát nem érintheti az adóztatási joghatósága alá nem tartozó külföldi tényállások figyelembevétele.

46. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal azt szeretné megtudni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdéseivel, hogy a letelepedési szabadság így megállapított korlátozásait igazolhatja-e az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége, beleértve a veszteségek egy- vagy kétoldalú kétszeres elszámolásának megakadályozását is. A holland adóhatóság ugyanis azt adta elő az alapügyben, hogy valamely vállalatcsoport esetében csak a belföldi illetőségű anyavállalat és a belföldi illetőségű közvetett leányvállalatai adózási egységének engedélyezése belföldön, illetve két különböző tagállamban, egyaránt előidézheti a veszteségek kétszeres elszámolásának veszélyét.

a) A veszteségek kétszeres elszámolása

47. A veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozására irányuló cél általi igazolás megkísérlését illetően először is megállapítandó, hogy ilyen igazolási ok nem létezik önálló formában, amint azt másutt már kifejtettem.²¹ A kizárólag e célra való hivatkozás így nem igazolhatja valamely alapszabadság korlátozását.

48. Ez a megállapítás attól a kérdéstől függetlenül érvényes marad, hogy a veszteségek egy- vagy kétoldalú kétszeres elszámolásának megakadályozásáról van-e szó.

19 — Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Philips Electronics ügyben hozott ítélet 19. pontját.

20 — Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott X Holding ügyben hozott ítélet 25. és azt követő pontjait.

21 — Lásd a C-18/11. sz. Philips Electronics ügyre vonatkozó 2012. április 19-i indítványom 58. és azt követő pontjait.

49. Az egyoldalú esetben a tagállam a saját adórendszere keretén belül akarja kizárni a veszteségek kettős elszámolását. Itt azonban a tagállam feladata, hogy ezt adórendszere korlátozásmentes kialakítása révén megakadályozza oly módon, hogy adott esetben különös rendelkezéseket hoz a veszteségek kettős elszámolásának megakadályozására.

50. A kétoldalú esetben ezzel szemben a tagállam azt akarja elkerülni, hogy a veszteséget a saját adórendszere keretében, és valamely másik tagállam adórendelkezései alapján abban a másik adórendszerben is figyelembe vegyék. A Bíróság azonban már a Philips Electronics ügyben hozott ítéletében sem ismerte el önálló igazolási okként a veszteségek két különböző tagállamban való kettős elszámolására irányuló célra történő pusztá hivatkozást.²² Egyébként az érem két oldalát jelenti az, ha a származási ország egyrésztől elismerten nem köteles az adójogszabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni annak érdekében, hogy minden helyzetben elkerülje a határon átnyúló telephelyek eltérő kezelését,²³ másrésztől pedig a saját eltérő bánásmódjának igazolására nem is hivatkozhat a másik tagállam adójogszabályaira.

51. Noha ezzel a veszteségek kettős elszámolásának megakadályozására irányuló cél önmagában nem igazolhatja eleve a korlátozó nemzeti adójogi szabályozást, a következőkben mégis érdemben állást foglalok a veszteségek kettős elszámolásának jelen ügyben felmerülő konkrét lehetőségeivel kapcsolatban is, mivel az eljárásban részt vevő felek ezzel behatóan foglalkoztak.

52. A Holland Királyság először azzal érvelt, hogy azáltal merül fel a veszteségek kettős elszámolásának veszélye, hogy a holland közvetett leányvállalat vesztesége esetében ezt a veszteséget figyelembe lehetne venni a holland anyavállalatnál is az adózási egység keretében és a külföldi köztes leányvállalatnál is, méghozzá a közvetett leányvállalatban fennálló részesedés tekintetében a veszteség következtében fellépő meghatározott értékcsökkenések alapján, vagy a vele szemben fennálló követelés alapján. A leányvállalatot magában foglaló adózási egység keretében azonban nem kell tartani ettől, mivel a társaságok között nem kell figyelembe venni semmilyen ügyletet.

