JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. szeptember 4. [1]

I – Bevezetés

1. A Conseil d'État által benyújtott jelen előzetes döntéshozatali kérelem tárgyát a francia code général des impôts (általános adókódex, a továbbiakban: CGI) csoportos adózásra vonatkozó rendelkezései képezik.

2. Az ott lehetővé tett „adóintegrációs rendszer" (intégration fiscale) alapgondolata az, hogy egy anya- és leányvállalatokból álló csoportot hasonló módon kezeljenek, mint egy több telephellyel rendelkező vállalkozást. A csoportos adózás lehetővé teszi egy anyavállalatnak, hogy összegezze az integrált csoporthoz tartozó valamennyi társaság által elért nyereséget, illetve elszenvedett veszteséget, és a csoportnak így összesített eredménye után keletkezzen társasági adófizetési kötelezettsége.

3. Az alapeljárás felperese – egy francia társaság – a francia unokavállalataival „adóintegrációs rendszert" szeretne megvalósítani. Az eset különlegességét az adja, hogy ezeket az unokavállalatokat egy holland leányvállalaton keresztül irányítja. A francia adóhatóság azzal az indokkal utasította el az „adóintegrációs rendszer" ezen anya- és unokavállalatok által történő alkalmazását, hogy közbeiktattak egy leányvállalatot, amely nem esik a francia társasági adó hatálya alá.

4. Ilyen előzmények után azt kérdezi a kérdést előterjesztő bíróság, hogy ez a letelepedési szabadság nem igazolható korlátozásának tekinthető-e.

5. Már előzetesen le kell szögezni, hogy jelen előzetes döntéshozatali kérelemnek nem az a kérdés a tárgya, hogy a holland leányvállalatot be kell-e vonni az „adóintegrációs rendszerbe". A francia anyavállalat csupán a francia unokavállalataival történő integrációt kérelmezte. Jelen helyzet így különbözik attól, amely például az Oy AA ügyben [2] és a Marks & Spencer [3] ügyben hozott ítéletek alapjául szolgált. Mert ez utóbbiak a különböző tagállamokban letelepedett, egy csoporthoz tartozó társaságok nyereségeinek és veszteségeinek határon átnyúló figyelembevételének kérdéseire vonatkoztak. Jelen

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.).

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

ügyben ezzel szemben csak arról van szó, hogy egy külföldi illetőségű leányvállalat megfelelő köteléket jelent-e ahhoz, hogy lehetővé tegye a belföldi illetőségű nagymama- és unokavállalatok közötti integrációt.

7. Az anyavállalat alapvetően szabadon meghatározhatja a konszolidáció mértékét, tehát megállapíthatja, hogy mely társaságok vegyenek részt az „adóintegrációs rendszerben". Az előzetes döntéshozatalra utaló döntés szerint azonban a CGI 223A. cikkének szóhasználatából kiderül, hogy ha egy csoport anyavállalata meghatározza a csoportba tartozók körét, akkor általa csak közvetetten irányított társaságot csak akkor vonhat be, ha az a társaság, amelyen keresztül azt irányítja, maga is a csoport tagja, és ezért a francia társasági adó alanya.

II – A jogi háttér

6. A CGI 223A. cikke a jogvita tárgyát képező adóévekre hatályos változatában kimondja:

8. A CGI 223B. cikke előírja: „az összeredményt az anyavállalat állapítja meg úgy, hogy meghatározza a csoporthoz tartozó minden egyes társaság általános jogi előírások szerint, vagy a 217bis cikkben előírt módokon meghatározott eredményének számtani összegét […]". (nem hivatalos fordítás)

„A társaságot […] választása szerint önállóan terheli társaságiadó-kötelezettség a belőle és olyan társaságokból álló csoport összeredménye után, amelyek részesedéseinek legalább 95%-ával közvetlenül vagy a csoportba tartozó társaságokon keresztül közvetve maga rendelkezik folyamatosan az adott adóév alatt […]. A csoportba tartozó társaságok továbbra is kötelesek bejelenteni eredményeiket […]. A csoportnak csak azok a társaságok lehetnek tagjai, amelyek hozzájárultak a tagsághoz, és amelyek eredménye társaságiadó-köteles. […]"

9. Az előzetes döntéshozatalra utaló döntésből kiderül, hogy CGI 223B., 223D. és 223F. cikke többek között előírja a csoporton belüli ügyletek – mint például a bizonytalan követelések vagy a csoporthoz tartozó társaságok közötti kockázatok fedezetei, a követelésről való lemondás vagy csoporton belüli támogatás, a csoport másik társaságában való részesedés értékcsökkenése esetére szánt fedezet és a csoporton belüli tőkelekötés átruházása – semlegesítését.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. Az alapeljárás felperese, a Société Papillon (a továbbiakban: Papillon), franciaországi székhelyű társaság. A Papillon a holland Artist Performance and Communication (APC) BV társaság (a továbbiakban: APV) tőkéjében 100%-os részesedéssel rendelkezett. Az APC pedig a franciaországi székhelyű Kiron SARL-ben 99,99%-os részesedéssel bírt. A Kiron további francia társaságokat irányított.

