JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. április 16.[1]

**C-66/14. sz. ügy**

**Finanzamt Linz**
**kontra**
**Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz**

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Nemzeti társasági adó — Az EUMSZ 49. cikk és az EK 43. cikk szerinti letelepedés szabadsága — A támogatások végrehajtásának EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése harmadik mondata és EK 87. cikk (3) bekezdése harmadik mondata szerinti tilalma — Cégcsoportok adózása (osztrák »csoportos adóztatás«) — A cégértékleírás belföldi részesedések megszerzésére korlátozása”

*1. Variatio delectat.* Azt követően, hogy a Bíróságot több szempontból foglalkoztatta már a cégcsoportok adózásának francia,[2] holland,[3] és brit[4] szabályozása, a jelen előzetes döntéshozatali eljárás kétségtelenül tovább fogja gazdagítani és új szempontokkal fogja ellátni az ítélkezési gyakorlatot.

2. Ugyanis az osztrák adójogszabályok is előírják a cégcsoportok adózásának lehetőségét. Annak értelmében valamely cégcsoport tagjai – jóllehet jogilag elkülönültek – egyetlen adóalanyként kezelhetők. Ha egy ilyen cégcsoport új taggal bővül, akkor leírják az újonnan megszerzett részesedés úgynevezett cégértékét. Ez főszabály szerint a cégcsoport jövedelmének 15 éven keresztül való folyamatos csökkentését jelenti, amely a részesedés vételárának feléig terjedhet. E szabályozás alól azonban kizárt a külföldi részesedések megszerzése, valamint az olyan adóalanyok általi szerzés, akik természetes személyként szükségszerűen, vagy jogi személyként saját elhatározásból nem tartoznak a cégcsoportok adózására vonatkozó szabályozások alá.

3. Most az Osztrák Köztársaság legfelsőbb közigazgatási bírósága kérdőjelezi meg azt, hogy összeegyeztethetők-e az uniós joggal ezek a különböző kizárások. E tekintetben két különböző uniós jogi kérdést lát felmerülni. Egyrészt a cégértékleírásnak a belföldi részesedések olyan társaságok általi megszerzésére való korlátozása, amelyekre a cégcsoportok adózása vonatkozik, olyan támogatást valósíthat meg, amelynek végrehajtása főszabály szerint tilos az Európai Bizottság engedélye nélkül. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság lehetségesnek tartja a letelepedés szabadságának megsértését is.

4. A Bíróságnak a jelen jogvita rendkívüli alkalmat biztosít az alapvető szabadságok és a támogatások ellenőrzése közötti kapcsolat tisztázására, amennyiben a tagállamok adójogszabályaiban található eltérő bánásmódok képezik a vizsgálat tárgyát.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659); lásd még: a jelenleg még folyamatban lévő Groupe Steria ügy (C-386/14).

3 — X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89) és SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — ICI-ítélet (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company és társai ítélet (C-80/12, EU:C:2014:200), valamint Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50).

## I – **Jogi háttér**

### A – *Az uniós jog*

5. Az EUMSZ 49. cikk az alábbiak szerint biztosítja a letelepedés szabadságát:

„Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelelően tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen az 54. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

6. Az EUMSZ 54. cikk a letelepedés szabadságának hatálya tekintetében a következőképpen rendelkezik:

„Valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai..

»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket.”

7. Az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 54. cikk megfelel a 2009. november 30-ig hatályos EK 43. cikknek és EK 48. cikknek.

8. Az állami támogatásokkal kapcsolatban az EUMSZ 107. cikk a következőket határozza meg:

„(1) Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

(2) A belső piaccal összeegyeztethető:

[…]

(3) A belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető:

[…]”

9. Az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése ezt egészíti ki:

„(3) A Bizottságot az észrevételei megtételéhez szükséges időben tájékoztatni kell minden támogatás nyújtására és módosítására irányuló szándékról. Ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ez a szándék a 107. cikk értelmében nem egyeztethető össze a belső piaccal, haladéktalanul megindítja a (2) bekezdés szerinti eljárást. Amíg ebben az eljárásban végső határozat nem születik, az érintett tagállam a tervezett intézkedéseket nem hajthatja végre.”

10. Az EUMSZ 107. cikk és az EUMSZ 108. cikk megfelel a 2009. november 30-ig hatályos EK 87. cikknek és EK 88. cikknek.

B – *A nemzeti jog*

11. Az Osztrák Köztársaság társasági adót vet ki a jogi személyek jövedelmeire. Ennek során a „csoportos adózás" az egy cégcsoporthoz tartozó jogi személyeknek lehetőséget kínál a közös adózásra. E csoportos adózás keretében az anyavállalat szintjén számítják ki és adóztatják a csoport valamennyi tagjának adózási eredményét.

12. Belföldi és külföldi társaságok is lehetnek ilyen adózási csoport tagjai. Külföldi társaságoknál mindazonáltal nem a nyereségeket, hanem csupán – meghatározott feltételek mellett – a veszteségeket számolják el.

13. Az adózási csoporton belüli részesedések értékeléséről a 2005. évi Steuerreformgesetz (adóreformról szóló 2005. évi törvény) által módosított 1988. évi osztrák Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló 1988. évi törvény; a továbbiakban: 1988. évi KStG) 9. §-ának (7) bekezdése a következő szabályozásokat tartalmazza:

„(7) A nyereség meghatározása során a csoporttagokban fennálló részesedések tekintetében az alacsonyabb részértékre vonatkozó értékvesztések […] és az értékesítési veszteségek nem leírhatók. Egy teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, termelőtevékenységet folytató társaságban fennálló […] részesedésnek egy csoporttag, illetve az anyavállalat általi megvásárlása esetén […] az említett társaság cégcsoporthoz tartozásának időpontjától a közvetlen részesedéssel rendelkező csoporttag, illetve az anyavállalat esetében cégértékleírást kell elvégezni az alábbiak szerint:

– - A cégérték azon társaságnak, amelyben a részesedés fennáll, a nem leírható befektetett eszközökben lévő rejtett tartalékokkal növelt kereskedelmi jogi sajáttőkéje és az adózási szempontból irányadó beszerzési költségek közötti, a részesedés mértékének megfelelő különbözet, legfeljebb azonban e beszerzési költségek 50%-a. A levonható cégérték 15 évre egyenlő arányban elosztva veendő figyelembe.

[…]

– […] A cégértékleírás a részesedéssel rendelkező társaság cégcsoporthoz tartozásának […] idejére korlátozódik.

[…]

– Az adózási szempontból figyelembe vett egytizenötödnyi összegek csökkentik […] az adózási szempontból irányadó könyv szerinti értéket."

14. Az 1988. évi KStG 10. §-a tartalmazza a külföldi társaságokban fennálló részesedések adósemlegességéről szóló általános szabályozást, amely nem korlátozódik az adózási csoportokra:

„(2) A minősített nemzetközi részesedésekből származó bármely osztalék mentes a társasági adó alól. Minősített nemzetközi részesedésről van szó, ha a KStG 7. §-a (3) bekezdésének hatálya alá tartozó adóalanyok […] tőkerészesedés formájában megszakítás nélkül legalább egy évig igazolhatóan legalább egytized részben részesedéssel rendelkeznek:

a) valamely belföldi tőketársasággal összehasonlítható külföldi társaságban,

[…]

(3) A jövedelem megállapításakor figyelmen kívül kell hagyni a (2) bekezdés értelmében vett minősített nemzetközi részesedésekből származó nyereségeket, veszteségeket és egyéb értékváltozásokat. […] A részesedés adósemlegessége nem áll fenn az alábbi rendelkezések alapján:

1. Az adóalany a társaságiadó-bevallás benyújtásakor a minősített nemzetközi részesedés megvásárlásának […] éve tekintetében közli, hogy e tekintetben nyereségek, veszteségek és egyéb értékváltozások veendők figyelembe adózási szempontból (a részesedés adózási szempontú figyelembevételének lehetősége).

[…]"

## II – **Az alapjogvita**

15. Az alapjogvita a CEE Holding GmbH és a jogutód IFN-Holding AG 2006–2010. évekre vonatkozó társasági adóját érinti.

16. A hivatkozott években mindkét társaság az 1988. évi KStG 9. §-a szerinti adózási csoport tagja volt. 2005-ben a CEE Holding megszerezte a HSF s.r.o. szlovák társaság valamennyi részesedését. 2008. óta az IFN-Holding beolvadás alapján a CEE Holding jogutóda volt.

17. A HSF-ben fennálló részesedések tekintetében a CEE Holding és az IFN-Holding éves cégértékleírást érvényesített az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondata alapján, összesen 183 000 euró értékben. A Finanzamt Linz (linzi adóhivatal) mindazonáltal nem ismerte el a leírásokat, mivel szerinte ez csak teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságokban fennálló részesedések esetében lehetséges. A HSF székhelye azonban Szlovákiában van, és ezért Ausztriában nem rendelkezik teljes körű adókötelezettséggel.

