# JULIANE KOKOTT
# FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. november 19. [1]

## I – Bevezetés

1. A holland adójog biztosítja a belföldön letelepedett társaságoknak a lehetőséget, hogy a belföldi leányvállalataikkal adózási szempontból egy egységet képezzenek. Ennek különösen az a következménye, hogy a bevont társaságok nyereségei és veszteségei az anyavállalat szintjén kerülnek konszolidálásra és a csoporton belül végrehajtott ügyletek az adó szempontjából figyelmen kívül maradnak. A más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok nem vonhatók be az adózási egységbe.

2. A Hoge Raadnak kétségei vannak azt illetően, hogy a bel- és külföldi leányvállalatokkal szembeni eltérő bánásmódot igazolják-e a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben, [2] és az azt követő döntésekben [3] kifejlesztett indokok, különösen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott felosztásának megőrzése.

3. Az eljárásban részt vevő tagállamok az adózási egységre vonatkozó holland szabályozást összeegyeztethetőnek tartják a letelepedés szabadságával. Az X Holding B.V. (a továbbiakban X Holding) és a Bizottság ezzel ellentétes álláspontot van. Különösen arra mutatnak rá, hogy a holland jog megengedi a holland társaságok külföldi telephelyének az adózási egységbe történő bevonását. Következésképpen ennek lehetségesnek kellene lennie a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok esetében is.

## II – A jogi háttér

4. A Hollandia és Belgium által megkötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 2001. június 4-i egyezmény [4] (a továbbiakban: kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) 7. cikkének (1) bekezdése az OECD-

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.).

3 – Lásd különösen a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-7409. o.), a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-6373. o.) és a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 2008., I-3601. o.).

4 – *Trb.* 2001., 136. sz.

modellegyezménynek megfelelően a következőképpen rendelkezik:

„Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás tevékenységét a másik Szerződő Államban egy ott lévő telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek a telephelynek tudható be."

5. Amennyiben a holland illetőségű adóalany olyan jövedelmet szerez, amely a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 7. cikke értelmében Belgiumban adóköteles, Hollandia ugyanezen egyezmény 23. cikkének (2) bekezdése értelmében e jövedelmet mentesíti úgy, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló holland jogszabályi rendelkezések [5] alapján biztosítandó adólevonást tesz lehetővé.

6. A Wet op de vennootschapsbelasting 1969. (a társasági adóról szóló 1969. évi törvény, a továbbiakban: Wet Vpb) 2003-ban hatályos változata a következőképpen szabályozza az adózási egységet:

„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. Egy adózási egységnek több leányvállalat is részét képezheti."

7. A Wet Vpb 15. cikk (3) bekezdésének c) pontja szerint csak Hollandiában letelepedett adóalanyok alkothatnak adózási egységet. A 15. cikk (4) bekezdése egy kivételt tesz ez alól az Európai Unióban letelepedett társaságok tekintetében, amennyiben azoknak olyan telephelyük van Hollandiában, amelynek a jövedelme kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján Hollandiában adóköteles.

8. A kérdést előterjesztő bíróság bemutatása alapján az adózási egységre vonatkozó szabályozások azt eredményezik, hogy az adózási egységhez tartozó különböző társaságok

5 – Lásd erre vonatkozóan a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001-nek (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló 2001. évi rendelet)) a jelen indítvány 10. és 11. pontjában ismertetett rendelkezéseit.

nyereségei és veszteségei ugyanabban az adóévben elszámolhatók egymással szemben. Ezenkívül a vagyontárgyaknak az adózási egységbe tartozó két társaság közötti átruházása és az adózási egységen belül nyújtott szolgáltatások az adó szempontjából semlegesek maradnak.

9. Amennyiben egy leányvállalatot nem vonnak be az adózási egységbe, akkor ennek a társaságnak a vesztesége nem számolható el az anyavállalat nyereségével szemben. Az anyavállalatnak az e leányvállalatban meglévő üzletrésze részesedésnek minősül. A Wet Vpb 13. cikkének (1) bekezdése értelmében a részesedés révén elért (pozitív vagy negatív) eredmény nem kerül figyelembevételre az eredménykimutatásban. Ezért a részesedésből származó veszteséget (értékcsökkenésből eredő veszteség) alapvetően nem lehet levonni az anyavállalat adóköteles nyereségéből. Ugyanakkor a Wet Vpb 13d. cikke meghatározott feltételek fennállása esetén megengedi a részesedés megszüntetésekor realizált veszteségnek a nyereségből történő levonását.

10. A külföldi telephely jövedelmének az adó szempontjából történő megítélése tekintetében a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló 2001. évi holland rendelet) 33. cikke előírja, hogy ezeket a jövedelmeket Hollandiában hozzá kell adni a székhely adóalapjához. Ugyanakkor az mentesül is az adó alól azáltal, hogy az ezen jövedelmekre eső arányos belföldi társasági adó összege az adó összegéből levonásra kerül.

11. Ha egy külföldi illetőségű állandó telephely vesztesége a holland adóalap csökkenéséhez vezetett, akkor ezen rendelet 35. cikke alapján az állandó telephely jövőbeli pozitív eredményei csak akkor mentesíthetők, ha azok a korábban levont veszteségeket meghaladják (feltöltési szabály).

## III – A tényállás, az előzetes döntéshozatalra felterjesztett kérdések és az eljárás

12. Az X Holding B.V. Hollandiában székhellyel rendelkező tőketársaság. A belgiumi székhelyű F N.V. társaság kizárólagos tulajdonosa. F-nek Hollandiában nincsen állandó telephelye, és ott egyebekben nem alanya a társasági adónak.