11. 1989. január 1-jétől a Papillon alkalmazta az „adóintegrációs rendszer" modelljét. A csoportba – amelynek vezetését a Papillon vette át – beolvasztották a Kiront és a Kiron további francia leányvállalatait. Az adóhatóság azonban utólag megtagadta az „adóintegrációs rendszer" rezsimjének alkalmazását. Ezt azzal indokolta, hogy a Papillon nem hozhat létre integrált csoportot Franciaországban hollandiai illetőségű társaságon keresztül közvetve irányított társaságokkal, mivel a holland társaság nem alanya a franciaországi társasági adónak, és így nem lehet része az „adóintegrációs rendszernek". A Papillont ezért a saját nyereségei alapján adóztatták meg anélkül, hogy azt az integrált csoport egyéb társaságainak eredményeivel összegezhette volna.

12. A Papillon megtámadta a rá három év vonatkozásában kivetett társaságiadó-pótlékot, és a szintén kirótt bírságot. A tribunal administratif de Paris [4] 2004. február 9-i ítéletében elutasította a Papillon keresetét, azzal, hogy az eljárás során adható adóelengedés engedélyezésével kapcsolatban nem kell határozni. Másodfokon a cour administrative d'appel de Paris [5] ismételten azt állapította meg, hogy az eljárás során adható további adóelengedés engedélyezésével kapcsolatban nem kell határozni, megállapította a jogvita tárgyát képező adók és bírságok alóli részleges mentesülést, a Papillon kérelmeit egyebekben elutasította.

13. A cour administrative d'appel de Paris ezen ítélete ellen nyújtott be felülvizsgálati kérelmet a Papillon a kérdést előterjesztő Conseil d'État-hoz.

IV – Az előzetes döntéshozatalra irányuló kérelem

14. 2007. július 10-i, a Bírósághoz 2007. szeptember 12-én érkezett ítéletével a Conseil d'État az eljárást felfüggesztette, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

4 – Párizsi elsőfokú közigazgatási bíróság.
5 – Párizsi fellebbviteli közigazgatási bíróság.

„1) Amennyiben az »adóintegrációs« rendszerből következő adókedvezmény a csoport anyavállalatára kivetett adó mértékét befolyásolja, amely vállalat összegezheti az integrált csoporthoz tartozó valamennyi társaság által elért nyereséget, illetve elszenvedett veszteséget, valamint a csoporton belüli ügyletek tekintetében adósemlegességet élvezhet, a Code général des impôts 223A. és azt követő cikkeiben meghatározott rendszerből következő korlátozás, amely szerint az anyavállalat nem vonhatja az integrált adócsoport körébe unokavállalatát, ha azt olyan leányvállalat közbeiktatásával irányítja, amely – mivel a Közösség más tagállamában rendelkezik székhellyel, illetve Franciaországban nem végez tevékenységet – nem alanya a francia társasági adónak, és így maga nem lehet tagja a csoportnak, ez a letelepedési szabadság korlátozását képezi-e az anyavállalat azon döntésének adózási következménye miatt, hogy unokavállalatát francia, vagy inkább valamely más tagállamban alapított leányvállalaton keresztül irányítsa?

2) Igenlő válasz esetén e korlátozás igazolható-e az adórendszer koherenciája fenntartásának szükségességével – különösen a csoporton belüli ügyletek adósemlegessé tételére irányuló mechanizmusokkal, figyelembe véve az olyan rendszer következményeit, amelynek keretében a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatot kizárólag az unokavállalat közvetett irányítására vonatkozó feltétel miatt kellene a csoporthoz tartozónak tekinteni, miközben, mivel nem alanya a francia adónak, szükségszerűen kizárt a csoportra alkalmazandó rendszerből – vagy bármely más nyomós közérdek alapján?”

15. A Bíróság előtti eljárásban a Papillon, a francia, a holland és a német kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli és szóbeli észrevételeket. Ezen túlmenően a spanyol kormány szóbeli észrevételeket terjesztett elő.

V – A jogi értékelés

16. A két előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a jogvita tárgyát képező francia rendelkezések a letelepedés szabadságának korlátozását valósítják-e meg, és – amennyiben a korlátozás megvalósul – ezek igazolhatóak-e.

A – *Előzetes megjegyzések*

17. A jogvita tárgyát képező rendelkezések tárgya a táraságok adóztatása, tehát egy közvetlen adó. Ennyiben emlékeztetni kell a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a közvetlen adók ugyan nem tartoznak a közösségi hatáskörbe, de a tagállamok a megmaradt hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni [6].

