A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. november 27.*

A C-418/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2007. szeptember 12-én érkezett, 2007. július 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Société Papillon**

és

a **Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts (előadó) tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. június 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Papillon társaság képviseletében G. Calisti avocat,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels, C. ten Dam és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. szeptember 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a franciaországi illetőségű Papillon társaság (a továbbiakban: Papillon) és a ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (költségvetési, államháztartási és közszolgálati minisztérium) között az utóbbi által a Papillon ún. „adóintegrációs" rendszer alá vonásának elutasítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A code général des impôts (általános adókódex, a továbbiakban: CGI) 223A. cikke a jogvita tárgyát képező adóévekre hatályos változatában kimondja:

„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 […]”.

4 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a CGI 223A. cikkének alkalmazásában a csoport anyavállalata szabadon határozza meg a csoport méretét. Az említett anyavállalat azonban kizárólag olyan társaság közbeiktatásával rendelkezhet közvetve az integrált csoport részét képező más társasággal, amely maga is a csoport tagja, és így társaságiadó-köteles Franciaországban.

5 A CGI 223B. cikke értelmében: „az összeredményt az anyavállalat állapítja meg úgy, hogy meghatározza a csoporthoz tartozó minden egyes társaság […] eredményének számtani összegét […]”.

6 A 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.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 Az alapeljárásban érintett adóévek során, úgymint az 1989. január 1. és az 1991. december 31. közötti időszakban a Papillon a holland Artist Performance and Communication társaság tőkéjében 100%-os részesedéssel rendelkezett, amely a franciaországi székhelyű Kiron SARL-ben 99,99%-os részesedéssel bírt. Ebben az összefüggésben a Papillon a CGI 223A–223F. cikke által szabályozott adóintegrációs rendszert választotta, amelynek értelmében a belföldi társaságot önállóan terhelheti társaságiadó-kötelezettség a belőle és olyan társaságokból álló csoport összeredménye után, amelyek részesedéseinek legalább 95%-ával közvetlenül vagy közvetve maga

rendelkezik. Erre alapítva a Papillon az általa vezetett integrált csoportba bevonta a Kiron SARL-t és az utóbbi több, szintén francia illetőségű leányvállalaltát is.

8 Az adóhatóság azzal az indokkal utasította el, hogy a Papillon a hivatkozott rendszert alkalmazhassa, hogy az utóbbi nem hozhat létre integrált csoportot Franciaországban – állandó belföldi telephely hiányában – nem társaságiadó-köteles hollandiai illetőségű társaságon keresztül közvetve irányított társaságokkal.

9 Következésképpen a helyesbítést követően a Papillonra saját bejelentett nyereségére tekintettel vetettek ki adót anélkül, hogy azt az integrált csoport egyéb társaságainak eredményeivel összegezhette volna.

10 A Papillon vitatta a tribunal administratif de Paris (párizsi elsőfokú közigazgatási bíróság) előtt az 1989–1991. év tekintetében rá kivetett társaságiadó-pótlékot, amely bíróság 2004. február 9-i ítéletében elutasította a Papillon kérelmeit. Az ezen ítélet ellen a cour administrative d'appel de Paris-hoz benyújtott fellebbezést követően az utóbbi csak a jogvita tárgyát képező adók és bírságok alóli részleges mentesülést ítélt meg 2005. június 24-i ítéletében.

11 A Papillon ezen ítélet ellen benyújtott felülvizsgálati kérelmére a Conseil d'État azt vizsgálja, hogy az olyan adóintegrációs rendszer, mint amely Franciaországban hatályos – amely a belföldi anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy összegezze az integrált csoporthoz tartozó valamennyi társaság által elért eredményt, valamint a csoporton belüli ügyletek tekintetében adósemlegességet élvezzen – korlátozhatja-e a csoport bármely tagja letelepedési szabadságát, amennyiben kizárja ezen lehetőséget a külföldi illetőségű leányvállalat közbeiktatásával irányított belföldi unokavállalat esetében.