53. Előzetesen nem kell azzal foglalkozni, hogy egyáltalán ugyanarról a veszteségről van-e szó. A Bíróság a részesedések értékcsökkenésére tekintettel az egyik és a másik álláspontot is képviselte már ítéleteiben.²⁴

54. Mindenesetre azonban már csak azért sem igazolhatja a szóban forgó korlátozást a veszteségek kettős elszámolásának esetleges lehetősége, mert a hollandiai anyavállalat és a hollandiai közvetett leányvállalat közötti adózási egység kialakításának tilalma egyáltalán nem alkalmas ennek megakadályozására. Az MSA International Holdings BV ugyanis helyesen utalt arra, hogy az adózási egység tilalma nem akadályozza meg azt, hogy a közvetett leányvállalatok veszteségét – például az e társaságnál történő veszteségelhatárolás révén – Hollandiában továbbra is felhasználják, míg ugyanakkor továbbra is fennáll a külföldi köztes leányvállalat vagyonának értékcsökkenése.

55. Ezen túlmenően a holland adóhatóság az alapeljárásban azzal érvelt, hogy a veszteségek kettős elszámolása egyoldalúan Hollandián belül is előfordulhat, és ezért megakadályozandó. Ugyanis a közvetett leányvállalatnál felmerülő veszteség a külföldi közvetlen leányvállalat vagyoni helyzetének ezzel összefüggő romlásán keresztül a belföldi anyavállalatnál a külföldi közvetlen leányvállalattal szembeni követelések értékcsökkenéséhez vagy felszámolása esetén veszteséghez vezethet. Ez azonban kizárt akkor, ha a közvetlen leányvállalat az adózási egység része.

22 — Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Philips Electronics ügyben hozott ítélet 31. és azt követő pontját.

23 — Lásd a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1129. o.) 43. pontját és a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-12273. o.) 62. pontját.

24 — Lásd egyrészt a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 47. pontját, másrészt a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 47. pontját.

56. Azonban a belföldi anyavállalat és a belföldi közvetett leányvállalat közötti adózási egység kialakításának tilalma itt sem alkalmas és nem is szükséges annak érdekében, hogy Hollandiában megvalósulhasson a veszteségek kettős elszámolásának megakadályozására irányuló célkitűzés. Egy esetlegesen azonosnak tekintendő veszteség kettős elszámolás alá kerülhet az adózási egység fennállása nélkül is, igaz, hogy nem egyetlen adóalanynál, hanem megosztva az anyavállalat és a közvetett leányvállalatok között. Ezenkívül a holland jogalkotó kezében van az a döntés, hogy Hollandiában megakadályozza a veszteségek ilyen kettős elszámolását. Már az alapügyben első fokon eljáró Rechtbank Haarlem is felhívta a figyelmet arra, hogy az adózási egységről szóló rendelet már tartalmaz arra vonatkozó megfelelő rendelkezéseket, amikor a külföldi köztes leányvállalat belföldi telephellyel rendelkezik.

57. Végeredményben megállapítható, hogy a jelen ügyben fennálló korlátozásokat semmi esetben sem igazolhatja a veszteségek egy- vagy kétoldali kétszeres elszámolásának megakadályozása.

b) A nemzeti adórendszer koherenciája

58. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében azonban az alapszabadságok korlátozását igazolhatja a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége is. Ehhez az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.²⁵ Ilyen felállásban azért tagadható meg az alapszabadság jogosultjától az adóelőny, mert nem tartozik az ahhoz közvetlenül kapcsolódó adóteher hatálya alá sem. A kapcsolat közvetlen jellegét az adórendszer által követett célra tekintettel kell megállapítani.²⁶

59. A jelen ügyben ezzel az a kérdés merül fel, hogy a holland anyavállalat és a holland közvetett leányvállalatok közötti adózási egység kialakításának tilalma igazolható-e azáltal, hogy az anyavállalatot nem terheli az ehhez közvetlenül kapcsolódó adóteher.