18. Meg kell állapítani továbbá, hogy a kérdést előterjesztő bíróság joggal indul ki abból, hogy jelen tényállás az EK 43. cikk szerinti letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik, és nem az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti tőke szabad mozgásának hatálya alá.

19. Annak a kérdésnek a megválaszolásához, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy másik alapvető szabadság hatálya alá tartozik-e, az érintett nemzeti szabályozás célját kell figyelembe venni [7].

20. A letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek 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 [8]. Ennyiben azok a jogi előírások, amelyek csak a vállalatcsoporton belüli kapcsolatokat érintik, elsősorban a letelepedés szabadságának hatálya alá tartoznak [9]. Még ha e szabályozás korlátozó hatást is gyakorol a tőke szabad mozgására, az nem indokolja az említett szabályozásnak az EK 56. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát, mert e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következményének tekintendő [10].

21. Eszerint jelen ügyben egyedül a letelepedés szabadsága irányadó. A jogvita tárgyát képező rendelkezések szerint ugyanis csak olyan társaságok esetén jöhet számításba az adóintegráció, amelyekben az anyavállalat közvetlenül vagy közvetve legalább a tőke 95%-ával rendelkezik. Egy ilyen magas részesedés biztosítja annak a lehetőségét, hogy irányító és döntő befolyást gyakoroljon az ellenőrzött társaságra.

6 – Lásd többek között a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-4571. o.)66. pontját, a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet 20. pontját, 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.) 36. pontját és a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 40. pontját.

7 – Lásd többek között a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 22. és 23. pontját, a C-524/04. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 26–34. pontjait és a C-452/04. sz. Fidium Finanz-ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9521. o.) 34. és 44–49. pontjait.

8 – A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontja és a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 28–33. pontjai.

9 – A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Burda-ügyben hozott ítélet 68. pontja, 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. pontja, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 33. pontja és a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 23. pontja.

10 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 24. pontja, a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 33. pontja és a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 34. pontja.

B – *A letelepedés szabadságának korlátozása*

22. 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. [11]

23. Még akkor is, ha az EK-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 az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen. [12]

24. Még egyszer le kell azonban szögezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem azt kérdezi, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát az, hogy a holland leányvállalatot kizárják az „adóintegrációs rendszerben" történő részvételből. Az előzetes döntéshozatali kérelem tárgya sokkal inkább az, hogy korlátozásnak minősül-e az, ha egy francia anyavállalat a francia unokavállalataival nem létesíthet „adóintegrációs rendszert", ha közbe van iktatva egy külföldi leányvállalat.

25. Ahogyan az az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésből következik, az „adóintegrációs rendszerre" vonatkozó szabályozás az összes társaság nyereségének és veszteségének összesítésének lehetőségén keresztül adóelőnyhöz vezet az anyavállalat adóztatásánál. Ezen összesítés révén ugyanis az integrált csoport az egyes társaságok veszteségét azonnal figyelembe veheti, akkor is, ha az érintett társaság maga nem ért el nyereséget. Az integráció nélkül egy ilyen veszteséget csak továbbvinni lehetne, és csak a következő adóévekben lehetne azt érvényesíteni.

26. A CGI 223A. és azt követő cikkeinek rendelkezései szerint azonban ez az adóelőny nem vehető igénybe, ha a francia anyavállalat a szintén Franciaországban letelepedett unokavállalatait a letelepedés szabadságát gyakorolva egy másik tagállamban letelepedett, és Franciaországban semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytató leányvállalaton keresztül irányítja.

27. Az „adóintegrációs rendszer" rezsimjének alkalmazása ugyanis két feltételtől függ. Egyrészről az olyan társaságok, amelyekben az anyavállalat csak közvetett részesedéssel

11 – Lásd a C-414/06. sz., Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 18. pontját; a C-471/04. sz. Keller Holding-ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2107. o.) 29. pontját; a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 20. pontját és a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN-ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontját.

12 – A fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 19. pontja, a C-298/05. sz., Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 33. pontja és a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 21. pontja.

rendelkezik, csak akkor vonhatók be az „adóintegrációs rendszerbe”, ha a részesedés egy olyan leányvállalaton keresztül áll fenn, amely maga is részt vesz az „adóintegrációs rendszerben”. Fenn kell állnia tehát a részesedések „megszakítatlan láncolatának”. Másrészről csak olyan társaságok vehetnek részt az integrációban, amelyek a francia társasági adó hatálya alá tartoznak.