12 A Conseil d'État arra vár választ, hogy e korlátozás, amennyiben fennáll, igazolható-e nyomós közérdekkel, többek között az adórendszer koherenciája fenntartásának szükségességével.

13 E körülmények között a Conseil d'État az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„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, az [a CGI] 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 […] más tagállam[…]ban 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?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

14 Az együttesen vizsgálandó két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy korlátozza-e a letelepedési szabadságot az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében e tagállam belföldi anyavállalata, amely szintén a hivatkozott államban illetőséggel rendelkező leány- és unokavállalatokkal rendelkezik, csoportos adózás alá tartozhat, e lehetőség azonban kizárt a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat közbeiktatásával irányított belföldi unokavállalatokkal rendelkező anyavállalatok esetében, és hogy adott esetben igazolható-e ezen korlátozás.

15 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy 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 az Európai Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 29. pontja és a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 18. pontja).

16 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 (a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. 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 fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 19. pontja).

17 Először is az alapügyet illetően meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem azt kérdezi, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát annak kizárása, hogy a Papillon holland leányvállalatát bevonják az adóintegrációs rendszerbe. Amint azt a főtanácsnok indítványa 5. és 24. pontjában megállapította, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem annak vizsgálatára irányul, hogy korlátozza-e a letelepedésnek a Szerződés 52. cikke szerinti szabadságát az a tény, ha a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat nem részesülhet az adóintegrációs rendszer előnyeiben az anyavállalatból és annak ugyanazon államban illetőséggel rendelkező leányvállalataiból álló csoport tekintetében, ha a másik tagállamban illetőséggel rendelkező közbeiktatott leányvállalat nem társaságiadó-alany az előbbi államban.

18 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az adóintegrációs rendszer megkönnyíti az anyavállalat adóztatását, mivel lehetővé teszi, hogy összegezze az adózás tekintetében integrált csoporthoz tartozó valamennyi társaság által elért nyereséget, illetve az általuk elszenvedett veszteséget. E rendszer adóelőnyt jelent, mivel többek között az összegzés engedélyezése lehetővé teszi, hogy a csoport azonnal figyelembe vegye az egyes tagjai által elszenvedett veszteséget.

19 A CGI 223A. és azt követő cikkei alkalmazásában nem nyújtható azonban ezen adóelőny, ha a Franciaországban illetőséggel rendelkező anyavállalat szintén francia területen székhellyel rendelkező unokavállalattal rendelkezik más tagállamban illetőséggel rendelkező, és tevékenységet Franciaországban nem végző leányvállalaton keresztül.

20 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 3. és 4. pontjában említésre került, a csoport anyavállalata kizárólag akkor élvezheti az adóintegrációs rendszer előnyeit, ha olyan társaság közvetítésével rendelkezik közvetett részesedéssel a csoport más tagjában, amely maga is tagja az integrált csoportnak, és így társaságiadó-köteles Franciaországban.

21 Így a franciaországi székhelyű anyavállalat, amely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatokon keresztül rendelkezik francia unokavállalatokkal, nem tartozhat az adóintegrációs rendszer alá. Ezzel ellentétben a francia anyavállalat integrált csoportot képezhet francia unokavállalataival, amennyiben a közbeiktatott leányvállalat franciaországi székhellyel rendelkezik.

22 Amint azt a főtanácsnok indítványa 30. pontjában megállapította, ebből az következik, hogy a CGI alapügyben vitatott rendelkezései eltérő bánásmódot írnak elő az adóintegrációs rendszer tekintetében aszerint, hogy az anyavállalat Franciaországban vagy más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalaton keresztül bír-e közvetett részesedéssel.

23 A francia kormány állítja azonban, hogy ezen eltérő bánásmód azzal magyarázható, hogy e két helyzet objektíve nem hasonló.

24 Az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat ezen ténynél fogva – az előbbi államban székhellyel rendelkező leányvállalat helyzetétől eltérően – nem társaságiadó-köteles Franciaországban.

25 Ezen érvelésnek nem lehet helyt adni.

26 Kiüresítené ugyanis az EK 43. cikk tartalmát, ha a tagállam belátása szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely más tagállamban található (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját és 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).