18. A Finanzamt Linz megfelelő határozataival szemben az IFN-Holding és anyavállalata, az IFN Beteiligungs GmbH is keresetet terjesztett elő. E keresetek első fokon eredményesek voltak, mivel megállapítást nyert, hogy az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondata sérti a letelepedés szabadságát. A Finanzamt Linz ezt kifogásolja most a Verwaltungsgerichtshof előtt.

## III – **A Bíróság előtti eljárás**

19. A Verwaltungsgerichtshof 2014. február 11-én az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Ellentétes-e az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésével (korábbi EK 88. cikk (3) bekezdés) összefüggésben értelmezett EUMSZ 107. cikkel (korábbi EK 87. cikk) az olyan nemzeti intézkedés, amely alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén – az adóalapot és ezáltal az adóterhet csökkentő – cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, miközben a jövedelem- és társasági adózás más eseteiben nem végezhető el ilyen cégértékleírás egy részesedés megvásárlása esetén?

2. Ellentétesek-e az EUMSZ 54. cikkel (korábbi EK 48. cikk) összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel (korábbi EK 43. cikk) az olyan tagállami jogszabályok, amelyek alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, miközben egy nem belföldi illetőségű (különösen a más uniós tagállamban székhellyel rendelkező) társaságban fennálló részesedés megvásárlása esetén nem végezhető el ilyen cégértékleírás?

20. A Bíróság előtti eljárás során 2014 májusában az alapjogvitában részt vevő IFN-Holding, az Osztrák Köztársaság, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

## IV – **Jogi értékelés**

21. A kérdést előterjesztő bíróság az olyan szabályozás cégértékleírással való összeegyeztethetőségét, mint amilyen az osztrák szabályozás, két szempontból is megkérdőjelezi: először is a támogatások végrehajtásának tilalma tekintetében, másrészt pedig a letelepedés szabadsága vonatkozásában. A kérdés megválaszolásához mind az EUM-Szerződést, mind pedig az EK-Szerződés megfelelő rendelkezéseit értelmezni kell, mivel az alapjogvita mindkét szerződés hatályosságának idejét érinti. A könnyebb áttekinthetőség kedvéért a továbbiakban mindazonáltal egyedül az EUM-Szerződés rendelkezéseit idézem.

22. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása előtt azonban meg kell vizsgálni azok elfogadhatóságát.

### A – *Elfogadhatóság*

23. Az IFN-Holding és a Bizottság álláspontja szerint az állami támogatásokról szóló rendelkezések befolyására vonatkozó, első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azért elfogadhatatlan, mert megválaszolása nem szükséges az alapjogvita eldöntéséhez.

24. Igaz, hogy az EUMSZ 267. cikk második bekezdése értelmében főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata annak megítélése, hogy az uniós jog értelmezésére irányuló kérdés megválaszolása szükséges-e az alapjogvitát eldöntő határozat meghozatalához. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében azonban a Bíróság elutasíthatja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolását többek között akkor, ha az uniós jog nemzeti bíróság által kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával. [5]

25. A Bizottság álláspontja szerint az IFN-Holding és anyavállalata annak érdekében, hogy alkalmazhassa a cégértékleírásra vonatkozó szabályozást, nem hivatkozhat az alapjogvitában arra, hogy az osztrák szabályozás esetlegesen sérti a támogatások végrehajtásának EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti tilalmát. Ilyen jog csak a szabályozás letelepedés szabadságát sértő jellegéből eredhet. Ezért az alapjogvita szempontjából lényegtelen az, hogy a jelen ügyben fennáll-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatás.

26. Jóllehet igaz, hogy az adóalanyok főszabály szerint nem hivatkozhatnak az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalomra annak érdekében, hogy olyan adókedvezményhez jussanak, amely más adóalanyok vonatkozásában támogatásnak minősül. [6] Ez azonban nem jelenti azt, hogy az a kérdés, hogy a jelen ügyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatásnak minősül-e az osztrák szabályozás, nem befolyásolja az alapjogvita eldöntését. Az uniós jog értelmezésére irányuló kérdés döntés szempontjából való relevanciája ugyanis főszabály szerint nem attól függ, hogy eleget tesz-e az alapjogvitában részt vevő valamely meghatározott fél kérelmének, hanem attól, hogy befolyásolja-e a jogvita kimenetelét.

27. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság maga elmulasztotta közelebbről kifejteni az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés döntés szempontjából való relevanciáját, ahogyan azt főszabály szerint előírja az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontja, mégis nyilvánvaló annak alapjogvita szempontjából való relevanciája. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis arra kényszerülhet, hogy az osztrák szabályozás letelepedés szabadságát esetlegesen sértő jellege – a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya – ellenére megtagadja az adóalanytól a kért

5 — Lásd csupán: Kachelmann-ítélet (C-322/98, EU:C:2000:495, 17. pont), Lucchini-ítélet (C-119/05, EU:C:2007:434, 44. pont), és FOA-ítélet (C-354/13, EU:C:2014:2463, 45. pont).

6 — Ebben az értelemben többek között lásd: Banks-ítélet (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. pont), Air Liquide Industries Belgium ítélet (C-393/04–C-41/05, EU:C:2006:403, 43. pont) és Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet (C-368/04, EU:C:2006:644, 51. pont).

adókedvezményt annak érdekében, hogy eleget tegyen az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalomnak. A nemzeti támogatási intézkedések e végrehajtási tilalmat sértő jellegének következménye ugyanis azok jogellenessége,[7] amelynek következménye főszabály szerint azok érvénytelensége.[8]

28. Az IFN-Holding mindazonáltal úgy véli, hogy abban az esetben sem tagadható meg tőle a cégértékleírás, ha az osztrák szabályozás támogatásnak minősül, amennyiben a letelepedés szabadsága lehetővé teszi számára ezt a leírást. Az állami támogatásokra vonatkozó jogban ugyanis a nemzeti bíróságoknak csupán az a feladata, hogy a Bizottság határozatáig óvják a jogalanyok jogait. Ha a kérdést előterjesztő bíróság az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével azt célozta volna meg, hogy a támogatások végrehajtásának tilalma alapján megtagadja az adóalanytól a letelepedés szabadságából eredő jogvédelmet, ez meghaladja a hatáskörét.

29. Az ilyen nézőpont azonban félreérti az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalom szabályozási tartalmát. Igaz, hogy a nemzeti bíróságok nem mérlegelhetik a támogatások EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése szerinti, belső piaccal való összeegyeztethetőségét, mivel ez kizárólag a Bizottság feladata.[9] Ez azonban máshogyan van éppen az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalom vonatkozásában. Ennek a rendelkezésnek ugyanis közvetlen hatálya van.[10] A nemzeti bíróságnak ezért például el kell rendelnie a jogellenes támogatás kedvezményezett általi visszatéríttetését.[11] Következésképpen a jogalanyok számára negatív következmények származhatnak a végrehajtási tilalomból még akkor is, ha a Bíróság ítélkezési gyakorlatában részben kiemelte, hogy a nemzeti bíróságoknak a jogalanyok „javára” kell megállapítani a végrehajtási tilalom megsértéséből fakadó következményeket.[12]

30. Ahogyan azonban különösen az újabb ítélkezési gyakorlatból kiderül, a nemzeti bíróságoknak általánosan és átfogó módon kell figyelembe venniük a végrehajtási tilalmat[13] és eközben teljes mértékben figyelembe kell venniük az uniós érdeket is.[14] A nemzeti bíróságnak ezért – ahogyan ezt már a Presidente del Consiglio dei Ministri ügyre vonatkozó indítványomban kifejtettem – nem csupán az egyéni jogok védelmét kell biztosítania, hanem köteles mindent megtenni az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalom nemzeti jogban való érvényesítése érdekében is.[15] A végrehajtási tilalomra ezért lehet hivatkozni a szóban forgóhoz hasonló kérelemmel szemben, amely valamely be nem jelentett támogatás kiterjesztett igénybevételére irányulhat, a jogellenes támogatás kedvezményezetti köre kibővítésének megakadályozása érdekében.[16]

31. Eáltal az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadható.

7 — Distribution Casino France és társai ítélet (C-266/04–C-270/04, C-276/04 és C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 30. pont) és Residex Capital IV ítélet (C-275/10, EU:C:2011:814, 28. pont).

8 — Lásd többek között: Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires és Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon ítélet (C-354/90, EU:C:1991:440, 16. és 17. pont), van Calster és társai ítélet (C-261/01 és C-262/01, EU:C:2003:571, 63. pont), Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet (C-368/04, EU:C:2006:644, 41. pont) és Centre d’exportation du livre français ítélet (C-199/06, EU:C:2008:79, 40. pont).

9 — Lásd többek között: Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires és Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon ítélet (C-354/90, EU:C:1991:440, 14. pont), Lornoy és társai ítélet (C-17/91, EU:C:1992:514, 30. pont), van Calster és társai ítélet (C-261/01 és C-262/01, EU:C:2003:571, 75. pont) és Residex Capital IV ítélet (C-275/10, EU:C:2011:814, 27. pont).