28. Így egy francia anyavállalat, amely a francia unokavállalatait egy külföldi leányvállalaton keresztül irányítja, soha nem tudja az „adóintegrációs rendszer” feltételeit teljesíteni. Mivel a külföldi leányvállalat maga nem tartozik a franciaországi társasági adó hatálya alá, ezért az „adóintegrációs rendszerben” nem vehet részt. Ezáltal az anya- és leányvállalatok alapvetően nem felelnek meg az első feltételnek. A külföldi leányvállalat közbeiktatása következtében nem alkotnak „megszakítatlan láncolatot”.

29. Ezzel szemben a francia anyavállalatnak lehetősége van a francia unokavállalataival adóintegrációs rendszert alkotni, ha a leányvállalat Franciaországban honos.

30. Az alapeljárásban vitatott jogi előírások ezért az „adóintegrációs rendszer” választásának lehetősége tekintetében eltérő bánásmódot valósítanak meg aszerint, hogy az anyavállalat a közvetett részesedéssel egy belföldi vagy egy külföldi leányvállalaton keresztül rendelkezik.

31. A holland kormány ugyan joggal hivatkozott arra, hogy a „megszakítatlan láncolat” feltétele a tisztán francia csoportokra is vonatkozik. Ugyanakkor egy francia anyavállalat, amely az unokavállalatait egy francia leányvállalaton keresztül irányítja, szabadon választhat, hogy bevonja-e a leányvállalatát is az „adóintegrációs rendszerbe”, és ezzel zárja a láncot. Amennyiben ezzel szemben az unokavállalatait egy külföldi leányvállalaton keresztül irányítja, alapvetően nincs lehetősége arra, hogy a leányvállalat bevonásával a részesedési láncolatot zárja. A leányvállalatot nem lehet bevonni az integrációba, mivel nem tartozik a franciaországi társasági adó hatálya alá.

32. A holland kormány ezen okból azon az álláspontón van, hogy a korlátozás nem a „megszakítatlan láncolat” feltételéből következik, hanem sokkal inkább abból a tényből, hogy egy külföldi társaság nem vonható be az adóintegrációs rendszerbe.

33. De a „megszakítatlan láncolat” kritériumából következően is hátrányt szenvednek azok a francia társaságok, amelyeket külföldi társaságokon keresztül irányítanak. És – ahogy azt fent már kifejtettem – egyedül ez az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya. Mert rendszeresen csak a külföldi leányvállalattal rendelkező francia anyavállalatok kerülnek olyan helyzetbe, hogy a leányvállalat kizárásával a csoportos adózást

igényeljék, mivel a külföldi leányvállalat kezdettől fogva ki van abból zárva. A tisztán nemzeti vállalatcsoportok ezzel szemben minden további nélkül tudnak „megszakítatlan láncolatot" alkotni.

34. A francia kormány azon az álláspontón van, hogy a két helyzet, amelyeket a francia rendelkezések eltérő bánásmódban részesítenek, nem hasonló. Ennek alátámasztására utal arra, hogy egy olyan esetben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, a leányvállalat külföldön honos, és ezért nem tartozik a franciaországi társasági adó hatálya alá.

35. A helyzetek nem összehasonlíthatóságát azonban nem szabad kizárólag azzal megindokolni, hogy a részesedést közvetítő leányvállalat székhelye nem Franciaországban van. Amennyiben ugyanis egy tagállam tetszése szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna egyedül azért, mert egy társaság székhelye egy másik tagállamban található, úgy az a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseket lényegüktől fosztaná meg [13].

36. A helyzetek hasonlóságát tehát önmagában nem zárhatja ki az a tény, hogy a leányvállalat a hollandiai székhelye miatt nem tartozik a franciaországi társasági adó hatálya alá. Sokkal inkább annak kell döntő jelentőséget tulajdonítani, hogy a két helyzet a csoportos adózásra vonatkozó francia rendelkezések céljára tekintettel hasonló-e [14].

37. A kérdéses rendelkezések célja az, hogy az anya- és leányvállalatokból álló vállalatcsoportot a lehető legnagyobb mértékig olyan helyzetbe hozzák, mint amilyenben egy több telephellyel rendelkező vállalkozás van. Ehhez biztosítják az egyes társasági eredmények konszolidálásának a lehetőségét. Ez az érdek egy saját francia unokavállalataival konszolidálni kívánó francia anyavállalatnál attól a kérdéstől függetlenül fennáll, hogy azokat belföldi vagy külföldi leányvállalatán keresztül irányítja. Következésképpen a két helyzet hasonló.

38. Ezen a ponton összefoglalásképpen meg kell állapítani, hogy a francia rendelkezések értelmében az unokavállalatait külföldi leányvállalaton keresztül irányító francia anyavállalat adójogi helyzete kevésbé kedvező, mint az anyavállalaté, amely az unokavállalatait belföldi leányvállalaton keresztül irányítja. Így az anyavállalat azon választása, hogy az unokavállalatait francia vagy külföldi leányvállalaton keresztül irányítja, adójogi hátrányokat vonhat maga után.