27 A hátrányos megkülönböztetés fennállásának megállapítása érdekében valamely közösségi helyzetnek valamely tisztán belső helyzettel való hasonlóságát a vitatott nemzeti rendelkezések által elérni kívánt célt figyelembe véve kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 60. pontját és a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 38. pontját).

28 Az alapügyben a CGI vitatott rendelkezései az anyavállalatból és annak leány- és unokavállalataiból álló csoportot, valamint a több telephellyel rendelkező vállalkozást a lehető legnagyobb mértékben hasonló módon kívánta kezelni, amikor lehetővé tette minden egyes társaság eredményének összegezését.

29 Márpedig ez a cél ugyanúgy elérhető a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező és ugyanolyan illetőségű unokavállalatokkal szintén belföldi illetőségű leányvállalaton keresztül rendelkező anyavállalat esetében, mint az ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező olyan anyavállalat esetében, amely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalaton keresztül rendelkezik az anyavállalatéval megegyező illetőségű unokavállalatokkal.

30 Így a CGI alapügyben vitatott rendelkezéseinek céljaira tekintettel e két helyzet objektíve hasonló.

31 Következésképpen az alapügyben vitatott adórendszer eltérő bánásmódot eredményez azon közbeiktatott leányvállalat székhelyétől függően, amelyen keresztül a belföldi illetőségű anyavállalat a belföldi illetőségű unokavállalataival rendelkezik.

32 Mivel adóztatás szempontjából a CGI alapügyben vitatott rendelkezései hátrányosan érintik a közösségi helyzeteket a tisztán belső helyzetekhez viszonyítva, a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozást valósítanak meg.

33 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy e korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 E tekintetben meg kell állapítani, hogy először is a német és a holland kormány a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeikben úgy érvel, hogy a letelepedés szabadságának az alapügyben vitatott szabályozásból következő korlátozása igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása megőrzésének szükségességével.

35 Ebben a kérdésben az említett kormányok a hozott ítéletre (C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án EBHT 2005., I-10837. o.), illetve a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítéletre hivatkoznak, és állítják, hogy a CGI alapügyben vitatott rendelkezései által bevezetett korlátozás szükséges a veszteségek kettős figyelembevételének megakadályozása és az adókikerülés veszélye elleni harc érdekében.

36 Az indokolás ezen összetevőinek nem lehet helyt adni.

37 Ugyanis a fent hivatkozott Marks & Spencer és Oy AA ügyekben hozott ítéletek alapjául szolgáló esetekben az előterjesztett kérdések az adóalany illetősége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban elszenvedett veszteségek figyelembevételére és az adókikerülés veszélyére vonatkoztak.

38 Márpedig az alapügy körülményei között nem merülnek fel e kérdések, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya, hogy korlátozásnak minősül-e az a tény, ha a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság a szintén a hivatkozott államban illetőséggel rendelkező leányvállalataival együtt nem részesülhet az adóintegrációs rendszer előnyeiben, ha a közbeiktatott leányvállalat másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, nem pedig az, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat a hivatkozott rendszer alá tartozhat-e.

39 Az alapügyben a szóban forgó csoporthoz tartozó társaságok nyereségeinek és veszteségeinek figyelembevételére vonatkozó kérdés csak az ugyanazon tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében merül fel. Így az előterjesztett kérdés az egy és ugyanazon tagállamban felmerült veszteségek figyelembevételére vonatkozik, ami főszabály szerint szintén kizárja az adókikerülés veszélyét.

40 Következésképpen a jelen ítélet 22–32. pontjában meghatározott korlátozás nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásával.

41 Másodszor meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azon kérdésére, hogy igazolható-e a vitatott korlátozás az adórendszer koherenciájának szükségességével, a francia kormány a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeiben előadja, hogy ez a helyzet áll fenn az alapügyben.