60. Igaz ugyan, hogy a Bíróság a Papillon-ügyben hozott ítéletében a francia „adóintegrációs rendszerre” vonatkozó szabályozásra tekintettel alapvetően elismerte azt, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az érintett társaságok közötti veszteségátadás lehetősége, és a közöttük lefolytatott meghatározott ügyletek adójogi szempontból való semlegesítése között, és ezzel elkerülhető a veszteségek kettős elszámolása.²⁷ Ezért a nemzeti szabályozás koherenciájának megőrzése alapvetően igazolja azt, hogy a külföldi köztes leányvállalat esetében megtiltják a belföldi anyavállalat és a belföldi közvetett leányvállalat közötti „adóintegrációt”.

61. Ugyanezt feltételezhetnénk az adózási egység hollandiai szabályozása tekintetében is, mivel az érintett társaságok egyetlen társaságként történő kezelésének az is következménye, hogy az egyes társaságok veszteségeit összességében fel lehet használni a vállalatcsoport javára, és az is, hogy az adózási egységhez tartozó valamennyi társaság közötti ügyletek esetében megvalósul a teljes adójogi semlegesítés. Az ilyen semlegesítés azonban az adózási egység esetében csak a belföldi anyavállalat és a belföldi közvetett leányvállalatok között jönne létre, nem pedig a belföldi anyavállalat és a külföldi közvetlen leányvállalat között, így az anyavállalat ennyiben elkerülheti az adózási egység okozta hátrányokat.

62. Az azonban már kétséges, hogy a szóban forgó ügyben a belföldi anyavállalat és a külföldi közvetlen leányvállalat közötti ügyletek adójogi semlegesítésére tekintettel egyáltalán beszélhetünk-e az adórendszer koherenciája értelmében vett olyan adóteherről, amely biztosítaná a veszteségek csoportszintű felhasználásából fakadó adóelőny kiegyenlítését. Ugyanis az adózási egység holland

25 — Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 43. és azt követő pontját és a C-181/12. sz. Welte-ügyben hozott ítélet 59. pontját.

26 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 44. pontja.

27 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 45. és azt követő pontjai.

rendszerében teher és előny is lehet egyben ezeknek az ügyleteknek a teljes adójogi semlegesítése, attól függően, hogy e semlegesítés nélkül a leányvállalat viszonylatában veszteség vagy nyereség keletkezik-e az ügyletek következtében. A külföldi köztes leányvállalat adózási egységből való kihagyásával így az anyavállalat nem feltétlenül kerül el az adóterhet.

63. A Bíróság mindenesetre a Papillon-ügyben hozott ítéletében a belföldi anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozására tekintettel kiemelte, hogy szükséges, hogy az adórendszer koherenciája ne legyen elérhető a letelepedés szabadságát kevésbé korlátozó eszközökkel.²⁸ A holland szabályozással azonban az adózási egységből fakadó előnyöket biztosítják a belföldön telephellyel rendelkező külföldi társaság részére is. A holland szabályozás itt az adózási egységről szóló rendelet rendelkezései révén kiküszöböli a belföldi anyavállalat és a külföldi közvetlen leányvállalat közötti adójogi semlegesítés hiányát. Mivel a holland adórendszer ezáltal akkor is megengedi az adózási egységet, ha az anyavállalat és a leányvállalat közötti adójogi semlegesítés nem automatikusan az adózási egység kialakításakor, hanem csak utólagos korrekciókkal következik be, itt az adórendszer koherenciájának megőrzését szolgáló, kevésbé korlátozó eszközről van szó. Ahogyan már az alapügyben első fokon eljáró Rechtbank Haarlem megállapította, ezért a holland adórendszerben fellépő esetleges inkohereciák elkerülése érdekében úgy lehetne kezelni a közvetett leányvállalatokat, mint a külföldi köztes leányvállalat telephelyeit.