13 – Lásd ilyen értelemben 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 és a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 18. pontját.

14 – Lásd ilyen értelemben a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 38. pontját és a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 60. pontját.

39. Ez a leányvállalat székhelye alapján alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a letelepedési szabadság gyakorolását, aminek folytán az anyavállalatok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn egy másik tagállamban [15].

C – *A korlátozás igazolása*

40. A letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [16]

1. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti felosztásának megőrzése

41. A német és a holland kormány azon az álláspontón van, hogy a letelepedés szabadságának a francia rendelkezésekből eredő korlátozását igazolhatja az adóztatási joghatóság tagállamok közti felosztása megőrzésének szükségszerűsége. Ezenkívül e korlátozás szükséges a veszteségek kétszeres figyelembevételének és az adókikerülés veszélyének megakadályozására.

42. Ezeket az igazolási okokat a Bíróság a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletében elfogadta [17]. Ebben és az ezt követő ítéletben azonban a veszteségek és nyereségek határon átnyúlóan történő figyelembevételéről volt szó.

43. Ettől különbözik a jelen ügyben fennálló helyzet. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésének a tárgya ugyanis nem az, hogy a holland társaságot részesíteni kell-e az adóintegrációs rendszerben, tehát hogy nyereségét és veszteségét az adókonszolidációba be kell-e vonni. Ennyiben kétségbevonhatatlanul a tagállamok adóztatási joghatóságának a felosztása és a veszteség kétszeres figyelembevétele lennének a szóba jöhető igazolási okok.

15 – Lásd ilyen értelemben a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 61. pontját.

16 – Lásd a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontját, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontját, a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontját és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját.

17 – Ahhoz a kérdéshez, hogy ennek a három igazolási oknak együttesen kell fennállnia ahhoz, hogy igazolják a korlátozást, lásd a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 40. pontját és Sharpston főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó 2008. február 14-i indítványának 18. pontját.

44. A német és a holland kormány helyénvalónak tartja a jelen ügyben először azt megvizsgálni, hogy az adóintegrációs rendszert határon átnyúlóan is engedélyezni kell-e. Azt vizsgálják, hogy a letelepedés szabadsága alapvetően megköveteli-e a hollandiai leányvállalat bevonását az adóintegrációs rendszerbe. Az eredeti előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására egy ilyen vizsgálat nem ad végleges választ. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya sokkal inkább az, hogy sérti-e a letelepedés szabadságát az, hogy a francia rendelkezések nem engedik meg az adóintegrációt két olyan francia cég között, amelyek közé be van iktatva egy külföldi társaság. A külföldi társaságot tehát nem kívánják bevonni az adóintegrációs rendszerbe, hanem az csak az anyavállalat és az unokavállalatok közötti kapcsolatot közvetíti.

45. Mivel jelen esetben a külföldi társaságot nem kívánják bevonni az adóintegrációs rendszerbe, az adóztatási joghatóság különböző tagállamok közötti felosztásából közvetlenül nem adódik probléma. Jelen ügyben nem fedezhetők fel arra utaló adatok, hogy a holland társaság nyereségét vagy veszteségét határon átnyúlóan Franciaországban figyelembe kívánták volna venni.

46. Különösen nem kívánták bevonni a franciaországi adóintegrációs rendszerbe a holland társaságot. Nem fedezhető fel ezért a veszteségek Marks & Spencer ítéletben rögzített joggyakorlat szerinti kétszeres elszámolásának veszélye. Amikor a Bíróság ítélkezési gyakorlatában az eddigiekben a veszteségek kétszeres elszámolásának megakadályozásáról volt szó, akkor ugyanannak a veszteségnek két különböző tagállamban történő elszámolásáról volt szó. Ez következetes is, a veszteségek kétszeres elszámolásának elkerülése szoros összefüggésben van az adóztatási joghatóság megosztásával [18]. Ennek kapcsán tehát ugyanannak a veszteségnek két különböző adójoghatóság alatt történő elszámolását kell érteni. A jelen ügyben ugyanakkor a francia kormány csupán annak kockázatára utal, hogy francia társaságok vesztesége Franciaországban többszörösen elszámolásra kerülhet.

47. Mivel a jelen ügyben éppen nem a holland társaság adóintegrációjáról van szó, nem áll rendelkezésre arra vonatkozó támpont sem, hogy a jogvita tárgyát képező rendelkezések szükségesek-e az adókikerülés megakadályozásához.