10 — Lásd többek között: Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires és Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon ítélet (C-354/90, EU:C:1991:440, 11. és 13. pont), Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 26. pont) és Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet (C-368/04, EU:C:2006:644, 41. pont).

11 — Lásd többek között: Residex Capital IV ítélet (C-275/10, EU:C:2011:814, 33–36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 — Lásd: Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires és Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon ítélet (C-354/90, EU:C:1991:440, 12. pont), valamint Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 27. pont).

13 — Lásd: Centre d’exportation du livre français ítélet (C-199/06, EU:C:2008:79, 41. pont) és Residex Capital IV ítélet (C-275/10, EU:C:2011:814, 29. pont).

14 — Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet (C-368/04, EU:C:2006:644, 48. pont).

15 — Lásd: a Presidente del Consiglio dei Ministri ügyre vonatkozó indítványom (C-169/08, EU:C:2009:420, 119–122. pont).

16 — Ebben az értelemben lásd: Transalpine Ölleitung in Österreich ítélet (C-368/04, EU:C:2006:644, 49. pont).

32. Kiderült mindazonáltal, hogy az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés csak akkor releváns az alapjogvita tekintetében, ha a Bíróság megállapítja az osztrák szabályozás letelepedési szabadságot sértő jellegét, amely a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya. Ugyanis eleve csak ekkor merül fel az alapjogvitában az a kérdés, hogy az adóalanynak az EUMSZ 49. cikk alapján biztosítandó-e a cégértékleírás, vagy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata alapján mégis meg kell tőle tagadni azt. Ezért elsőként kell megvizsgálni a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést.

B – *A letelepedés szabadságának megsértése*

33. Ezzel először azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely a csoportos adózás keretein belül csak belföldi részesedésekre tekintettel teszi lehetővé a cégértékleírást, sérti-e az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikket.

1. A letelepedés szabadságának korlátozása

34. Az EUMSZ 49. cikk (1) bekezdésének második mondata és az EUMSZ 54. cikk értelmében főszabály szerint tilos korlátozni a leányvállalatoknak valamely tagállam társaságai által valamely másik tagállamban való létrehozását.

35. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ez nem csupán a fogadó tagállamnak, hanem a származási tagállamnak is megtiltja a társaságok valamely másik tagállamban való letelepedésének megakadályozását.[17] Az ilyen akadályozás feltételezendő a külföldi leányvállalattal rendelkező belföldi anyavállalattal szembeni, a belföldi leányvállalattal rendelkező anyavállalathoz képest hátrányos eltérő bánásmód esetén.[18]

36. A jelen ügyben az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondatából az következik, hogy az osztrák társaságokat a csoportos adózás keretében másik társaság részesedéseinek megszerzése során csak akkor illeti meg a cégértékleírás adókedvezménye, ha a megszerzett társaság Ausztriában teljes körű adókötelezettséggel rendelkezik, tehát belföldi illetőségű. Az ilyen leírás nem lehetséges azonban akkor, ha a megszerzett társaság valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel. Ez az eltérő bánásmód akadályozza a valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalatok részesedéseinek megszerzését. Mivel az ilyen részesedés megszerzése a letelepedés szabadsága keretében ugyanolyan elbánásban részesül, mint a leányvállalat alapítása,[19] ezzel az osztrák szabályozás akadályozza társaságainak valamely másik tagállamban való letelepedését.

37. Az Osztrák Köztársaság a cégértékleírás adókedvezményét nem kérdőjelezheti meg azzal az érveléssel, hogy fennáll a negatív cégérték lehetősége is, amelyet a nyereséget növelve kell feloldani, és ezzel adóhátrányt jelent. Egyrészt az ilyen lehetőség semmit nem változtat azon, hogy pozitív cégérték esetén mégis létezik adókedvezmény. Másrészt a cégérték meghatározásából, amely az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdése második mondatának első francia bekezdése szerint a saját tőke és a meghatározott tartalékok, valamint a beszerzési költségek közötti különbözet összege, az következik, hogy csak akkor keletkezik negatív cégérték, ha – leegyszerűsítve – a vételár alacsonyabb a társaság azonnali felszámolása esetén várt bevételnél. A negatív cégérték ezért arra utal, hogy a megszerzett társaság várt hozama negatív. Az ilyen társaság megszerzése lehet a ritka kivétel.

17 — Lásd többek között: Daily Mail és General Trust ítélet (81/87, EU:C:1988:456, 16. pont), National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 35. pont) és Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. pont).

18 — Lásd csupán: Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. pont) és Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50, 23. pont).

19 — Ebben az értelemben lásd: Rewe Zentralfinanz ítélet (C-347/04, EU:C:2007:194, 25–31. pont).

38. Így ez a szabályozás korlátozza az alapjogvitában szóban forgóhoz hasonló osztrák társaságok letelepedési szabadságát.

2. A helyzetek objektív összehasonlíthatósága

39. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában részben feltételezi azt, hogy a külföldi leányvállalattal rendelkező belföldi anyavállalattal szembeni, a belföldi leányvállalattal rendelkezőhöz képest hátrányos eltérő bánásmód összeegyeztethető a letelepedés szabadságával akkor, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem összehasonlíthatók. [20]

40. A Bíróság már a Rewe Zentralfinanz ítéletben megállapította, hogy a leányvállalatokban fennálló részesedések bekövetkezett értékvesztéséből eredően az ilyen belföldi illetőségű anyavállalatokat ért veszteségek tekintetében ezen anyavállalatok összehasonlítható helyzetben vannak függetlenül attól, hogy belföldi vagy más tagállambeli részesedésekről van-e szó. [21] Jóllehet a Bíróság ott – többek között – azt tekintette döntőnek, hogy a leányvállalat nyeresége egyik esetben sem az anyavállalatnál adóköteles, ami jelen esetben a csoportos adózás keretében nem igaz, mivel itt éppen anyavállalati szinten írják elő a belföldi leányvállalatok nyereségeinek adóztatását. A Bizottság mindazonáltal helyesen hívta fel a figyelmet arra, hogy a jelen ügyben a cégértékleírásra attól teljes mértékben függetlenül kerül sor, hogy a belföldi leányvállalat egyáltalán elér-e nyereséget. A leányvállalat nyereségeinek az anyavállalat jövedelméhez való hozzászámítása ezért nem játszik szerepet a belföldi és külföldi részesedések helyzetének az itt vitatott szabályozás keretében való objektív összehasonlíthatósága vonatkozásában.

41. Ezen túlmenően a Bíróság az X Holding ítéletben szintén a cégcsoportok adózásáról szóló szabályozás esetében a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának feltételezéséhez elegendőnek tartotta azt, hogy valamely anyavállalat külföldi és belföldi leányvállalatok esetében egyaránt részesülni kíván az adószabályozás által kínált előnyökben. [22] Amennyiben a Bíróság legutóbb a Nordea Bank Danmark ítéletben szigorúbb mércét tűnt meghatározni a helyzetek objektív összehasonlíthatósága tekintetében, amikor a belföldi és külföldi állandó telephelyek helyzetét főszabály szerint nem tartotta objektíve összehasonlíthatónak, [23] annyiban az újabb, Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet alapján úgy tűnik, hogy ezt a mércét nem kívánja átvinni a leányvállalatokra. [24]

42. Az Osztrák Köztársaság ezzel szemben tagadja a helyzetek objektív összehasonlíthatóságát, mivel az 1988. évi KStG 10. §-a értelmében a belföldi részesedésekkel ellentétben a külföldi részesedések főszabály szerint az adó szempontjából semlegesként kezelendők. E gondolat azonban csak a letelepedési szabadság fennálló korlátozása igazolásának következő vizsgálata keretében fejthető ki. A belföldi és külföldi leányvállalatok közötti, a tagállami adórendszer összefüggései alapján fennálló eltérő bánásmód ugyanis csak azon feltételek mellett lehet elfogadható, amelyeket az adózás koherenciájának megőrzésére vonatkozó igazoló okhoz kapcsolódó ítélkezési gyakorlat határozott meg.

43. Ezzel a külföldi leányvállalatok megszerzésére vonatkozó, szóban forgó hátrányos eltérő bánásmód nem összeegyeztethető a letelepedés szabadságával azért, mert olyan helyzetet érintene, amely objektíve nem összehasonlítható valamely belföldi helyzettel.

20 — Lásd többek között: Rewe Zentralfinanz ítélet (C-347/04, EU:C:2007:194, 32–36. pont), X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont) és SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. pont); másrészt azonban lásd: ICI-ítélet (C-264/96, EU:C:1998:370, 23–30. pont), Argenta Spaarbank ítélet (C-350/11, EU:C:2013:447, 34. és 35. pont) és Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50, 23. és 24. pont), amelyek nem említenek ilyen lehetőséget.

21 — Rewe Zentralfinanz ítélet (C-347/04, EU:C:2007:194, 34. pont).

22 — Lásd: X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 24. pont).

23 — Lásd: Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont).

24 — Lásd: Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50) az ezen ügyre vonatkozó indítványom alapján (EU:C:2014:2321, 25. és 26. pont).