64. Ugyanígy nem igazolható az adórendszer koherenciájának megőrzésével a külföldi társaságok belföldi leányvállalatainak és belföldi telephelyeiknek eltérő kezelése, amely korlátozza a külföldi köztes leányvállalat letelepedésének szabadságát. A Holland Királyság a tárgyaláson feltett kérdésre sem tudta megmagyarázni azt, hogy az adózási egységre tekintettel miért kell eltérően kezelni a két letelepedési formát a holland adórendszerben.

65. Egyébként az sem meggyőző, ha az érintett tagállamok azt hozzák fel a Papillon-ügyben hozott ítélet követésével szemben, hogy a holland adózási egység a működési módját tekintve különbözik a Papillon-ügyben hozott ítélet tárgyát képező francia „adóintegrációs rendszertől”. A Holland Királyság ugyan helyesen adta elő a tárgyaláson azt, hogy a lényeges különbség abban áll, hogy a francia rendszerben minden társaság kimutatja a saját eredményét, és csak ezt követően lépnek fel az „adóintegrációs rendszer” hatásai a veszteségek átadásának és az egyes ügyletek adójogi semlegesítésének formájában, míg a holland rendszer ezt az egyetlen adóalanyként történő kezelés útján éri el. Arra azonban nem hivatkoztak, és nem is látható, hogy ez a különbség milyen módon vezetne eltérő értékeléshez a letelepedési szabadság korlátozásának igazolása tekintetében.

66. Így sem a belföldi anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozása, sem a külföldi köztes leányvállalat letelepedési szabadságának korlátozása nem igazolható az adórendszer koherenciájának megőrzésével.

4. A C-39/13. sz. ügyben és a C-41/13. sz. ügyben kialakított végkövetkeztetés

67. Következésképpen a C-39/13. sz. ügyben és a C-41/13. sz. ügyben megállapítható, hogy sérti a letelepedés szabadságát az a holland szabályozás, amelynek értelmében a holland illetőségű anyavállalat és közvetett leányvállalat csak akkor alakíthat ki adózási egységet, ha a köztes leányvállalat ugyancsak Hollandiában rendelkezik székhellyel, vagy ott legalább telephelye van.

28 — A 2. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 52. és azt követő pontjai.

B – A testvérvállalatok adózási egysége (C-40/13. sz. ügy)

68. A C-40/13. sz. ügy keretében most azt kell megvizsgálni, hogy a letelepedés szabadságával annyiban is ellentétes-e a holland szabályozás, amennyiben annak értelmében a holland illetőségű testvérvállalatok csak akkor alakíthatnak ki adózási egységet, ha az anyavállalat ugyancsak Hollandiában rendelkezik székhellyel, vagy ott legalább telephelye van.

1. Az anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozása

69. A valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat letelepedési szabadságát korlátozhatja az adózási egységre vonatkozó holland szabályozás.

70. A letelepedés szabadsága megtiltja a fogadó tagállamban azt, hogy adójogi szempontból eltérő bánásmódban részesítsék a külföldi és a belföldi illetőségű társaságokat, amennyiben e társaságok az érintett nemzeti intézkedésre tekintettel objektíve hasonló helyzetben vannak.²⁹

71. Ezért először azt kellene megállapítani, hogy a belföldi anyavállalatokhoz képest hátrányos eltérő bánásmódban részesítik a külföldi anyavállalatot.

72. A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság tagadja az ilyen eltérő bánásmódot, mivel a holland szabályozás értelmében senki nem alakíthat ki adózási egységet az anyavállalat nélkül.