13. 2003-ban az X Holding és F kérték az adózási egységként történő elismerésüket. Az adóhatóság ezt megtagadta, mert F székhelye nem Hollandiában van. Miután az X Holding ezt az elutasító határozatot első fokon a bíróság előtt sikertelenül támadta, felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raadhoz. Kérelmét az EK 43. cikk és az EK 48. cikk által biztosított letelepedés szabadságának megsértésére alapítja.

14. A Hoge Raad a következő kérdést terjesztette fel előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

Az EK 48. cikkel összefüggésben az EK 43. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az olyan tagállami szabályozás, […] amelynek értelmében az anyavállalat és a leányvállalata választhatják azt, hogy az általuk fizetendő adót az e tagállamban letelepedett anyavállalatra vessék ki úgy, mintha egyetlen adóalanyról lenne szó, e választási lehetőséget olyan társaságok számára tartja fenn, amelyek a nyereségük adóztatása tekintetében az érintett tagállam adózási joghatósága alatt állnak?

15. A Bíróság előtti eljárásban az X Holding, a holland, a német, a spanyol, a francia, a portugál, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő észrevételt.

## IV – A jogkérdésről

16. A kérdést előterjesztő bíróság az EK 43. cikkének az EK 48. cikkével összefüggésben történő értelmezését kéri a tekintetben, hogy az adózási egységre vonatkozó holland szabályozás összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával.

17. A letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek olyan részesedésre vonatkoznak, amely lehetővé teszi, hogy annak jogosultja a társaság határozataira irányító befolyást gyakoroljon, és meghatározza a társasági tevékenységeket. [6] Ennyiben azok a jogi előírások, amelyek csak a vállalatcsoporton belüli kapcsolatokat érintik, elsősorban a nevezett alapvető szabadság hatálya alá tartoznak. [7]

18. Az adózási egység létesítésének az alapjogvitában alkalmazandó szabályozás értelmében feltétele, hogy egy adóalany (az anyavállalat) egy másik adóalany (a leányvállalat) befizetett jegyzett tőkéje legalább 95%-ának jogi és gazdasági értelemben vett tulajdonosa legyen.

19. Következésképpen az adózási egységre vonatkozó holland előírások csak olyan tényállásokat szabályoznak, amelyekben meghatározó befolyás áll fenn. Így azok a letelepedés szabadságának hatálya alá tartoznak.

20. Emellett a rendelkezéseknek a tőke szabad mozgása szempontjából történő

6 – Lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 21. pontját; a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C-360/06. sz. Heinrich Bauer Verlag ügyben 2008. október 2-án hozott ítélet (az EBHT 2008., *I-7333. o.) 27. pontját és a* C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.) 25. pontját.

7 – Lásd ilyen értelemben a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 118. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 23. pontját.

külön vizsgálatára nincs szükség, akkor sem, ha a szóban forgó ügyletek alapvetően ezen szabadság gyakorlásának is tekinthetők. [8]

A – *A letelepedés szabadságának korlátozása*

21. A letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni. [9]

22. Még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen. [10]

23. Az adózási egységre vonatkozó szabályok csak a belföldi leányvállalat bevonását engedik meg. Így a holland társaságok és azok más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatai egymástól függetlenül adóznak. Az egy vállalatcsoportba tartozó egyes társaságok külön adózása az X Holding okfejtése alapján ugyanakkor négy hátránnyal bír az adózási egységként való adózáshoz képest:

– Minden társaságnak saját adóbevallást kell benyújtania, ami többletráfordítással jár az egész csoportra vonatkozó egységes adóbevalláshoz képest.

– A társaságok nyereségeit és veszteségeit nem lehet közvetlenül egymással szemben elszámolni.

8 – Lásd ilyen értelemben a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 33. pontját, a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 24. pontját és a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 35. pontját.

9 – A C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontja, a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontja és a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 37. pontja.

10 – Lásd a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 21. pontját, a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontját és a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.) 16. pontját.

– Nem lehetséges a csoporton belül szerkezetátalakítást végrehajtani (például gazdasági javak átruházása) anélkül, hogy az hatással ne lenne az adóra.

– A társaságok közötti ügyletek az adó szempontjából nem semlegesek. Ez megemeli az ügyviteli költségeket, mivel esetlegesen szükség lehet az átruházási árak dokumentálására.

24. Ahogy tehát azt a kérdést előterjesztő bíróság megerősíti, az adózási egység létesítése előnyös. E rendszer adózási szempontból a konszernek több társaságra felosztott szervezeti formáját a több telephellyel rendelkező integrált vállalkozásokéhoz hasonló helyzetbe hozza. Az adózási egységgé történő összekapcsolódás esetleges hátrányai – mint például az, hogy a 22 689 euróig terjedő nyereségek tekintetében érvényesülő alacsonyabb adókulcs az adózási egység esetében csak egyszer alkalmazható – ehhez képest alig bírnak jelentőséggel.

25. Ez az adózási szempontból kedvező lehetőség a Hollandiában letelepedett anyavállalatoknak azonban csak a belföldi leányvállalataik tekintetében áll rendelkezésre. Ez a leányvállalat székhelye szerinti eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy megakadályozza vagy kevésbé vonzóvá tegye a társaságok alapítását, azokban meghatározó részesedés megszerzését vagy birtoklását. Ezért a letelepedés szabadságának korlátozását valósítja meg.