3. Igazolás

44. Mindazonáltal a letelepedés szabadságának korlátozása igazolható nyomós közérdekkel. [25]

45. A Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatban elismeri, hogy a tagállamok az adórendszerük koherenciájának megőrzése érdekében korlátozhatják az alapvető szabadságokat. [26]

46. Ehhez közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia az adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, [27] méghozzá főszabály szerint azonos adózók és azonos adó esetében. [28] Ilyen felállásban a valamely alapvető szabadság jogosultjától megtagadható az adókedvezmény akkor, ha nem terheli az a teher sem, amely a tagállam adórendszerében elválaszthatatlanul kapcsolódik a kért adókedvezményhez. Ezzel megakadályozható az „indokolatlan” adókedvezmény. [29]

47. A kedvezmény és a teher közötti kapcsolat közvetlen jellegét az adójogi szabályozás által követett célra tekintettel kell megítélni. [30] A közvetlen kapcsolat legalábbis feltételezi azt, hogy az adókedvezmény feltételként az adóteherhez kötött. Az adókedvezményt tehát a tagállam adórendszere nem biztosíthatja az adóteher nélkül. [31]

48. A Bíróság hasonlóképpen közvetlen kapcsolatot vár el a hozzáadottértékadó-jogban is annak megállapításához, hogy a termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást „ellenérték fejében teljesítik”, [32] azaz ellenszolgáltatásért, és ezért adóköteles. [33] Mengozzi főtanácsnok ezért helyesen beszélt „pontos kiegyenlítő hatásról”, amelyet az adójogi koherencia megőrzésére vonatkozó igazoló ok keretében meg kell állapítani az adókedvezmény és az adóteher viszonylatában. [34] Az adókedvezménynek a tagállam adórendszerében tehát az állami „ellenszolgáltatást” kell megvalósítania valamely meghatározott adóteherért.

49. A jelen eljárásban az osztrák adórendszer számos adóterhét bemutatták, amelyekért a cégértékleírás adókedvezménye „ellenszolgáltatást” jelenthetne.

25 — Lásd többek között: Lankhorst-Hohorst ítélet (C-324/00, EU:C:2002:749, 33. pont), Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659, 33. pont) és Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont).

26 — Lásd többek között: Bachmann-ítélet (C-204/90, EU:C:1992:35, 28. pont), Manninen-ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 42. pont), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 68. pont), Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659, 43. pont), SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 33. pont) és Grünewald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109, 48. pont).

27 — Lásd csupán: Svensson és Gustavsson ítélet (C-484/93, EU:C:1995:379, 18. pont), ICI-ítélet (C-264/96, EU:C:1998:370, 29. pont), Rewe Zentralfinanz ítélet (C-347/04, EU:C:2007:194, 62. pont), Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 58. pont) és Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ítélet (C-211/13, EU:C:2014:2148, 36. pont).

28 — Lásd többek között: Verkooijen-ítélet (C-35/98, EU:C:2000:294, 57. pont), Bosal-ítélet (C-168/01, EU:C:2003:479, 30. pont), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle ítélet (C-380/11, EU:C:2012:552, 47. pont) és Grünewald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109, 49. pont); ezen elv alóli kivételként lásd többek között: Manninen-ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 45. és 46. pont) és Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709, 47–49. pont); lásd továbbá a Manninen-ügyre vonatkozó indítványom (C-319/02, EU:C:2004:164, 50–65. pont).

29 — Lásd: Bizottság kontra Magyar Köztársaság ítélet (C-253/09, EU:C:2011:795, 75. pont).

30 — Lásd csupán: Deutsche Shell ítélet (C-293/06, EU:C:2008:129, 39. pont), Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709, 47. pont) és Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 92. pont); lásd hasonlóan már: Manninen-ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 43. pont).

31 — Ebben az értelemben lásd: Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 73. pont), Bizottság kontra Portugália ítélet (C-493/09, EU:C:2011:635, 39. pont), Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670, 87. pont), Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 52. pont), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 93. pont) és Grünewald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109, 51. pont).

32 — Lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját, valamint az azt megelőzően hatályos, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 2. cikkének 1. pontját.

33 — Lásd többek között: Tolsma-ítélet (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20. pont) és Fillibeck-ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17. pont); lásd ugyancsak: Stix-Hackl főtanácsnok Bertelsmann-ügyre vonatkozó indítványa (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. pont).

34 — Mengozzi főtanácsnok Beker és Beker ügyre vonatkozó indítványa (C-168/11, EU:C:2012:452, 56. pont).

a) A leányvállalat nyereségének beszámítása

50. Az Osztrák Köztársaság elsőként közvetlen kapcsolatot lát a cégértékleírás és a leányvállalat eredményének anyavállalatnál való adójogi beszámítása között. Az eredmény ezen beszámítása ugyanis eltérő, attól függően, hogy belföldi vagy külföldi leányvállalatról van-e szó. Így egyrészt csak a belföldi leányvállalatok nyereségét számítják be adózás szempontjából a csoportos adózás keretében az anyavállalatnál, a külföldi leányvállalatok nyereségét azonban nem. Másrészt a belföldi leányvállalatok veszteségeit mindig, a külföldi leányvállalatok veszteségeit ellenben csak ideiglenesen számítják be az anyavállalatnál.

51. Az adójogi koherencia megítéléséhez egyedül egy meghatározott adótehernek van jelentősége. Az eredménybeszámítás keretében a kiegyenlítő teher ezért csak a leányvállalat nyereségének anyavállalati szinten való adóztatásában lenne felismerhető, mivel a veszteségek anyavállalatnál való beszámítása maga adókedvezményt jelent.

52. Jóllehet a nyereség beszámításának terhe azonos adóalanynál, nevezetesen az anyavállalatnál valósul meg, és azonos adó, nevezetesen az osztrák társasági adó keretében. Mindazonáltal a valamely leányvállalatban fennálló részesedés cégértékleírásának az osztrák társasági adóról szóló jog értelmében nem feltétele az, hogy a leányvállalat olyan nyereséget érjen el, amelyet beszámítanak az anyavállalatnál.

53. Jóllehet úgy vélem, hogy a nyereség adóztatásának puszta lehetősége jelenthet adóterhet az adójogi koherencia keretében.[35] De ennyiben sem állapítható meg a cégértékleírással való közvetlen kapcsolat. Ugyanis a maga az anyavállalat által belföldön létrehozott, tehát nem megszerzett leányvállalat esetében is sor kerül a leányvállalat nyereségének beszámítására. Ebben az esetben azonban megszerzés hiányában lehetetlen a részesedés cégértékének leírása. A leányvállalat nyereségének beszámítása így a részesedés cégértékleírásától függetlenül valósul meg. Ennyiben a kettő között nem áll fenn az ítélkezési gyakorlat szerinti közvetlen kapcsolat.

54. Ez még világosabb lesz akkor, ha belegondolunk abba, hogy a valamely leányvállalat nyereségének beszámítása közvetlen kapcsolatot mutat egy a cégértékleírástól eltérő adókedvezménnyel. Az ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanis „szimmetrikus logika” áll fenn a nyereségek és veszteségek beszámítása között.[36] Ezért közvetlen kapcsolat áll fenn a leányvállalat nyereségének anyavállalatnál való beszámítása és e leányvállalat veszteségeinek figyelembevétele között. A kizárólag a belföldi leányvállalatok nyereségének beszámítása tehát önmagában igazolhatja azt, hogy a külföldi leányvállalatok veszteségeit csak meghatározott feltételek mellett számítják be az anyavállalatnál az osztrák csoportos adózás keretében.[37]

55. Ezzel a valamely leányvállalat nyereségének beszámítása nem áll közvetlen kapcsolatban a benne fennálló részesedés cégértékének leírásával. Az, hogy a csoportos adózás keretében nem számítják be a külföldi leányvállalatok nyereségét, nem igazolhatja ezáltal a szóban forgó korlátozást.

35 — Ebben az értelemben lásd: az X-ügyre vonatkozó indítványom (C-686/13, EU:C:2015:31, 49–55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 — Lásd: K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 65–69. pont).

37 — Ebben az értelemben többek között lásd: Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763) és Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) A külföldi leányvállalatokban fennálló részesedés adósemlegessége

56. További olyan indokként, amely az adókoherencia megőrzéséhez megkövetelhetné a szóban forgó korlátozást, az Osztrák Köztársaság kifejti, hogy a külföldi társaságokban fennálló részesedéseket a csoportos adózás keretében átfogó módon adósemleges módon kezelik. A nemzetközi részesedések 1988. évi KStG 10. §-ának (2) és (3) bekezdése szerinti szabályozása alapján adójogi szempontból nem veszik figyelembe sem a külföldi leányvállalatban fennálló részesedés hozamait, sem értékesítési eredményeit, sem értékváltozásait.

57. Ezen adósemleges kezelés következménye különösen az, hogy a külföldi leányvállalatban fennálló részesedés értékesítése esetén nem adóztatnak nyereséget. Az értékesítésből származó nyereség adóztatása, amelyre ezzel szemben sor kerül a belföldi leányvállalatokban fennálló részesedések esetében, azonban szükséges ahhoz, hogy ellensúlyozza a korábban megvalósult cégértékleírást.