73. Azonban itt is meg kell állapítani azt,³⁰ hogy a hátrányos eltérő bánásmód abban áll, hogy a külföldi anyavállalatnak a belföldivel ellentétben nincs lehetősége arra, hogy adózási egységet hozzon létre a leányvállalataival. Ez annak a következménye, hogy a holland szabályozásból hiányzik a külföldi társaságok adózási egységbe vonásának lehetősége. A bevonás megakadályozásával a külföldi anyavállalatnál azonban annyiban is hátrány keletkezik, amennyiben nem élvezheti annak az előnyeit, hogy legalább a holland leányvállalatai adózási egységet alkothatnak. Így fennáll a külföldi anyavállalattal szembeni hátrányos eltérő bánásmód.

74. Ezen túlmenően a belföldi és a külföldi anyavállalatoknak az adózási egység szabályozására tekintettel objektíve hasonló helyzetben is kell lenniük.

75. Ismét csak a Bíróság megfelelő, Papillon-ügyben hozott ítéletéhez³¹ visszanyúlva, itt csupán azt lehet megállapítani, hogy az adózási egységre vonatkozó holland szabályozás célja, nevezetesen a vállalatcsoport egyetlen vállalkozásként való kezelése, részben azáltal is elérhető a külföldi anyavállalat esetében, hogy csak a holland illetőségű leányvállalatait konszolidálják.

76. Különösen a Németországi Szövetségi Köztársaság hozta fel azonban ezzel a nézőponttal szemben azt, hogy a holland szabályozás értelmében a leányvállalatok szintjén nem is lehetséges a konszolidáció, hiszen erre az anyavállalatnál kerül sor. Az adózási egység ezen túlmenően azon a gondolaton alapul, hogy az anyavállalat ellenőrzi a leányvállalatait. A leányvállalatok között azonban éppenséggel nem áll fenn ilyen ellenőrzési viszony.

29 — Lásd ebben az értelemben a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11673. o.) 46. pontját és a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 36. pontját.

30 — Lásd a fenti 28. pontot.

31 — Lásd a fenti 34. pontot.

77. Ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson helyesen kifejtette, tisztán technikai természetű és a szabályozás céljának elérése tekintetében jelentéktelen az a kérdés, hogy az adózási egységben részt vevő melyik társaságnál kerül sor a konszolidációra. Ha alapvetően lehetséges, hogy az adózási egység kihatással legyen a leányvállalatokra, akkor másodlagos jelentőséggel bír az, hogy adóalanyként végső soron kinél jelenik meg az eredmény.

78. Ezen túlmenően a Németországi Szövetségi Köztársaság érvelése figyelmen kívül hagyja, hogy ellenőrzési viszony áll fenn a külföldi anyavállalat és annak belföldi leányvállalatai között. Más szóval a jelen ügyben nem tetszőleges belföldi társaságokat szándékoznak adózási egységbe vonni. Ehelyett éppen azoknak a leányvállalatoknak a konszolidációjáról van szó, amelyeket egyetlen közös anyavállalat irányít. A jelen ügyben összehasonlítandó helyzetek között az egyetlen különbség abban áll, hogy ez az anyavállalat egy másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, és ezért nem vonható be az adózási egységbe.

79. Ha feltételezzük azt, hogy a letelepedés szabadságát korlátozza az adózási egység testvérvállalatok általi kialakításának tilalma, ezen az sem változtat, hogy – ahogyan a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével kiegészíti – a konszolidálandó testvérvállalatok közös anyavállalata csak a csoportszerkezet magasabb szintjén helyezkedik el, amennyiben a köztes társaságok a másik tagállambeli illetőségük miatt nem lehetnek maguk is az adózási egység részei.

80. Így megállapítandó, hogy a külföldi anyavállalat letelepedési szabadságának korlátozását jelenti az a holland szabályozás, amelynek értelmében a holland illetőségű testvérvállalatok csak akkor képezhetnek adózási egységet, ha az anyavállalat ugyancsak Hollandiában rendelkezik székhellyel, vagy ott legalább telephelye van.