48. Közbülső eredményként így meg kell állapítani, hogy semmi olyat nem adtak elő a résztvevők, amely alapján a jogvita tárgyát képező rendelkezések igazolhatóak lennének az adóztatási joghatóság felosztásával, a veszteség kétszeres elszámolásával vagy az adókikerüléssel. A kérdést előterjesztő bíróság és a francia kormány ezért helyesen nem is

18 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Oy AA ügyre vonatkozó 2006. szeptember 12-i indítványom 54. pontját.

hivatkoznak ezekre az igazolási okokra, hanem az adórendszer koherenciájának megőrzésére hivatkoznak lehetséges igazolási okként.

2. Az adórendszer koherenciája

49. A francia kormány arra hivatkozik, hogy a jogvita tárgyát képező rendelkezések szükségesek ahhoz, hogy az „adóintegrációs rendszer" koherenciáját fenntartsák. Előadja, hogy az „adóintegrációs rendszer" a társaságok adókonszolidációját irányozza elő. Ellentételezésként előírja azonban, hogy a csoportba tartozó társaságok közötti bizonyos intézkedéseket a CGI 223B., 223D. és 223F. cikkeinek megfelelően semlegesítsenek. Egy külföldi társaság közbeiktatása az integrált társaságok láncolatába megakadályozza, hogy az intézkedéseket a vállalatcsoporton belül megfelelően semlegesítsék, és annak veszélyéhez vezetne, hogy például a veszteségeket a vállalatcsoport eredményének meghatározásánál többszörösen számolják el.

50. A Bíróság alapvetően elismerte, hogy az adórendszer összhangja biztosításának szükségességével lehet igazolni a Szerződés által garantált alapvető szabadságok korlátozását [19]. Ezt az igazolási okot azonban nagyon megszorítóan alkalmazza, ami miatt az a feltételezés is megfogalmazódott, hogy a Bíróság már feladta ezt az igazolási okot. A Bíróság azonban azt újabb döntései során is vizsgálta [20].

51. Ezen igazolási ok fennállásának feltételeként a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a vonatkozó adókedvezmény és ezen kedvezmény bizonyos adóteherrel történő ellentételezése között [21]. E kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó adójogi szabályozás által követett célra tekintettel az érintett adóalanyok szintjén kell megállapítani a levonhatóság és az adóztatás közötti szoros kétirányú összefüggés alapján. [22]

52. A további feltételt, mely szerint az adóterhelésnek és az adómentesítésnek egy és ugyanazon adóalanynál kell összetalálkozni, [23] úgy tűnik, feladta a Bíróság a Manninen-ügyben

19 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 21. pontja. Lásd még a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 42. pontját és a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet 40. pontját.

20 – A C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1129. o.) 37. pontja, a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 46. pontja, a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 56. pontja és a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontja.

21 – A C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 18. pontja és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontja. Lásd továbbá a fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját, a fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 42. pontját és a fenti 19. és 20. lábjegyzetekben felsorolt ítéleteket.

22 – A fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Deutsche Shell ügyben hozott ítélet 39. pontja, hivatkozással a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 24. pontjára.

23 – A korábbi ítélkezési gyakorlattal szembeni kritikaként a fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyre vonatkozó 2004. március 18-i indítványom 53. és azt követő pontjai.

hozott ítéletével [24]. Egyébként ez a további kritérium azonban jelen ügyben teljesülni látszik, mert mesterséges felosztásnak tűnne, ha egy vállalatcsoport társaságait – amelyek éppen azt kívánják elérni, hogy az adó szempontjából egy egységként kezeljék őket – nem az ítélkezési gyakorlat szerinti „ugyanazon" adóalanyként vennénk figyelembe.

53. Ahogyan azt Poiares Maduro főtanácsnok a Marks & Spencer ügyre vonatkozó indítványában helyesen kidolgozta, a nemzeti adórendszer koherenciájának a célja azon adórendszerek sértetlenségének megőrzése, amelyek kialakítására a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel, feltéve, hogy az nem akadályozza a szükségesnél nagyobb mértékben a belső piacot [25]. A koherenciát először is a vizsgált adórendszer célja és rendszertani szerkezete szempontjából kell megítélni. [26]

54. Az „adóintegrációs rendszerre" vonatkozó francia rendelkezések célja az, hogy egy vállalatcsoport létrehozásának hatásait az adó szempontjából semlegesítsék, tehát azt olyan helyzetbe hozzák, mint amilyenben egy több telephellyel rendelkező vállalat van. Az előny a vállalatcsoport tagjai eredményének konszolidálásában rejlik, az egyes társaságok minden nyereségét és veszteségét az anyavállalat szintjén összeadják, és ezen konszolidálás után állapítják meg az adó alapját. A vállalatcsoportot nem illeti meg azonban ezen túlmenő kedvezmény, ami ahhoz vezet, hogy bizonyos veszteségeket többször el tudnak számolni. A konszolidáció szisztematikus kiegészítése ezért a francia rendelkezések értelmében annak biztosítása, hogy ugyanazt a veszteséget a vállalatcsoporton belül többször ne lehessen elszámolni. A veszteségek kétszeres elszámolása a szabályozással elérni kívánt semlegesség célját sértené. Ennek elkerülése érdekében írja elő a francia szabályozás, hogy bizonyos műveleteket semlegesíteni kell.