58. Az Osztrák Köztársaság által előadottak hátterében a nyereségek adóztatása és a veszteségek figyelembevétele közötti szimmetria gondolata áll, amelyre az ítélkezési gyakorlat is többször figyelmet fordított.[38] Különösen a K-ítéletben ismerte el a Bíróság azt, hogy egyrészt a tőkebefektetésből származó veszteségek elszámolása, másrészt pedig az említett befektetés által termelt nyereség adóztatása között közvetlen kapcsolat állhat fenn az adókoherencia értelmében.[39]

59. Ezzel főszabály szerint az adókoherencia megőrzése érdekében igazolható lehet az, hogy megtagadják a veszteség figyelembevételének adókedvezményét – mint a szóban forgó cégértékleírást részesedés megszerzése esetén – akkor, amikor az érintett adóalanyra nem vonatkozik a megfelelő nyereség – mint a szóban forgó, értékesítésből származó nyereség – adóztatásában megvalósuló teher. Az IFN-Holding adóalany is elismeri, hogy a külföldi részesedése cégértékleírásának biztosítása esetén meg kellene adóztatni az esetleges értékesítésből származó nyereséget is.

60. A jelen ügyben mégis kizárt az ilyen igazolás.

61. Az osztrák társasági adóról szóló jogban ugyanis egyáltalán nem szerepel a cégértékleírás formájában megjelenő adókedvezmény és az értékesítésből származó nyereség megadóztatása formájában megjelenő adóteher feltétele. A cégértékleírást ugyanis akkor sem lehet igénybe venni, ha az adóalany az 1988. évi KStG 10. §-a (3) bekezdésének 1. pontja értelmében él a külföldi részesedés adózási szempontú figyelembevételének lehetőségével, és ezzel megadóztatják az ilyen részesedés értékesítését. Ha ezzel az osztrák szabályozási rendszer alapján megtagadják a külföldi részesedések cégértékleírását attól függetlenül, hogy e részesedést adójogi szempontból semlegesen kezelik-e, akkor a szóban forgó szabályozás szemmel láthatóan nem követi azt a célkitűzést, hogy kapcsolatot teremtsen a cégértékleírás megtagadása és a részesedés adósemlegessége között.

62. Még ha az Osztrák Köztársaság által előadottaknak megfelelően feltételezzük is ezt a célt, akkor is tekintettel kell lenni az állandó ítélkezési gyakorlatra, amelynek értelmében valamely nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas a kitűzött cél megvalósítására, ha azt összefüggő és rendszeres módon eléri,[40] tehát következetes. Ez a feltétel azonban nem teljesül az 1988. évi KStG 10. §-a (3) bekezdésének 1. pontja szerinti választási jog alapján. A feltételezett szabályozási célra tekintettel ugyanis nem lenne összefüggő az, ha továbbra is kizárnák a cégértékleírást az adózási szempontú figyelembevétel lehetőségének választása esetében.

38 — Lásd többek között: Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. pont), National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 58. pont) és Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. és 33. pont).

39 — K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 69. pont).

40 — Lásd többek között: Hartlauer-ítélet (C-169/07, EU:C:2009:141, 55. pont), Bizottság kontra Olasz Köztársaság ítélet (C-531/06, EU:C:2009:315, 66. pont), Blanco Pérez és Chao Gómez ítélet (C-570/07 és C-571/07, EU:C:2010:300, 94. pont), Petersen-ítélet (C-341/08, EU:C:2010:4, 53. pont) és Blanco-ítélet (C-344/13 és C-367/13, EU:C:2014:2311, 39. pont).

63. Következésképpen az osztrák jog értelmében a külföldi leányvállalatban fennálló részesedés főszabály szerinti adósemlegessége sem igazolhatja az ilyen részesedések cégértékleírásának megtagadását.

c) Az állandó telephelyek és leányvállalatok megszerzésének ugyanolyan elbánásban részesítése

64. Az adókoherencia megőrzésére vonatkozó igazoló okot végül meg kell még vizsgálni arra a célra tekintettel, amelyet az osztrák kormány a belföldi leányvállalatok cégértékleírását bevezető törvényjavaslatával összekapcsolt.

65. A kérdést előterjesztő bíróság által megadottak alapján annak értelmében a jogilag önálló leányvállalatban fennálló részesedés megszerzését ugyanolyan elbánásban kívánták részesíteni, mint a jogilag nem független állandó telephely megszerzését. Míg ugyanis az állandó telephely megszerzése esetén az osztrák jog alapján általánosan lehetséges a cégérték leírása, addig a leányvállalat megszerzése esetében az itt vitatott szabályozás a csoportos adózás keretében ugyancsak létrehozza ezt a lehetőséget.

66. E célra tekintettel az Osztrák Köztársaság azzal érvel, hogy azért tagadják meg helyesen a cégértékleírást a külföldi leányvállalatokban fennálló részesedések esetében, mert a külföldi állandó telephely megszerzése esetében sem lehetséges a cégértékleírás. Ez mindazonáltal csak akkor igaz, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló releváns megállapodásban megállapodnak a külföldi állandó telephelyek bevételeinek mentesítési módszerében, és következésképpen ennyiben nem áll fenn osztrák adóztatási jogosultság.

67. Attól függetlenül, hogy a belföldi és külföldi leányvállalatok és állandó telephelyek megszerzésének ugyanolyan elbánásban részesítésére irányuló cél egyáltalán teljesítheti-e az adókoherencia megőrzésére vonatkozó igazoló ok feltételeit, ez a cél mindazonáltal nem valósul meg minden esetben összefüggő és rendszeres módon úgy, ahogyan azt az ítélkezési gyakorlat megköveteli.[41] Ahogyan ugyanis az IFN-Holding helyesen hangsúlyozta, különösen akkor nem kerül sor ugyanolyan elbánásra, amikor a kettős adóztatás elkerüléséről szóló releváns megállapodás értelmében Ausztriában a beszámítási módszer szerint adókötelesek a valamely külföldi állandó telephely bevételei. Ebben az esetben a külföldi állandó telephelyek esetén is figyelembe veszik a cégértékleírást, mivel ezen állandó telephely bevételeit – a külföldi adó beszámítása mellett – megadóztatják Ausztriában. A szóban forgó szabályozás azonban a külföldi leányvállalatokban fennálló részesedésekhez kapcsolódó cégértékleírás kizárását nem teszi attól függővé, hogy a leányvállalat székhelye szerinti mindenkori tagállammal megállapodtak-e az állandó telephelyek bevételei mentesítésének vagy beszámításának módszerében.

68. Ezzel a tagállami adórendszer koherenciájának megőrzésére vonatkozó igazolás azon célra tekintettel sem alkalmazható, hogy a jogilag önálló leányvállalatban fennálló részesedés megszerzését ugyanolyan elbánásban részesítsék, mint a jogilag nem önálló állandó telephely megszerzését.

d) Következtetés

69. Mivel nem látható további igazoló ok, ezért a letelepedés szabadságának szóban forgó korlátozása végeredményben nem igazolható nyomós közérdekkel.

41 — Vö.: a fenti 62. pont.

4. A második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz

70. Ezzel azt a választ kell adni a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely a csoportos adózás keretében csak a belföldi részesedésekre tekintettel engedi a cégértékleírást, sérti az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikket, illetve az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikket.

C – *A támogatások végrehajtása tilalmának megsértése*

71. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével azt szeretné továbbá megtudni, hogy a csoportos adózás keretében fennálló cégértékleírásra vonatkozó, az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondatához hasonló szabályozás sérti-e a támogatások végrehajtásának az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti tilalmát. Mivel a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre tekintettel megállapítható az osztrák szabályozás letelepedés szabadságát sértő jellege, ezért meg kell válaszolni az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést is annak tisztázása érdekében, hogy az uniós jog az IFN-Holdinghoz hasonló adóalany számára végső soron biztosítja-e a cégértékleírás igénybevételére vonatkozó jogot.[42]

72. Az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata előírja, hogy a tagállamok nem hajthatják végre a tervezett támogatási intézkedéseket azt megelőzően, hogy a Bizottság meghozná a végső határozatot. Ez azon támogatások végrehajtásának tilalmát is magában foglalja, amelyeket a tagállamok az Unióhoz való csatlakozásukat követően újonnan vezettek be és nem jelentettek be. E két utolsó feltétel teljesül az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondata szerinti szabályozás tekintetében, mivel azt a kérdést előterjesztő bíróság által megadott adatok értelmében 2004-ben tették közzé az osztrák közlönyben, és az előzetes döntéshozatalra utaló végzés időpontjáig nem is jelentették be a Bizottságnál.