26. A holland, a német és a portugál kormány ugyanakkor azt hozza fel ezzel szemben, hogy a belföldi leányvállalatok nincsenek összehasonlítható helyzetben a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatokkal, mivel ez utóbbiak nem az anyavállalat székhelye szerinti állam adóztatási joghatósága alatt állnak. Ezért ezek nem integrálhatók egy olyan adózási egységbe, amelynek összes jövedelme után az anyavállalat székhelyén kerül megfizetésre az adó. Ezen tényállások eltérő kezelése ezért nem valósít meg tiltott hátrányos megkülönböztetést, illetve – a holland kormány nézete szerint – nem valósítja meg a letelepedés szabadságának korlátozását sem.

27. Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint egy társaság székhelye az EK 48. cikke értelmében, ugyanúgy, mint a természetes személyek állampolgársága, arra szolgál, hogy meghatározza az egyik tagállam jogrendszeréhez való tartozást. Az adójogban persze az adóalanyok lakóhelye (székhelye) olyan ismérv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között eltérő bánásmódot eredményező nemzeti szabályokat. Azonban a lakóhely (székhely) nem minden esetben megfelelő elhatároló ismérv. Ugyanis kiüresítené az EK 43. cikket

annak elfogadása, hogy a székhely szerinti tagállam szabadon részesíthet eltérő bánásmódban társaságokat azon az alapon, hogy az adott társaság székhelye valamely másik tagállamban található. [11]

28. Ennek megfelelően a székhelyhez kapcsolódó adóztatási fennhatóság sem vezet ahhoz, hogy a tisztán tagállamon belüli tényállások és a más tagállamhoz kapcsolódó tényállások tekintetében eleve kizárt legyen az összehasonlíthatóság.

29. Sokkal inkább minden egyes konkrét helyzetben mérlegelni kell, hogy valamely adókedvezmény alkalmazásának a belföldi illetőségű adóalanyok részére történő fenntartását alátámasztják-e olyan objektív és releváns körülmények, amelyek indokolhatják az eltérő bánásmódot. [12] Ennek kapcsán az igazolhatóság vizsgálata keretében különösen az adóztatási joghatóság felosztását lehet differenciáltan figyelembe venni. [13]

B – *Az igazolhatóságról*

30. A letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor megengedett, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [14]

31. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság, mint ismeretes, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott felosztásának megőrzését elismerte olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását. [15] Ennek kapcsán először is felsorolta annak két, egymással összekapcsolódó elemét, a kettős veszteségelszámolás elkerülését és az adóelkerülés/adókijátszás [16] elleni harcot. [17] Később

11 – Lásd ilyen értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 18. pontját; a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4017. o.) 13. pontját; a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 42. pontját; a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját; a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 30. pontját és a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

12 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 38. pontja.

13 – Lásd a C-231/05. sz. Oy AA ügyre vonatkozó 2006. szeptember 12-i indítványom (EBHT 2007., I-6373. o.) 27. pontját.

14 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját, a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontját és a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 57. pontját.

15 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontja.

16 – A vonatkozó ítéletek francia nyelvi változatában, tehát abban a változatban, amelyben az ítéleteket tárgyalják, egységesen az „évasion fiscale" fogalmat használják. Így úgy tűnik, hogy az adóelkerülés és az adókijátszás csupán ugyanazon francia fogalom két különböző fordítása, amelyek így azonos jelentéssel bírnak. A továbbiakban ezért csak az adóelkerülés fogalmát használom.

17 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47., 49. és 51. pontja.

a Bíróság az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott felosztásának megőrzését akkor is elismerte igazoló tényezőként, ha ezen két további elem közül nem állt fenn mindkettő. [18]

32. Ezen igazoló tényező elismerésével a Bíróság azt a körülményt veszi figyelembe, hogy a közvetlen adók kiszabása lényegében a tagállamok hatáskörébe tartozik. [19] A közösségi jog által történő harmonizáció hiányában szintén a tagállamok feladata, hogy az adóztatási joghatóságuk felosztásának kritériumait kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények vagy egyoldalú intézkedések útján meghatározzák. [20] Ahogy azt a Bíróság is megállapította, e tekintetben nem célszerűtlen, ha a tagállamok a nemzetközi gyakorlathoz és az OECD által kidolgozott mintaegyezményekhez igazodnak. [21]

33. Amíg a Marks & Spencer, Oy AA és Lidl ügyekben a veszteségek, illetve nyereségek bel- és külföldi társaságok vagy telephelyek közötti átruházása állt előtérben, addig az adózási egységre vonatkozó szabályozások tovább mennek ennél. Így az X Holding négy olyan, az adózási egység létesítésével kapcsolatos előnyt jelöl meg, amit a külföldi leány tekintetében megtagadtak tőle (lásd a fenti 23. pontot).

34. Az X Holding által említett, az egész adózási egységre vonatkozó egyetlen adóbevallás lehetősége tekintetében ehelyütt utalni kell arra, hogy határon átnyúló esetben az ilyen könnyítés nyilvánvalóan kizárt. Annak érdekében, hogy a különböző tagállamokban letelepedett társaságok az adóztatási joghatóság felosztásának megfelelően a székhelyük szerinti tagállamban az ott hatályos előírások szerint adóztathatóak legyenek, külön adóbevallást kell benyújtaniuk az illetékes adóhatósághoz. Egyedül az lenne elképzelhető, hogy egy holland társaság külföldi leányvállalatának eredménye az anyavállalat adóbevallásában *is* figyelembevételre kerül. Ez azonban aligha jelentene egyszerűsítést a leányvállalat számára, mivel emellett be kell adnia egy saját adóbevallást a székhelye szerinti államban.