42 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat – lévén, hogy Franciaországban nem társaságiadó-köteles – szükségképpen továbbra is kizárt az adóintegrációs rendszer alól, ami befolyásolná a csoporton belüli ügyletek semlegesítésére irányuló rendszer koherenciáját, mivel az ezen leányvállalatot érintő ügyletek kezelése eltérne a belföldi leányvállalatot érintő ügyletek kezelésétől, és kétszeres levonáshoz vezethetne az olyan rendszerhez viszonyítva, amely kizárólag a hivatkozott adó alá tartozó társaságokra vonatkozik.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontja, a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontja és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontja).

44 Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontja, a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontja, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontja és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 40. pontja), és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a fent hivatkozott

Manninen-ügyben hozott ítélet 43. pontja és a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 39. pontja).

45 Az alapügyben a francia kormány előadja, hogy az adóintegrációs rendszer a társaságok adózási konszolidációját írja elő, és ennek ellenében a CGI 223B., 223D. és 223F. cikkének megfelelően a csoporthoz tartozó társaságok bizonyos ügyleteinek semlegesítését.

46 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a csoporton belüli különböző ügyletek semlegesítése lehetővé teszi többek között annak elkerülését, hogy az adóintegrációs rendszer alá tartozó belföldi társaságok veszteségét kétszeresen vegyék figyelembe.

47 Ugyanis az unokavállalat által elszenvedett veszteségek esetében a leányvállalat főszabály szerint értékcsökkenési tartalékot képez az ezen unokavállalatában való részesedése tekintetében, és így az anyavállalat értékcsökkenési tartalékot képez a leányvállalatában való részesedése tekintetében. Mivel az unokavállalat szintjén keletkező egyetlen és ugyanazon veszteségről van szó, a semlegesítés mechanizmusa révén e társaságok eltekintenek az értékcsökkenési tartalék képzésétől a leányvállalat és az anyavállalat esetében, ha mind az adóintegrációs rendszer alá tartoznak.

48 Ugyanakkor abban az esetben, ha a leányvállalat külföldi illetőségű társaság, az unokavállalat által elszenvedett veszteséget kétszer vennék figyelembe, először az utóbbi közvetlen veszteségeként, majd az anyavállalatnak a hivatkozott leányvállalatban való részesedése vonatkozásában képzett értékcsökkenési tartalékként, mivel a belső ügyleteket nem semlegesítenék, hiszen a külföldi illetőségű leányvállalat nem tartozik az adóintegrációs rendszer alá.

49 Ezen esetben meg kell állapítani, hogy a belföldi illetőségű társaságok az eredmény konszolidációja és az e rendszer alá tartozó valamennyi társaság által elszenvedett veszteség azonnali figyelembevétele révén anélkül részesülnének az adóintegrációs rendszer előnyeiben, hogy az unokavállalat vesztesége és az anyavállalat általi tartalékképzés semlegesítés tárgyát képezné.

50 Így megszűnne az adóintegrációs rendszerben az adóelőnyök és a csoporton belüli ügyletek semlegesítése közötti közvetlen kapcsolat, ami befolyásolná a hivatkozott rendszer koherenciáját.

51 Következésképpen, amennyiben a CGI alapügyben vitatott rendelkezései megtagadják az adóintegrációs rendszer előnyeit azon belföldi illetőségű anyavállalattól, amely e rendszer alá kívánja vonni belföldi illetőségű unokavállalatait, ha az anyavállalat az utóbbiakkal valamely külföldi illetőségű leányvállalat közbeiktatásával rendelkezik, e rendelkezések a hivatkozott rendszer koherenciáját biztosítják.

52 Mindemellett szükséges, hogy e nemzeti szabályozás ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket, azaz hogy ugyanezen cél ne legyen elérhető a letelepedés szabadságát kevésbé korlátozó eszközökkel.

53 E tekintetben a francia kormány úgy érvel, hogy szükség van a CGI hivatkozott rendelkezéseire a francia adóhatóságoknak a veszteségek kétszeres figyelembevétele veszélyének ellenőrzése során felmerülő nehézségei miatt, amennyiben külföldi illetőségű társaságot iktatnak az anyavállalat és unokavállalatai közé. A tartalék összege általában nem felel meg a leányvállalat vesztesége mértékének, és egyszerűen lehetetlen a tartalékképzés pontos okát meghatározni.