73. Ezzel az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondata szerinti végrehajtási tilalommal ellentétes a cégértékleírásra vonatkozó, szóban forgó szabályozás, amennyiben az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatást valósít meg. Ehhez állami vagy állami forrásból nyújtott előnyről[43] kell legyen szó, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, és érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

1. Adókedvezmény

74. Az olyan előnyös adójogi bánásmód, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.[44]

75. A cégértékleírásról szóló szóban forgó szabályozás ezért főszabály szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, mivel néhány adóalany számára 15 éves időtartamon keresztül csökkenti az osztrák társasági adó adóalapját, és ezzel alacsonyabb adót eredményez több adóidőszak vonatkozásában.

42 — Lásd: a fenti 32. pont.

43 — Lásd többek között: Spanyol Királyság kontra Bizottság ítélet (C-342/96, EU:C:1999:210, 41. pont), Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ítélet (C-280/00, EU:C:2003:415, 84. pont) és Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).

44 — Lásd többek között: Banco Exterior de España ítélet (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont), Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. pont) és Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont).

76. Az IFN-Holding és az Osztrák Köztársaság mindazonáltal megkérdőjelezi azt, hogy végeredményben keletkezik-e egyáltalán előny. Igaz ugyan, hogy az 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondata lehetővé teszi a cégértékleírást a csoportos adózás keretében. Ugyanakkor azonban a rendelkezés első mondata értelmében kizárt a részesedés egyéb hátrányos értékcsökkenés miatti leírása.

77. Ez az érv azonban nem cáfolja azt, hogy a cégértékleírás mint olyan adókedvezményt valósít meg. Ezt a kedvezményt nem szünteti meg az, hogy részesedések esetén kizárják az egyéb leírásokat a csoportos adózás keretében. Mivel a cégértékleírásra minden részesedésszerzés esetében sor kerül, a részesedés egyéb hátrányos értékcsökkenése csak adott esetben következik be. Ezenkívül az egyén leírások kizárása a csoportos adózás keretében valamennyi részesedés esetében érvényes, nem csupán a cégértékleírásra jogosítók esetében. A cégértékleírás ezáltal különös esetekben ezen általános szabály alóli előnyös eltéréshez vezet.

78. Következésképpen az osztrák szabályozás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előnyt biztosít.

2. Az előny szelektív jellege

79. A kérdést előterjesztő bíróság mindenek előtt abban kételkedik helyesen, hogy a cégértékleírásról szóló szabályozáshoz kapcsolódik-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése”, azaz az ítélkezési gyakorlat szerinti „szelektív” előnyt biztosít-e.

a) Szelektivitás az adójogban

80. E szelektivitás vizsgálata a tagállamok adójogi szabályozásai esetén bizonyos nehézségekkel jár.

81. Az ítélkezési gyakorlat kiindulópontként következetesen megismétli, hogy akkor nem szelektív valamely adószabályozás, ha valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó.[45] Az a tény azonban, hogy valamely adószabályozás kizárólag a feltételeit teljesítő adóalanyokat részesíti kedvezményben, az ítélkezési gyakorlat értelmében önmagában nem teszi a szabályozást szelektív jellegűvé.[46] Másrészt a szelektivitás kérdésére nyilvánvalóan nem lehet folyamatosan azzal az indokolással nemleges választ adni, hogy megkülönböztetés nélkül valamennyi gazdasági szereplő igénybe veheti az adószabályozás által nyújtott előnyt, amennyiben teljesíti annak feltételeit. Ebben az esetben ugyanis mindig el kellene utasítani az adószabályozások szelektív jellegét.

82. Az ítélkezési gyakorlat ezért az adókedvezmények esetén különös feltételeket állított fel azok szelektivitásának megállapításához. Ennek értelmében végső soron az a döntő, hogy a nemzeti adórendszer mércéi szerint hátrányos megkülönböztetéstől mentesen választják-e meg az adókedvezmény feltételeit.[47] Ehhez első lépésben meg kell határozni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell ezután értékelni, hogy a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny szelektív jellegű-e annyiban, amennyiben ez az intézkedés eltér az említett közös adórendszertől, amennyiben különbséget tesz az érintett tagállam adózási rendszere által kitűzött célra tekintettel

45 — Lásd csupán: Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. pont), Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. pont), 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont) és Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. pont).

46 — Ebben az értelemben lásd különösen: 3M Italia ítélet (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. pont).

47 — Ebben az értelemben lásd továbbá: Eventech-ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. pont).

hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között.[48] Még ha e feltételek teljesülnek is, az előnyt igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi, különösen, ha az adószabályozás a nemzeti adórendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye.[49]

83. Az azonosság ilyen vizsgálata az adószabályozásoknál azért szükséges szelektivitásuk megállapításához, mert – a pénzbeli juttatások formájában megjelenő szűkebb értelemben vett támogatásoktól eltérően – az adókedvezmények valamely adórendszer keretében merülnek fel, amelynek a vállalkozások folyamatosan és szükségszerűen alárendeltek. Az adórendszerek azonban sokféleképpen biztosítanak előnyöket, amelyek gyakran csupán arra szolgálnak, hogy megvalósítsák az adó pontos célkitűzését. A szűkebb értelemben vett támogatást nem jelentő előnyök azonban az ítélkezési gyakorlat értelmében csak akkor minősülhetnek támogatásnak, ha a azokkal azonos természetűek és hatásúak.[50] Tehát ha valamely tagállam a fennálló adórendszerét olyan eszközként is használja, hogy az adórendszeren kívül eső célokra osszon szét pénzbeli juttatásokat, csak ebben az esetben áll fenn elegendő indok arra, hogy ezen adókedvezményeket azonosnak tekintsék a szűkebb értelemben vett támogatásokkal.[51]

84. E felismerésből azonban az is következik, hogy a tagállami adórendszer keretében nem igazolható eltérő bánásmód nem elegendő ahhoz, hogy megállapítható legyen valamely adókedvezmény EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti szelektivitása. E megállapításból ugyanis csak az következik, hogy az adószabályozás természete és hatása szempontjából a szűkebb értelemben vett támogatásokkal azonosnak tekintendő.

85. Ezen túlmenően azonban az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés értelmében a támogatás kedvezményezettje esetében vagy „bizonyos vállalkozásokról”, vagy „bizonyos áruk termeléséről” kell legyen szó. Ezért a Bíróság különösen a Gibraltar-ítéletben megállapította, hogy az adószabályozásnak a kedvezményezett vállalkozásokat azok jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriaként kell jellemeznie.[52] Ezzel az azonosság vizsgálatát követően egy további lépésben azt kell tisztázni, hogy a valamely adószabályozással előnyben részesített adóalanyok csoportja kellően meghatározott vállalkozásokat vagy áruk termelését jelenti-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében.

b) Az egyes eltérő bánásmódok szelektív jellegéről

86. Ezzel a jelen ügyben először azt kell vizsgálni, hogy a cégértékleírásról szóló szabályozás olyan eltérő bánásmódot jelent-e, amely nem igazolt az osztrák adórendszerben, hanem az adóztatástól eltérő célokat követ. Ezt követően adott esetben még tisztázandó az, hogy az ezáltal előnyben részesített adóalanyok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének” tekintendők-e.

48 — Lásd: Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont), P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. pont), valamint Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. pont).

49 — Lásd: Paint Graphos és társai ítélet. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65. és 69. pont), valamint P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. pont); lásd ebben az értelemben többek között továbbá: Olasz Köztársaság kontra Bizottság ítélet (173/73, EU:C:1974:71, 33. pont), Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. pont), Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. pont), valamint Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. és 43. pont).

50 — Lásd többek között: De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg kontra Főhatóság ítélet (30/59, EU:C:1961:2, 43. o.), Air Liquide Industries Belgium ítélet (C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 29. pont), Bouygues és Bouygues Télécom kontra Bizottság ítélet (C-399/10 P és C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. pont), valamint Ministerio de Defensa és Navantia ítélet (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont).

51 — Lásd ebben az értelemben továbbá: P-ítélet (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27. pont).

52 — Lásd: Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).

87. A kérdést előterjesztő bíróság több szempontból lehetségesnek tartja a szóban forgó szabályozás szelektív előnyt biztosító jellegét, nevezetesen a jogi személyek és a természetes személyek (erről lásd a lenti i. pontot), a csoportos adózás hatálya alá tartozó és az azon kívül eső, a társasági adó hatálya alá tartozó adóalanyok (erről lásd a lenti ii. pontot), valamint a csoportos adózáson belül a belföldi részesedéssel rendelkező adóalanyok és a külföldi részesedéssel rendelkező adóalanyok (erről lásd a lenti iii. pontot) eltérő kezelése révén.