35. Vizsgálni kell azonban, hogy igazolható-e az, hogy az adózási egység többi előnye, nevezetesen az anya- és leányvállalat adózás előtti eredményeinek a konszolidálása a határon átnyúló részesedések esetén nem biztosított.

18 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 60. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 40. pontja.

19 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontját, a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 24. pontját.

20 – Lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontját, a C-513/03. sz. Van Hilten-Van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 47. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 52. pontját.

21 – A fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 31. pontja, a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Van Hilten-Van der Heijden ügyben hozott ítélet 48. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 22. pontja.

1. A nyereségek és veszteségek konszolidálásának a kizárásáról

36. Az érintett tagállamok azon az állásponton vannak, hogy az adózási egységre vonatkozó rendszernek a belföldi társaságokra történő korlátozása az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott felosztásának megőrzése érdekében indokolt.

– Az adóztatási joghatóság felosztásának megőrzése

37. A tagállamok kiemelik, hogy Hollandia a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerint nem lenne jogosult egy olyan társaság nyeresége után adót kivetni, amely Belgiumban telepedett le. Az ezen területi elv alapján felosztott adóztatási joghatóságnak megfelelően az F nyereségeinek megadóztatásához való jog Belgiumot, mint ezen társaság székhelye szerinti államot illeti meg. Ezért F nem vonható be egy adózási egységbe az X Holdinggal, amely Hollandiában adóköteles.

38. Az X Holding és a Bizottság nem vitatja, hogy a külföldi leányvállalatok nyeresége Hollandiában nem adózik. Utalnak ugyanakkor arra, hogy egy adózási egység létesítése belföldön ahhoz vezet, hogy a leányvállalatokat a telephellyel egyenértékűként kezelik. Ezzel analóg módon szükségesnek tartják, hogy a külföldi leányvállalatokat egy határon átnyúló adózási egység keretén belül úgy kezeljék, mint a külföldi telephelyet. Az X Holding kifejti, hogy a gyakorlatban korábban így jártak el, és a Hoge Raad ezt még egy 2002. évi ítéletében [22] is jóváhagyta.

39. A külföldi telephely veszteségét el lehet számolni a székhely nyereségével szemben ugyanazon adózási időszakon belül. Az úgynevezett feltöltési szabály értelmében a telephely nyeresége Hollandiában a következő években egészen addig nem mentesül az adó alól, amíg az átruházott veszteség ki nem egyenlítődik. Ezzel az adóztatási joghatóság felosztása nem csorbul, hanem csupán a likviditási hátrány csökken, amely akkor állna elő, ha a telephely veszteségét csak egy későbbi adózási időszakban lehetne a saját nyereséggel szemben a letelepedés helye szerinti államban elszámolni.

40. Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valame-

22 – A 37220. sz. ügyben 2002. május 24-én hozott ítélet (BNB 2002/320).

lyikében székhellyel rendelkező társaság gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák. [23] Ezt megköveteli a nyereség és veszteség adójogi megítélése szimmetriájának alapelve. [24]

41. Az X Holding és a Bizottság által javasolt, az adózási egység rendszerének teljes alkalmazására vonatkozó alternatíva azonban éppen a veszteségnek az anyavállalat székhelyén történő elszigetelt figyelembevételére irányul.

42. Az ítélkezési gyakorlat szerint jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnának, hogy a telephelyük szerinti vagy másik tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken. [25]

43. A Bizottság ebben az összefüggésben azt az ellenvetést teszi, hogy egy – a Marks & Spencer ügyben vizsgált – tisztán veszteségátruházásra vonatkozó szabályozástól (group relief) eltérően a külföldi leányvállalatoknak az adózási egységbe való bevonása nem engedi meg, hogy a veszteséget tetszés szerint áthelyezzék a tagállamok között. Az adózási egység, amely a veszteséget egyedül számolhatja el, mindig az anyavállalat székhelyén adóköteles.

44. Ez a Bizottság által említett körülmény nem szünteti meg ugyanakkor az adóztatási joghatóság felosztásába történő beavatkozást, amelynek veszélye a határon átnyúló adózási egység X Holding által kívánt módon történő engedélyezése esetén felmerül.

45. Mivel az adóalany választásán múlik, hogy csatlakozik-e egy adózási egységhez, vagy azt megszünteti, a konszern szabadon megválaszthatná a leányvállalat veszteségére alkalmazandó adójogi szabályozást és azt, hogy a veszteséget hol vegyék figyelembe. F-nek az adózási egységbe történő bevonása hiányában veszteségét egyedül a székhelyén, Belgiumban vennék figyelembe. Amennyiben ezzel szemben az X Holding és F a leírt módon adózási egységet képezhetnének, F vesztesége csökkentené az X Holding Hollandiában adóköteles nyereségét.

46. Nem változtat semmit az adóztatási joghatóság felosztásába történő leírt beavat-

23 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját, a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 31. pontját.

24 – Lásd ehhez a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 33. pontját és a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8061. o.) 42. és 44. pontját.

25 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 55. pontját.

kozáson az, hogy a veszteségek átruházása az X Holding és a Bizottság által képviselt modell szerint csak az egyik irányba lehetséges, nevezetesen a külföldi leányvállalattól a hollandiai székhelyű anyavállalat irányába. A Lidl-ügyben a Bíróságnak szintén csak a külföldi telephely veszteségének a belföldi székhely adózása szempontjából történő megítéléséről kellett döntenie. Mint ismeretes, a Bíróság nem tartotta lehetségesnek a veszteség figyelembevételét az adóztatási joghatóság felosztása miatt. [26]

47. Vizsgálni kell azonban, hogy a másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat teljes kizárása az adózási egység eredménykonszolidációjából nem aránytalan-e amiatt, hogy túllép azon a mértéken, ami az adóztatási joghatóság felosztásának a megőrzéséhez szükséges.