2. Igazolás

81. E korlátozás nem tűnik igazolhatónak. Lényegében e tekintetben már az összes szempontot megvizsgáltuk a C-39/13. sz. ügghöz és a C-41/13. sz. ügghöz kapcsolódóan.³²

82. A külföldi anyavállalat belföldi leányvállalatai közötti adózási egység kialakítása esetén sem érintett az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása, mivel kizárólag a belföldi társaságok konszolidációjának kérdése merül fel.

83. A veszteségek belföldi leányvállalatnál és külföldi anyavállalatnál való kettős elszámolásának megakadályozása nem ismerhető el önálló igazolási okként, és nem akadályozható meg azáltal sem, hogy megtiltják a leányvállalatok közötti adózási egység kialakítását.

84. A külföldi anyavállalat belföldi leányvállalatai közötti adózási egység kialakításának esetében nem lehet érvényes igazoló ok az adórendszer koherenciájának megőrzése sem. A belföldi anyavállalat és a belföldi közvetett leányvállalatok közötti adózási egység kialakításától eltérően a testvérvállalatok közötti adózási egység esetében ugyanis nem ismerhető fel adójogi semlegesítést igénylő ügylet.

85. Miután a Holland Királyság másodlagosan abban látja az adóvisszaélés veszélyét, hogy a gazdasági javak forgalmi értéknek nem megfelelő, de az adózási egység alapján adójogi szempontból semleges, testvérvállalatok közötti átruházásának az lehet a következménye, hogy a külföldi anyavállalat valamely belföldi testvérvállalattal szembeni követelésének értéke adójogi szempontból csökken, arra kell felhívni a figyelmet, hogy e tekintetben kizárólag a külföldi anyavállalat székhelye szerinti állam hivatott megakadályozni a visszaélést.

³² — Lásd a fenti 43. és azt követő pontokat.

86. A letelepedési szabadság tiltott korlátozásának megállapítása egyebekben nem vezet arra az eredményre sem, amelyet a Németországi Szövetségi Köztársaság említ, azaz hogy a Holland Királyságnak végeredményben a külföldi részvétellel működő vállalatcsoportokra vonatkozó különös szabályozást kellene bevezetnie. Ugyanis a belföldi anyavállalattal rendelkező vállalatcsoport is az adózási egység keretében végzi el a belföldi testvérvállalatok konszolidálását. A külföldi anyavállalat esetében a letelepedési szabadság ezért csak azt biztosítja, hogy a külföldi anyavállalat legalább a belföldi testvérvállalatok tekintetében élvezheti a holland adószabályozás nyújtotta előnyöket, ha maga már nem lehet az adózási egység része.

3. A C-40/13. sz. ügyben kialakított végkövetkeztetés

87. Következésképpen a C-40/13. sz. ügyben megállapítható, hogy sérti a letelepedés szabadságát az a holland szabályozás, amelynek értelmében a holland illetőségű testvérvállalatok csak akkor alakíthatnak ki adózási egységet, ha az anyavállalat ugyancsak Hollandiában rendelkezik székhellyel, vagy ott legalább telephelye van.

VI – Végkövetkeztetések

88. A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ kell adni:

Úgy kell értelmezni az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikket és az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapeljárásokban alkalmazandó, és amely a társaságok jövedelemadózása keretében

- belföldi anyavállalatoknak csak akkor biztosítja adózási egység kialakításának lehetőségét a belföldi közvetett leányvállalataikkal, ha a köztes leányvállalat ugyancsak belföldi illetőséggel rendelkezik, vagy külföldi illetőségű ugyan, de belföldi telephelye van;
- belföldi leányvállalatoknak csak akkor biztosítja adózási egység egymás közötti kialakításának lehetőségét, ha az anyavállalatuk ugyancsak belföldi illetőséggel rendelkezik, vagy külföldi illetőségű ugyan, de belföldi telephelye van.