55. A francia kormány többek között a következő példát mutatta be ezen semlegesítő intézkedések illusztrálására. Egy unokavállalat veszteséget termel. Ez ahhoz vezet, hogy a leányvállalat értékcsökkenési tartalékot képez az ezen unokavállalatában való részesedése tekintetében. Az anyavállalat a maga részéről megint csak értékcsökkenési tartalékot képez ebből az okból a leányvállalatában való részesedése tekintetében. Veszteség van tehát az unokavállalatnál, amely értékcsökkenési tartalékot idéz elő a leányvállalatnál és az anyavállalatnál is. Amennyiben az anya- és a leányvállalat egy adóintegrációs rendszert képeznek, úgy ezt a veszteséget az eredmények konszolidálásánál kétszer vennék figyelembe. Egyszer közvetlen veszteségként az unokánál, majd ugyanezen veszteség alapján még egyszer, ami ezúttal a leányvállalat értékcsökkenési tartaléka formájában lép fel az anyavállalatnál.

56. Annak érdekében, hogy ezt a kétszeres veszteségértékelést megakadályozzák, az

24 – Ezt a megítélést osztja Geelhoed főtanácsnok a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyre vonatkozó 2006. június 29-i indítványának 88. pontjában.

25 – Poiares Maduro főtanácsnok fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyre vonatkozó, 2005. április 7-i indítványának 66. pontja.

26 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 71. pontja.

„adóintegrációs rendszerre” vonatkozó francia rendelkezések meghatározott semlegesítési intézkedéseket írtak elő. Ezek oda vezetnének, hogy a fent bemutatott példa esetén a veszteséget csak egyszer vennék figyelembe. Amennyiben azonban egy külföldi leányvállalatot közbeiktatnak, úgy ezzel szemben a veszteségek kétszeres elszámolására kerülne sor: egyszer a közvetlen veszteség formájában az unokánál, és egy további alkalommal részleges értékcsökkenési leírásként az anyavállalatnál. Mert a külföldi leányvállalat nem része a vállalatcsoportnak, és így a belső műveleteket nem semlegesítenék.

57. Ezen a ponton tehát meg kell állapítani, hogy az „adóintegrációs rendszerre” vonatkozó francia rendelkezések célkitűzése és rendszere megköveteli, hogy bizonyos intézkedéseket a vállalatcsoporton belül az eredmények konszolidálása előtt semlegesítsenek. Fennáll-e azonban közvetlen kapcsolat a csoportos adózásban rejlő adóelőny és az ezen adóelőnyt ellensúlyozó adóterhelés között a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően?

58. A Bachmann-ügyben hozott ítéletében a Bíróság megállapította a közvetlen összefüggést a biztosítási díjak adóból történő levonhatósága és a biztosítottaknak a szóban forgó biztosítási szerződések teljesítéseként fizetendő összegek adóztatása között. Mivel Bachmann úr Németországban olyan biztosítási szerződést kötött, amelynek teljesítése Belgiumban nem eredményezne adófizetési kötelezettséget, a belga hatóságok megalapozottan utasították el az ezen szerződés alapján fizetett díjak adóból történő levonhatóságát.

59. Az eddig eldöntött ügyekben, amelyekben a Bíróság elismerte a koherenciát igazolási okként, ilyen értelemben a hátrány egy ellensúlyozás, tehát egy adó kivetése. Jelen helyzetben a hátrány ezzel szemben meghatározott műveleteknek a vállalatcsoporton belüli semlegesítésében nyilvánul meg. Ez nem tekinthető szűkebb értelemben vett adótehernek, mivel a semlegesítésre vonatkozó rendelkezések nem valósítanak meg adókivetést. Mindazonáltal az adó szempontjából hátránynak kell ezeket tekinteni, mert bizonyos intézkedéseket, mint például a részesedések részértékleírását figyelmen kívül kell hagyni, szemben azzal, ha egy társaság önállóan adózik. A semlegesítésre vonatkozó rendelkezések és az adóintegrációs rendszer között fennáll egy közvetlen kapcsolat is. Mert a különböző integrált csoportvállalatok eredményeinek konszolidálása csak akkor biztosított, ha egyúttal biztosítva van az, hogy az elérni kívánt célt nem hamisítja meg az, hogy bizonyos veszteségeket többszörösen számolnak el.

60. Így alapvetően igazolható lehet az adórendszer koherenciájának a megőrzése érdekében egy olyan rendelkezés, amely a veszteségek többszörös elszámolását kívánja megakadályozni.