48. E tekintetben azt kell figyelembe venni, hogy a külföldi telephelyek veszteségének az elszámolására vonatkozó szabályozások a feltöltési szabály alapján csak átmeneti hatást fejtenek ki. Ezen szabályozásnak a külföldi leányvállalatokra történő alkalmazása ezért enyhébb eszközt jelentene, mint a veszteségátruházás teljes kizárása. Ez az eset állna fenn, ha az ilyen szabályozás a letelepedés szabadságát kevésbé korlátozza, de az adóztatási joghatóság felosztását még megfelelően figyelembe veszi.

49. Ugyanakkor a Bíróság a Lidl-ügyben hozott ítéletben a Sharpston főtanácsnok által az indítványában javasoltaktól eltérve [27] nem tartotta szükségesnek az utólagos adózási kötelezettséggel egybekötött ideiglenes veszteségátruházás alkalmazását a likviditási hátrány elkerülése érdekében.

50. Természetesen jogukban áll a tagállamoknak a más tagállamban székhellyel rendelkező telephelyekre vonatkozóan megfelelő, kedvező szabályokat alkalmazni. [28] A letelepedés szabadsága nem kötelezi azonban őket erre. Amennyiben egy tagállam ugyanis egy külföldi telephely veszteségének a belföldi vállalkozás nyereségével szemben történő átmeneti elszámolását elfogadja, azzal ezen nyereség azonnali megadóztatásáról mond le. A külföldi veszteségek figyelembevételével tehát saját részéről a likviditási hátrányt veszi figyelembe, jóllehet a telephely pozitív eredményét a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében mentesítenie kell az adó alól. [29] A nyereségnek a feltöltési szabály értelmében történő

26 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 31–41. pontja.

27 – A C-414/06. sz. Lidl-ügyre vonatkozó 2008. február 14-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2008., I-3601. o.) 23. és azt követő pontjai.

28 – A Bíróság a fenti 24. lábjegyzetben hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítéletének 43. pontjában koherensnek tekintett egy megfelelő szabályozást.

29 – Ennek kapcsán ki kell emelni, hogy jelen helyzet nem hasonlítható össze azzal, amely a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) alapjául szolgált. Ott a Bíróság a likviditás tekintetében felmerülő hátrányt kifogásolt, amit a belföldi és külföldi részesedésekre vonatkozó eltérő leírási szabályok idéztek elő. Az anyavállalat saját veszteségeiről volt tehát szó, amelyeket a székhelye szerinti államban az adó szempontjából figyelembe kellett venni (lásd a Rewe-ügyben hozott ítélet 48. pontját). Ezzel szemben jelen ügyben egy másik tagállamban adókötelezettséggel rendelkező leányvállalat veszteségeit kívánják az anyavállalat székhelyén figyelembe venni.

későbbi megadóztatásáig a nyereség és veszteség adóztatásának szimmetrája nem biztosított. [30]

51. Az, hogy egy tagállam úgy határoz, hogy engedélyezi a külföldi telephely veszteségeinek a vállalkozás székhelyén való ideiglenes beszámítását, nem vonja maga után, hogy ezt a lehetőséget a belföldi anyavállalat külföldi leányvállalatai számára is biztosítania kell. A más tagállamban lévő telephelyek és leányvállalatok ugyanis az adóztatási joghatóság felosztása szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben.

52. Ennek kapcsán azt kell figyelembe venni, hogy az adóztatási joghatóság általában két szemponthoz kapcsolódik: a vállalkozás székhelyéhez és a gazdasági tevékenységének a helyéhez. Egy társaság a székhelye szerinti államban adókötelezettséggel rendelkezik a világon bárhol megszerzett jövedelme után. Ugyanakkor azokban az államokban, amelyekben tevékenységet folytat anélkül, hogy ott lenne a székhelye, a mindenkor elért jövedelme után korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik.

30 – Ezt elismeri Sharpston főtanácsnok is. Végül azonban előnyben részesíti a letelepedés szabadságát az adóztatási joghatóság megosztásának átmeneti korlátozásával szemben. (A fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Lild-ügyre vonatkozó indítvány 24. és 25. pontja).

53. Mivel a leányvállalat önálló jogi személy, a székhelye szerinti államban korlátlan adókötelezettséggel rendelkezik. Az anyavállalat székhelye szerinti állam nem rendelkezik adóztatási joggal a területén kívüli leányvállalat ki nem osztott osztaléka tekintetében. A telephely ezzel szemben nem önálló jogi személy. A jövedelme a telephelyet fenntartó társaság jövedelmének minősül, és ezen társaság székhelyén korlátlan adókötelezettséggel rendelkezik. Ezzel egyidejűleg korlátozott adóztatási jog illeti meg azt az államot, amelyben a telephely található.

54. Ennek megfelelően osztja fel az adóztatási joghatóságot a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 7. cikkének (1) bekezdése. A telephely jövedelme kettős adóztatásának elkerülése érdekében a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 23. cikkének (2) bekezdése kötelezi a társaság székhelye szerinti államot, hogy ezeket a jövedelmeket mentesítse az adó alól. Ez az adóztatási joghatóság látens módon még akkor is fennmarad, ha azt ez a tagállam a kettős adóztatás elkerülése érdekében a telephely jövedelmei tekintetében visszavonja. Ez különösen egyértelművé válik akkor, amikor a kettős adóztatás elkerülése érdekében a mentességi módszer helyett a beszámítási módszert alkalmazzák.