88. Ezzel a kérdést előterjesztő bíróság rögtön három különböző „általános” adószabályozást választott ki igazolásként. Amennyiben ugyanis a cégértékleírás szelektív jellegét azért feltételezi, mert az csupán jogi és nem természetes személyeket illethet meg, akkor a teljes osztrák jövedelemadó-rendszert választja hivatkozási rendszernek. Ha ellenben a csoportos adózás hatálya alá tartozó vállalkozások társasági adó keretében való előnyben részesítését veszi alapul, akkor a kérdést előterjesztő bíróság a társasági adóról szóló jog hivatkozási rendszerére utal. Végül, ha a csoportos adózáson belül a belföldi részesedéssel rendelkező vállalkozások külföldi részesedéssel rendelkezőkkel szembeni előnyben részesítését veti fel, akkor a csoportos adózásról szóló jog szolgál hivatkozási rendszerként. Ezáltal a figyelembe vett eltérő bánásmód szerint más-más hivatkozási rendszer lesz érintett. Ebből világossá válik az, hogy – ahogyan azt a Bíróság a Gibraltár-ítéletben már megállapította [53] – nem lehet döntő az „általános” adózás meghatározása. Egyedül a mindenkori eltérő bánásmód vizsgálata döntő.

i) Jogi személyek előnyben részesítése

89. A kérdést előterjesztő bíróság által kifogásolt első eltérő bánásmód abban rejlik, hogy a cégértékleírást csak jogi személyek vehetik igénybe, akik az 1988. évi KStG hatálya alá tartoznak, a természetes személyek azonban nem, akik az osztrák jövedelemadóról szóló törvény értelmében adókötelesek.

90. Ehhez a jogi és a természetes személyeknek hasonló ténybeli és jogi helyzetben kellene lenniük.

91. Először azt kell tisztázni, hogy eltérnek egymástól azok a mércék, amelyeket egyrészt a ténybeli és jogi helyzet összehasonlíthatóságának az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése keretében való vizsgálata, másrészt a valamely alapvető szabadság keretében való vizsgálata során alkalmaznak. Míg az alapvető szabadságok esetében a helyzetek összehasonlíthatósága különösen az adójogban az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében rendszeresen megállapítható, [54] ugyanez nem lehet érvényes az adókedvezmények szelektivitására. Az alapvető szabadságok korlátozásától eltérően ugyanis a szelektivitás rendszeresen ugyanazon állam vállalkozásainak eltérő kezelését érinti, nem pedig belföldi és külföldi vállalkozásokét. [55] A Szerződések azonban rendelkezéseik értelmében csak a határon átnyúló tényállások tisztán belföldi tényállásokhoz képest történő hátrányos kezelése esetén írnak elő különösen szigorú nézőpontot.

92. E mérce alapján az osztrák adórendszer értelmében a jogi és a természetes személyek nincsenek összehasonlítható helyzetben. Az osztrák jogban ugyanis a jogi és a természetes személyek vonatkozásában saját adótörvények léteznek, amelyek nyilvánvalóan sokféle eltérő rendelkezést tartalmaznak az adóalap meghatározása vonatkozásában. Ezen túlmenően a két csoport közötti lényeges ténybeli különbség rejlik abban, hogy csupán a társasági adó hatálya alá tartozó jogi személyeknek vannak részvényesei, akik részesülnek a társaság bevételeiből, és a maguk részéről ugyancsak a jövedelemadózás hatálya alá tartoznak.

53 — Lásd: Bizottság kontra/Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 90. és 91., valamint 131. pont).

54 — Lásd: a Nordea Bank Danmark ügyre vonatkozó indítványom (C-48/13, EU:C:2014:153, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 — Lásd: Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-73/03, EU:C:2004:711, 28. pont).

93. Az a körülmény, hogy a cégértékleírást csak jogi személyek vehetik igénybe, természetes személyek azonban nem, nem jelenti tehát a jogi személyek szelektív előnyben részesítését az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében.

ii) Adózási csoportok előnyben részesítése

94. Következőként felmerül a kérdés, hogy a cégértékleírás a csoportos adózás hatálya alá tartozó társaságokat szelektív előnyben részesíti-e azon társaságokkal szemben, amelyek a csoportos adózás körén kívül adókötelesek.

95. Az Osztrák Köztársaság annyiban nem tartja összehasonlíthatónak a vállalkozások e két csoportját, amennyiben csak a csoportos adózás keretében kerülhet sor a leányvállalat eredményének beszámítására.

96. A csoportos adózás értelme és célja alapján az anyavállalatot részesedéseivel együtt egyetlen adóalanyként kell kezelni. Ehhez a jogilag önálló leányvállalatok által elért eredményeket hozzászámítják az anyavállalat eredményéhez. Ilyen körülmények között a Bíróság már – a letelepedés szabadságának korlátozása vonatkozásában – a Papillon-ítéletben főszabály szerint elismerte azt, hogy a cégcsoportok adózása keretében szükség lehet arra, hogy eltérően szabályozzák a részesedések értékelését, mint a cégcsoportok adózásának körén kívül, a veszteségek kettős figyelembevételének elkerülése érdekében.[56] A szelektivitás megítélésekor ennek még inkább érvényesülnie kell.[57]

97. A kérdést előterjesztő bíróság ezen túlmenően előadta, hogy a cégértékleírás osztrák szabályozása céljainak egyike az, hogy az állandó telephely megszerzése ugyanolyan elbánásban részesüljön, mint a leányvállalat megszerzése.[58] Míg az állandó telephely vagyontárgyai megszerzésének első esetében főszabály szerint sor kerülhet a cégérték leírására, ez főszabály szerint nem lehetséges a jogilag önálló társaságban fennálló részesedés megszerzésekor. Azzal azonban, hogy az osztrák csoportos adózás adójogi szempontból részben megszünteti a megszerzett társaság jogi önállóságát eredményének anyavállalatnál való beszámításával, a részesedés megszerzését közelíti az állandó telephely megszerzéséhez. Ennyiben a szabályozás céljára tekintettel a részesedések a csoportos adózás keretében más jogi helyzetben vannak, mint a csoportos adózás körén kívül.

98. Továbbá az IFN-Holding által előadottak értelmében – amit adott esetben a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia – valamennyi olyan társaság, amely részesedést szerez, eldöntheti, hogy a megszerzett társasággal egyetlen adócsoportot képez-e, és ezzel élvezi a cégértékleírás kedvezményét. Mindezek alapján azonban, ha valamely társaság az adócsoport képzése ellen dönt, akkor pusztán e döntése alapján nincs összehasonlítható helyzetben.

99. Ezzel a cégértékleírás szóban forgó szabályozása abból az okból sem minősíthető szelektívnek, hogy ezt az adókedvezményt csak a csoportos adózás hatálya alá tartozó társaságok vehetik igénybe.

iii) A belföldi részesedéssel rendelkező vállalkozások előnyben részesítése

100. Végül a cégértékleírás belföldi részesedések megszerzésére való korlátozása, ami – ahogyan láthattuk[59] – már megalapozza a letelepedés szabadságának megsértését, ezen kívül megvalósíthatja a külföldi részesedéseket megszerző vállalkozásokkal szembeni szelektív előnyben részesítést.

56 — Lásd: Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659, 45–47. pont).

57 — Lásd: a fenti 91. pont.

58 — Lásd: a fenti 65. pont.

59 — Lásd: a fenti 33–70. pont.

101. Ehhez először a belföldi és külföldi részesedéseket megszerző vállalkozásoknak összehasonlítható helyzetben kellene lenniük, és az előnyt nem indokolhatja a rendszer jellege vagy általános felépítése.

102. Ez a kérdés már megválaszoltnak tűnik annyiban, amennyiben a más tagállamokbeli leányvállalatokban fennálló részesedéseket érinti. Így a letelepedési szabadság megsértésének vizsgálata keretében először megállapítható volt, hogy a belföldi részesedést megszerző anyavállalatok összehasonlítható helyzetben vannak a más tagállambeli részesedést megszerzőkkel.[60] Másodszor, az anyavállalatok eltérő kezelése nem volt igazolható az osztrák adórendszer koherenciájának megőrzésével sem.[61]

103. Már a Presidente del Consiglio dei Ministri ügy keretében utaltam arra, hogy az ítélkezési gyakorlat által a szelektivitás vizsgálatával szemben felállított kritériumok alapján a támogatásokra vonatkozó joggal kapcsolatban végül ugyanazon kérdések merülnek fel, mint az alapvető szabadságok megsértése vizsgálatának keretében. Ott azt javasoltam, hogy mindkét esetben azonos mércét kell kidolgozni az értékelési ellentmondások elkerülése érdekében.[62] E tekintetben azonban kizárólag olyan helyzetekről van szó, amelyekben a támogatás szelektivitása a belföldi tényállások külföldiekkel szembeni előnyben részesítésén alapulhat. Ilyen felállásban ugyanis nem lenne értelme egyrészt megállapítani egy alapvető szabadság megsértését, másrészt a támogatások tilalmára tekintettel megállapítani azt, hogy a nemzeti adórendszer keretében fennálló eltérő bánásmódra okkal kerül sor. Ennyiben azon alapelv alóli kivételről van szó, miszerint a szelektivitás vizsgálatának keretében magasabb követelményeket kell támasztani a helyzetek összehasonlíthatóságának megállapításával szemben.[63]

104. Következésképpen a szóban forgó cégértékleírás előnyben részesíti azokat a vállalkozásokat, amelyek belföldi részesedéseket szereznek, azokkal a vállalkozásokkal szemben, amelyek külföldi részesedéseket szereznek, és ennek során összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak. Ezt az eltérő bánásmódot nem igazolják az osztrák adórendszer alapelvei vagy vezérlő elvei. Ezért a cégértékleírásról szóló osztrák szabályozást ennyiben azonosnak kell tekinteni a szűkebb értelemben vett támogatásokkal.