61. A francia rendelkezéseknek ugyanakkor meg kell felelniük az arányosság alapelvének is.

62. Különösen nem létezhet enyhébb eszköz, amellyel elérhető lenne, hogy a veszteségeket ne számolják el többszörösen. Bizonyosnak kellene tehát lennie annak, hogy egy olyan helyzetben, amelyben egy külföldi leányvállalat van beiktatva az anya- és unokavállalatok közé, nem lehet ugyanúgy semlegesíteni bizonyos műveleteket, mint egy kizárólag francia társaságokat érintő helyzetben annak megakadályozására, hogy a veszteségeket többszörösen elszámolják. Enyhébb eszközként jöhetne számításba a kérdéses műveletek ugyanolyan módon történő semlegesítése, mint egy kizárólag francia társaságokat érintő helyzetben.

63. Franciaország ugyanakkor utal különböző gyakorlati problémákra, amelyek akkor állnának fenn, ha egy külföldi társaság közbeiktatása esetén azt kellene megállapítani, hogy a veszteségek kétszeres elszámolására kerül sor. A kétszeres elszámolást nem könnyű felismerni, mivel egy tartalék összege rendszerint nem egyezik meg a leányvállalat veszteségének összegével. Ezen kívül nem lehetséges minden további nélkül egy tartalék pontos eredetét meghatározni. Annak érdekében, hogy ez biztosítva legyen törvénymódosításokra van még szükség.

64. E tekintetben egyrészt arra kell utalni, hogy a gyakorlati nehézségek önmagukban nem igazolhatják a Szerződésben biztosított valamely szabadság sérelmét [27].

65. Másrészt – amire a Bizottság is utalt – a közösségi jog a 77/799/EGK irányelv [28] révén megadja a lehetőséget a tagállamoknak, hogy más tagállamok illetékes hatóságaitól valamennyi, a társasági adó pontos kiszámításához felhasználható adatot kikérjék.

66. Ezen túlmenően meg kell állapítani, hogy az érintett adóhatóságoknak lehetőségük van maguktól az anyavállalatoktól azokat a bizonylatokat megkövetelni, amelyek annak a kérdésnek a megítéléséhez szükségesnek tűnnek, hogy az anyavállalat részértékleírási tartalékai a közbenső társaság tartalékain keresztül közvetetten az unokavállalat veszteségére visszavezethetőek-e [29].

27 – Lásd ilyen értelemben a C-386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 48. pontját, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 30. pontját, a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 155–157. pontjait, valamint Sharpston főtanácsnok fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott Lidl Belgium ügyre vonatkozó 2008. február 14-i indítványának 31. pontját.

28 – A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén való kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1976. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336, 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

29 – Lásd ilyen értelemben a C-347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 57. pontját, a fenti 27. lábjegyzetben hivatkozott Stauffer-ügyben hozott ítélet 49. pontját, valamint a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1163. o.) 54. pontját. A Rewe-ügyben hozott ítélet 58. pontja különösen utal arra, hogy egy anyavállalatnak képesnek kell lennie arra, hogy a szükséges iratokat a leányvállalatától közvetlenül megkérje.

67. A rendelkezésre álló információk alapján komoly kétségek állnak fenn a tekintetben, hogy olyan anya- és unokavállalatok között, amelyeknél a részesedést egy külföldi leányvállalat közvetíti, az adóintegrációs rendszer alkalmazásának teljes megtagadása jelenti a legenyhébb eszközt a veszteség kétszeres elszámolásának megakadályozására, és ezáltal az adórendszer koherenciájának a megőrzésére. Végeredményben a kérdést előterjesztő bíróság feladata lesz megítélni, hogy az elérni kívánt cél, tehát a veszteség kétszeres elszámolásának a megakadályozása egy adóintegrációs rendszer keretei között az enyhébb semlegesítés eszközével is elérhető-e határon átnyúló elemet is tartalmazó tényállás esetén.

VI – Végkövetkeztetések

68. A fenti okokból azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Conseil d'État által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következő választ adja:

1) A letelepedés szabadságának korlátozását valósítja meg az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen a francia „adóintegrációs rendszerre" vonatkozik, amely szerint egy francia anyavállalat a francia unokavállalatával csak akkor valósíthat meg adóintegrációt, ha az unokavállalatot egy francia leányvállalaton keresztül, és nem egy külföldi leányvállalaton keresztül irányítja.

2) Ezt a korlátozást csak akkor igazolhatja az adórendszer koherenciája, ha a kizárás alkalmas arra, hogy az anya- és unokavállalatok eredményeinek konszolidálásánál a veszteségek kétszeres elszámolását megakadályozza, és nem haladja meg a cél eléréséhez szükséges mértéket.