55. A külföldi leányvállalat alapításával tehát az anyavállalat egyidejűleg elhagyja a székhelye szerinti tagállam adóztatási joghatóságát, és ezt a leányvállalatot korlátlan adókötelezettségnek veti alá a fogadó tagállamban. Telephely alapítása esetén ugyan szintén

a fogadó állam adóztatási joghatósága alá helyezi magát a vállalkozás, *anélkül* azonban, hogy a vállalkozásnak ezt a részét teljesen kivonná a származási ország adóztatási joghatósága alól.

56. A külföldi telephely adójogi megítélésére vonatkozó szabályoknak a külföldi leányvállalatra történő megfelelő alkalmazása ezért az anyavállalat székhelye szerinti tagállam adóztatási joghatóságának a kiszélesítését eredményezné. [31]

57. Ezzel szemben az X Holding azt hozza fel, hogy az adóztatási joghatóságnak ez a kiterjesztése nem a leányvállalat székhelye szerinti tagállam rovására történne, ha az a leányvállalat veszteségének az anyavállalat nyereségével szemben történő átmeneti elszámolására korlátozódna. Ezzel szemben az szól, hogy a területen kívüli leányvállalat veszteségének elkülönülten történő figyelembevétele az anyavállalat székhelye szerinti tagállamot korlátozza az anyavállalat nyereségének a megadóztatásában, és ellentmond a nyereség és veszteség szimmetrikus megadóztatása gondolatának.

58. Az EK 43. cikk (1) bekezdésének második mondata kifejezetten biztosítja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon megválasszák a más tagállamban folytatott tevékenységükhöz megfelelő jogi formát. A fogadó államban nem korlátozhatják e szabad választást hátrányosan megkülönböztető adójogi rendelkezések. [32]

59. A származási tagállam vonatkozásában azonban a Bíróság megállapította, hogy az adóztatási autonómia, amellyel a tagállamok a közösségi adójog harmonizációjának jelenlegi állása szerint rendelkeznek, azt jelenti, hogy a tagállamok meghatározhatják a külföldi társaságok különböző letelepedési formái tekintetében az adóztatás feltételeit és mértékét, amennyiben olyan bánásmódot biztosítanak részükre, amely nem valósít meg hátrányos megkülönböztetést az összehasonlítható helyzetben lévő belföldi telephelyekkel szemben. [33]

60. A Bíróság következésképpen a belföldi vállalkozás külföldi tevékenységének adójogi megítélése szempontjából csak a megfelelő belföldi letelepedési formára vonatkozó

31 – Egy társaság székhelye szerinti tagállam adóztatási joghatóságának a társaság leányvállalata által elért nyereségre történő ilyen kiterjesztését a közösségi jog ugyanakkor nem zárja ki teljesen. Igazolható lehet szorosan behatárolt esetekben a visszaélések elleni küzdelem indokával (lásd a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 59. pontját). A kivételt megvalósító megfelelő helyzet jelen ügyben azonban nem áll fenn.

32 – Lásd a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját; a C-253/03. sz. CLT-UFA ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1831. o.) 14. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 40. pontját, valamint a C-439/07. és C-499/07. sz. KBC-bank egyesített ügyekben 2009. június 4-én hozott végzés (EBHT 2009., I-4409. o.) 77. pontját.

33 – A C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 51. és 53. pontja és a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott KBC-bank egyesített ügyekben hozott végzés 80. pontja.

szabályozásokat tekinti irányadónak. A belföldi telephelyeket kell a külföldi telephelyekkel és a belföldi leányvállalatokat a külföldi leányvállalatokkal összehasonlítani. A közösségi jog ezzel szemben nem zárja ki, hogy a származási tagállam a külföldi telephelyekre más adójogi szabályozást alkalmazzon, mint a külföldi leányvállalatokra.

61. Ezek az egyrészről a fogadó tagállam, másrészről pedig a származási tagállam kötelezettségei tekintetében tett megállapítások nem mondanak ellent egymásnak, hanem megfelelnek az adóztatási joghatóságok eltérő hatósugarának.

62. Mivel a fogadó tagállam általában a területén folytatott minden gazdasági tevékenységet adókötelessé tesz függetlenül attól, hogy azt egy leányvállalat (belföldi adózó) vagy egy más tagállamban székhellyel rendelkező társaság telephelye (külföldi adózó) végzi, ezeket a letelepedési formákat az adókivetés során nem részesítheti eltérő bánásmódban. A származási tagállam ezzel szemben csak a külföldi telephely megadóztatására jogosult, a más tagállamban letelepedett leányvállalat megadóztatására nem. Ezért nem is köteles a származási tagállam arra, hogy ezt a két külföldi letelepedési formát az adó kivetése során egyenlő bánásmódban részesítse.

63. Közbenső következtetésként tehát meg kell állapítani, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti felosztásának megőrzésével igazolható a letelepedés szabadságának abból adódó korlátozása, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat eredménykonszolidáció céljából nem vonható be a holland jog szerinti adózási egységbe.

– A veszteség kettős elszámolásának a veszélye

64. A Bíróság elismerte továbbá, hogy a tagállamoknak meg kell tudniuk akadályozni a veszteség kettős elszámolását. [34]

65. A kérdést előterjesztő bíróság és a résztvevő tagállamok álláspontja szerint fennáll ez a veszély, ha F veszteségét az adózási egység keretében el lehet számolni az X Holding nyereségével szemben. Elképzelhető, hogy F veszteségét egyidejűleg Belgiumban is figyelembe vették, például egy ottani adózási egységbe történő felvétel kapcsán, harmadik személyre történő átruházás vagy más adóévekre történő átvitel vagy negatív adóalap alapján más adóévek adójának visszaigénylése útján.