54 E kérdést tekintve meg kell állapítani, hogy először is a gyakorlati nehézségek önmagukban nem igazolhatják a Szerződésben biztosított valamely szabadság sérelmét (a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 29. pontja, a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 48. pontja és a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 70. pontja).

55 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a közösségi szabályozás, úgymint a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén való kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) lehetővé teszi, hogy más tagállamok illetékes hatóságaitól valamennyi, a többek között a társasági adó pontos kiszámításához felhasználható adatot kikérjék.

56 Végül hozzá kell tenni, amint azt a főtanácsnok indítványa 66. pontjában megállapította, hogy az érintett adóhatóságok kérhetik az anyavállalatot azon dokumentumok megküldésére, amelyek számukra szükségesnek tűnnek annak vizsgálatához, hogy az e társaság által a leányvállalat tőkéjében való részesedés értékcsökkenése miatti tartalékképzést közvetve az unokavállalat veszteségeinek a hivatkozott leányvállalatnál könyvelt tartalékként való megjelenése magyarázza (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 49. pontját; a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1163. o.] 54. pontját, a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 57. pontját és a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 95. pontját).

57 A tagállamok közötti kapcsolatokban az érintett adóhatóságok által kért vagy szolgáltatott adatok annál is inkább alkalmasak annak ellenőrzésére, hogy a nemzeti jog által előírt feltételek teljesülnek-e, mivel közösségi harmonizációs intézkedések alkalmazandóak a társaságok számviteli nyilvántartásaira oly módon, hogy megbízható és ellenőrizhető adatok szolgáltathatók a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságra vonatkozóan (lásd ebben az értelemben a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 62. pontját).

58 Ennélfogva amikor – mint az alapügyben – a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatok az adóintegrációs rendszer alá kívánnak tartozni a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatokon keresztül irányított belföldi illetőségű unokavállalatokkal, az előbbi állam adóhatóságai kérhetik e leányvállalatokat, hogy szolgáltassák azokat a bizonyítékokat, amelyeket e hatóságok szükségesnek ítélnek a szóban forgó leányvállalatok által képzett tartalékok átláthatóságának biztosításához.

59 Márpedig a francia illetőségű társaságok, amelyek más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalaton keresztül irányított belföldi illetőségű unokavállalatokkal rendelkeznek, és e ténynél fogva nem részesülnek az adóintegrációs rendszer előnyeiből, a CGI alapügyben vitatott rendelkezései szerint nem bizonyíthatják a veszteségek kétszeres figyelembevétele veszélyének hiányát.

60 Következésképpen e szabályozás minden körülmény között akadályozza, hogy e belföldi illetőségű társaságok bizonyítsák a veszteségek kétszeres figyelembevételének hiányát az adóintegrációs rendszer keretében.

61 Ebből következik, hogy léteznek a letelepedés szabadságát kevésbé korlátozó intézkedések azon cél eléréséhez, hogy biztosítsák az adórendszer koherenciáját.

62 Ennélfogva a CGI alapügyben vitatott rendelkezései meghaladják e cél eléréséhez szükséges mértéket, és így nem igazolhatók az adórendszer koherenciájának biztosítása szükségességével.

63 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a Szerződés 52. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint biztosítják a csoportos adózást az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat számára, ha szintén a hivatkozott államban illetőséggel rendelkező leány- és unokavállalatokkal rendelkezik, azonban kizárt a csoportos

adózás az ilyen anyavállalat esetében, ha az más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalaton keresztül irányított belföldi unokavállalatokkal rendelkezik.

A költségekről

64 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint biztosítják a csoportos adózást az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat számára, ha szintén a hivatkozott államban illetőséggel rendelkező leány- és unokavállalatokkal rendelkezik, azonban kizárt a csoportos adózás az ilyen anyavállalat esetében, ha az más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalaton keresztül irányított belföldi unokavállalatokkal rendelkezik.

Aláírások