105. Ez az előnyben részesítés mindazonáltal csak akkor szelektív, ha a kedvezményezett vállalkozások, nevezetesen azok, amelyek a csoportos adózás keretében belföldi részesedéseket szereznek, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” jelentik.

106. A Presidente del Consiglio dei Ministri ítéletben a Bíróság feltételezte az olyan adórendszer szelektivitását, amely ugyanakkor valamely alapvető szabadság fogadó állam általi megsértését jelentette, mivel csak a légi járművek és kedvtelési célú vízi járművek külföldi üzemeltetői voltak adókötelezettek.[64] A Bíróság ezzel elismerte azt, hogy a belföldi vállalkozások valamely különös ágazat keretében az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelését” jelentik.

107. A jelen ügyben mindazonáltal egy alapvető szabadság származási állam általi korlátozásáról van szó. A cégértékleírásról szóló osztrák szabályozással nem valamely meghatározott ágazat belföldi vállalkozásait részesítik előnyben a külföldi vállalkozásokkal szemben. Az előnyben részesítés sokkal inkább abban rejlik, hogy mindenféle ágazathoz való tartozástól függetlenül valamennyi belföldi vállalkozás esetében támogatják a belföldi részesedések megszerzését.

60 — Lásd: a fenti 39–43. pont.

61 — Lásd: a fenti 44–69. pont.

62 — Lásd: a Presidente del Consiglio dei Ministri ügyre vonatkozó indítványom (C-169/08, EU:C:2009:420, 134. pont).

63 — Lásd: a fenti 91. pont.

64 — Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet (C-169/08, EU:C:2009:709).

108. A Törvényszék a Bizottság két olyan támogatási határozatának vizsgálata során, amelyeket fordított helyzetben – a spanyol adójogban a cégértékleírás *külföldi* részesedések megszerzésére történő korlátozásával összefüggésben – hozott meg, legutóbb nemleges választ adott e szabályozás szelektivitására. Indokolásképpen a Törvényszék kifejtette, hogy a szabályozás *a priori* valamennyi vállalkozás számára hozzáférhető, és nem zárja ki a vállalkozások egyetlen csoportját sem.[65] A Bíróságnak a felülvizsgálati kérelem keretében, amelyet a Bizottság a Törvényszék ítéleteivel szemben terjesztett elő,[66] adott esetben e határozat jogszerűségéről kell majd döntenie.

109. Attól függetlenül, hogy a Törvényszék indokolása mindegyik szempontból meggyőző-e, kiindulópontja azonban, amely – ahogyan azt a Bíróság a Gibraltár-ítéletben kifejezte[67] – a megfelelő adószabályozás által a jellegzetes vagyontárgyaik alapján kiváltságos kategóriájúnak minősített vállalkozások fennállását követeli meg, megalapozott.

110. Ez azonban hiányzik a jelen ügyben.

111. Egyrészt nem tűnik ki, hogy a cégértékleírásról szóló osztrák szabályozás előnyben részesíti bizonyos áruk termelését. A belföldi részesedések megszerzése ugyanis nem korlátozódik meghatározott ágazatokra, hanem elvben valamennyi ágazatban előfordulhat. Másrészt az sem derül ki, hogy csupán meghatározott vállalkozások használhatják ki e szabályozás előnyeit. Ehhez az kellene, hogy egyértelműen azonosítható különálló vállalkozásokról legyen szó. Egy belföldi részesedés megszerzése számomra mégis potenciálisan valamennyi társaság számára megvalósíthatónak tűnik, ezért eleve kizárt az osztrák szabályozás előnyeit kihasználó egyes vállalkozások azonosítása.

112. Tudatában vagyok annak, hogy a Bíróság néhány ügyben igen tág értelmezést képviselt a jellegzetes vagyontárgyai alapján kiváltságos kategóriájúnak minősített csoport vonatkozásában. Így például végeredményben ilyennek ismerte el a vállalkozások azon csoportját, amelyek súlypontja anyagi javak előállításában áll,[68] és azon vállalkozások csoportját, amelyek exporttevékenységet folytatnak és egyes – a vitatott intézkedések által említett – befektetéseket valósítanak meg.[69]

113. A nemzeti szabályozások szelektivitásának túl tág értelmezése magában foglalja mindazonáltal annak veszélyét, hogy sérül a hatáskörök tagállamok és Unió közötti, EUMSZ 2–6. cikk szerinti felosztása, valamint a belső hatáskörök egyrészt az EUMSZ 14. cikk értelmében az Európai Parlament és a Tanács, másrészt az EUMSZ 17. cikk értelmében a Bizottság közötti felosztása. Amennyiben ugyanis az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés szerinti támogatásról van szó, akkor főszabály szerint a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése alapján tág mérlegelési mozgástérrel rendelkezik a tekintetben, hogy jóváhagyja-e a tagállamokban meghozott politikai döntéseket, és ha igen, milyen körülmények között, anélkül, hogy a Szerződések értelmében az érintett politikai területeken önállóan jogosult lenne jogszabályalkotásra.

114. Azonban különösen az adójogban a döntő kritérium a szabályozás szelektivitása, mivel szinte mindig teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti egyéb feltételek. Ezért az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében nem azt kell megállapítani, hogy a kérdéses támogatás ténylegesen torzítja a versenyt, és azt sem, hogy tényleges hatás éri a tagállamok közötti kereskedelmet, hanem csak azt kell megvizsgálni, hogy e támogatás képes-e torzítani a versenyt és hatást gyakorolni a

65 — Lásd: Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélet (T-399/11, EU:T:2014:938, 56–66. pont) és Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EU:T:2014:939, 52–62. pont).

66 — C-20/15 P ügy (Bizottság kontra Autogrill España) és C-21/15 P ügy (Bizottság kontra Banco Santander és Santusa).

67 — Lásd: Bizottság kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont).

68 — Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Lásd: Spanyol Királyság kontra Bizottság ítélet (C-501/00, EU:C:2004:438, 120–128. pont).

tagállamok közötti kereskedelemre.[70] A kedvezményezett vállalkozásoknak maguknak ehhez nem szükséges még a tagállamok közötti kereskedelemben sem részt venniük, mivel elegendő az, hogy a jövőben megtehetik ezt, vagy hogy a külföldi versenytársaik megpróbálhatnak terjeszkedni a belföldi piacon.[71]

115. Ennek következtében óvatosan kell eljárni a nemzeti szabályozások szelektivitásának kritériuma esetében. Ha a szabályozás nem érint egy vagy több egyenként azonosítható ágazatot, amelyek gazdasági tevékenységük alapján elhatárolhatók, sem egyenként azonosítható vállalkozásokat, ahogyan azt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szövege mutatja, akkor főszabály szerint nem lehet kiindulni a szabályozás szelektivitásából.

116. Ezért a jelen ügyben a cégértékleírás belföldi részesedések megszerzésére való korlátozása nem jelenti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti „bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének” előnyben részesítését.

iv) Következtetés

117. Ezzel – szelektív jelleg hiányában – nem minősülhet az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatásnak a csoportos adózás keretében való cégértékleírás 1988. évi KStG 9. §-a (7) bekezdésének második mondatához hasonló szabályozása.

3. Az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz

118. Az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre következésképpen azt a választ kell adni, hogy a szóban forgóhoz hasonló szabályozás, amely a belföldi részesedések jogi személyek által, csoportos adózás keretében történő megszerzésére korlátozza a cégértékleírást, nem sérti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondatát, illetve az EK 87. cikk (1) bekezdéssel összefüggésben értelmezett EK 88. cikk (3) bekezdésének harmadik mondatát.

## V – **Végkövetkeztetések**

119. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Verwaltungsgerichtshof által előterjesztett két kérdést a következőképpen válaszolja meg:

1. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének harmadik mondatával, illetve az EK 87. cikk (1) bekezdéssel összefüggésben értelmezett EK 88. cikk (3) bekezdésének harmadik mondatával nem ellentétes az alapjogvitában irányadóhoz hasonló olyan nemzeti intézkedés, amely alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén – az adóalapot és ezáltal az adóterhet csökkentő – cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, míg a jövedelem- és társasági adózás más eseteiben nem végezhető el ilyen cégértékleírás egy részesedés megvásárlása esetén.

70 — Lásd többek között: Olasz Köztársaság kontra Bizottság ítélet (C-372/97, EU:C:2004:234, 44. pont), Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 78. pont) és Eventech-ítélet (C-518/13, EU:C:2015:9, 65. pont).

71 — Lásd: Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet (C-222/04, EU:C:2006:8, 143. pont), valamint Paint Graphos és társai ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 80. pont).

2. Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel, illetve az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43 cikkel ellentétesek az alapjogvitában irányadóhoz hasonló olyan tagállami jogszabályok, amelyek alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, míg egy nem belföldi illetőségű társaságban fennálló részesedés megvásárlása esetén nem végezhető el ilyen cégértékleírás.