34 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47. pontja, a fenti 29. lábjegyzetben hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 47. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 35. pontja.

66. Az X Holding ezzel kapcsolatban előadja, hogy a feltöltési szabály kizárja, hogy az adózási egység keretében Hollandiában elszámolt veszteséget F többszörösen felhasználja. Másrészről Belgiumban jogilag a Hoge Raad által a veszteség felhasználására vonatkozóan hivatkozott két másik mód nem lehetséges. A Bizottság ezt kiegészíti azzal, hogy a veszteségnek Hollandiában történő elszámolása annak igazolásához köthető, hogy a veszteséget a leányvállalat székhelye szerinti államban nem vették még más módon figyelembe.

67. A kérdést előterjesztő bíróság és a részt vevő kormányok által vázolt feltételekkel a veszteség elszámolására ugyanabban az adózási időszakban valóban sor kerülhet mind az anyavállalat székhelyén, mind a leányvállalat székhelyén. [35]

68. A külföldi leányvállalatok kizárása a hollandiai adózási egységből alkalmas arra, hogy a kettős veszteségelszámolás ezen veszélyét kizárja, ugyanakkor túllépheti a szükséges mértéket.

69. A tagállami szabályozások ugyanis a külföldi leányvállalatnak az adózási egységben történő részvételét még akkor sem engedik meg, ha a vállalkozások bizonyítják, hogy a kettős veszteségelszámolás a leányvállalat székhelye szerinti állam adójogának szabályai szerint kizárt. A Bizottság javaslata szerint ezenkívül sokkal enyhébb intézkedés is szóba jöhet a külföldi veszteség figyelembevétele érdekében, ha az adóalany igazolni tudja, hogy a veszteséget a leányvállalat székhelyén ténylegesen nem vették figyelembe más módon. [36] Mindenesetre az anyavállalat székhelye szerinti államnak lehetősége kell, hogy legyen ezen adatok ellenőrzésére például a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv [37] alapján. [38]

70. Ebben a kérdésben azonban nem kell végleges álláspontot kialakítani, mivel az adóztatási joghatóság felosztásának megőrzése igazolja a határon átnyúló adózási egységek veszteségelszámolás céljából történő létesítésének kizárását. Ez az indok akkor is érvényesül, ha egyidejűleg nem áll fenn a kettős

35 – A határon átnyúló vállalatcsoportoknál a veszteség kétszeres figyelembevételének veszélye kapcsán lásd a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 46. és azt követő pontjait.

36 – Lásd ilyen értelemben a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 55. és azt követő pontjait.

37 – HL L 336., 15. o. (magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), legutóbb módosította a 2006. november 20-i, 2006/98/EK irányelv (HL L 363., 129. o.).

38 – Harmadik államok tekintetében – beleértve az Európai Gazdasági Térség tagállamait is – nem alkalmazható a szóban forgó irányelv. Itt azonban adott esetben a kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezményekben foglalt tájékoztatási kikötések biztosíthatnák az ellenőrzéshez szükséges információcserét (lásd ehhez a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyre vonatkozó 2009. július 16-i indítványom (2009. november 19-i ítélet, EBHT 2009., I-10983. o.) 75. és azt követő pontjait.

veszteségelszámolás veszélye, illetve ha azt más módon is el lehet hárítani. [39]

– Az adóelkerülés veszélye

71. Ami végül a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben foglalt indokok triászának harmadik elemét, az adóelkerülés veszélyét [40] illeti, már az Oy AA ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítványomban is utaltam arra, hogy én az adóztatási joghatóság felosztásának megőrzése mellett ezt az indokot nem tartom önálló igazoló tényezőnek, ha a határon átnyúló nyereségátruházások kizárásáról van szó. [41] Ez vonatkozik a külföldi leányvállalat veszteségének a belföldi anyavállalat adózása kapcsán történő elszámolására is.

72. Amennyiben adóelkerülés alatt azt értjük, hogy egy vállalkozás az adóztatási joghatóság felosztásának figyelmen kívül hagyásával szabadon választhat, hogy melyik államban adózik a jövedelme után, úgy jelen esetben is ez az indok alkalmazandó. Amennyiben egy konszern szabadon bevonhatná a külföldi leányvállalatait az adózási egységbe, illetve a konszolidáció köréből megint ki is vehetné azokat, akkor a társaságok irányíthatnák a veszteségek figyelembevételét és befolyásolhatnák az adózási egység székhelyén az adóalapot. [42]

2. Az adósemleges szerkezetátalakítás és a gazdasági javak átruházása

73. Az X Holding hivatkozik továbbá arra, hogy a veszteségelszámolás mellett a társaságok adósemleges szerkezetátalakítása is kizárt akkor, ha nem képezhetnek adózási egységet. Különösen a gazdasági javaknak a holland anyavállalat és a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat között történő átruházására nincs lehetőség adójogi következmények nélkül.

74. A fenti vizsgálatból már most kitűnik, hogy az adózási egység rendszerét, legalábbis lényeges alkotóelemeit illetően, nem kell határon átnyúló vállalatcsoportokra kiterjeszteni annak érdekében, hogy a letelepedés szabadságára tekintettel legyünk. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság fontolóra veszi, hogy ennek a rendszernek egyes részei határon átnyúló esetben is alkalmazásra kerüljenek. Kérdésesnek tűnik ugyanakkor, hogy adósemleges módon végrehajtható-e

39 – Lásd a jelen indítvány fenti 32. pontját további hivatkozásokkal. Jellemző módon a Lidl Belgium ügyben erre az igazolási okra nem is hivatkoztak.

40 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49. pontját.

41 – A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 62. és 63. pontja.

42 – Lásd a jelen indítvány fenti 42. és 45. pontját.

szerkezetátalakítás vagy átruházhatók-e gazdasági javak vállalkozások között, ha ezen vállalkozások nyeresége és vesztesége egyidejűleg nem kerül konszolidálásra.

75. Amennyiben ez a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint mégis szóba jöhet, elsőként arra kell utalni, hogy a határon átnyúló átszervezések adójogi következményeit a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1999. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv [43] harmonizálta. A letelepedés szabadságának az ezen irányelv hatálya alá tartozó ügyletekkel kapcsolatban történő gyakorlásának esetleges akadályai – amelyek fennállásáról a konkrét ügyben azonban semmit nem adtak elő – ezért feltehetően már nagy mértékben elhárultak.

76. Ezzel szemben a közösségi jog közelebbről nem szabályozza azt a kérdést, hogy a gazdasági javak vagy részesedések határon átnyúló olyan átruházása esetén, amelyre nem egy, a 90/434 irányelv által szabályozott ügylet kapcsán kerül sor, hogyan kell eljárni az adó szempontjából a rejtett tartalékok tekintetében. Amennyiben az ilyen ügyletek kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a belföldi táraságok között történő átruházások, mert például a rejtett tartalékokat az adott pillanatban fel kell tárni, és adót kell utánuk fizetni, míg a belföldi átruházások esetén nem ez a helyzet, akkor az megvalósíthatja a letelepedés szabadságának a korlátozását.

77. Az ennek megfelelő korlátozás azonban igazolható is lehet az adóztatási joghatóság tagállamok közti felosztásának megőrzése érdekében.

78. Ehhez meg kell jegyezni, hogy a gazdasági javak két belföldi társaság között történő átruházása nem érinti az érintett állam adóztatási joghatóságát. Ha ennek során rejtett tartalékok is átkerülnek, úgy azok ezen állam adóztatási joghatósága alatt maradnak. Egy esetleges későbbi realizálás esetén a nyereség továbbra is ott adóztatható.

79. Amennyiben abból indulunk ki, hogy a gazdasági javak látens értéknövekménye alapvetően abban az államban adóköteles, amelyben az keletkezett, [44] akkor a gazdasági javak határon átnyúló átruházása korlátoz-

43 – HL L 225., 1. o. (magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.), legutóbb az adózás területén elfogadott egyes irányelveknek Bulgária és Románia csatlakozására tekintettel történő kiigazításáról szóló 2006. november 20-i, 2006/98/EK tanácsi irányelv (HL L 363., 129. o.) módosította.

44 – Lásd ilyen értelemben a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 46. pontját, valamint az ugyanezen ügyre vonatkozó 2006. március 30-i főtanácsnoki indítványom 97. pontját.

hatja az adóztatási joghatóság felosztását. Amennyiben ennek során a rejtett tartalékok másik tagállamba történő áthelyezésére kerül sor, akkor az az állam, amelynek területén azok keletkeztek, később már a tartalékok megszüntetése révén realizált nyereséget már nem tudja minden további nélkül megadóztatni.

80. Az adóztatási joghatóság felosztásába történő beavatkozást kivédeni hivatott szabályozásoknak ugyanakkor alkalmasnak kell lenniük az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem léphetik túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [45]

81. Adott esetben a kérdést előterjesztő bíróságnak kell azt megvizsgálni, hogy a gazdasági javak átruházására és a rejtett tartalékok adójogi megítélésre vonatkozó tagállami szabályozások – amelyekről a Bíróságnak semmilyen információ nem áll rendelkezésére – megfelelnek-e ezeknek az alapelveknek.

45 – Lásd a fenti 30. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

3. Az egy adózási egységen belüli ügyletek semlegesítése

82. Végül az X Holding utal arra, hogy az egy adózási egységhez tartozó belföldi vállalkozások közötti ügyletek az adó szempontjából semlegesek maradnak, míg a hasonló, határon átnyúló, adózási egységet képezni nem tudó kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókat az adózás során figyelembe kell venni.

83. Annak elkerülése érdekében, hogy a határon átnyúló ügyletek révén adóalap kerüljön át az egyik tagállamból egy másik tagállamba, szükséges, hogy ezeket az ügyleteket piaci feltételek mellett bonyolítsák le, és azokat az adómérlegbe lekönyveljék. [46] A transzferárak dokumentálásával kapcsolatos további ráfordítás valóban nehezíti a különböző tagállamokban székhellyel rendelkező kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteket. Ugyanakkor a transzferárakra vonatkozó tagállami szabályozások, amennyiben a letelepedés szabadságának korlátozását valósítják meg, igazolhatók az adóztatási joghatóság felosztásának megőrzésével, ha megfelelnek az arányosság elvének.

46 – Lásd bővebben a teljes függetlenség elvének figyelembevételét biztosítani hivatott tagállami szabályozások kapcsán a Bíróság előtt folyamatban lévő C-311/08. sz. SGI-ügyre vonatkozó 2009. szeptember 10-i főtanácsnoki indítványomat.

## V – Végkövetkeztetések

84. Ezen megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

Az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely valamely belföldi társaság és egy vagy több belföldön székhellyel rendelkező leányvállalatai részére biztosítja azt a lehetőséget, hogy adózási egységet képezzenek, aminek a következménye az, hogy az általuk fizetendő adót az anyavállalatra vetik ki úgy, mintha egyetlen adóalanyról lenne szó, de a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatnak az adózási egységbe történő bevonását nem teszi lehetővé.