

C?337/08. sz. ügy

X Holding BV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EK 43. cikk és EK 48. cikk – Adójogszabályok – Társasági adó – Belföldi anyavállalat és egy vagy több belföldi leányvállalat által alkotott adózási egység – A nyereségeknek az anyavállalatnál való adóztatása – A külföldi leányvállalatok kizárása”

Az ítélet összefoglalása

*Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó*

*(EK 43. cikk és EK 48. cikk)*

Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehetővé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki e tagállam adójogának hatálya.

A más tagállami illet?ség? leányvállalattal rendelke? anyavállalatoknak az ezen el?nyb?l való kizárása vitathatatlanul akadályát képezi a letelepedés szabadságának, mivel kevésbé vonzóvá teszi az anyavállalat számára a letelepedés szabadságának a gyakorlását, és visszatartja az anyavállalatot attól, hogy más tagállamban leányvállalatot alapítson. E tekintetben az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely egyetlen adózási egységet kíván alkotni valamely belföldi leányvállalatával, valamint az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely külföldi leányvállalatával kívánja ugyanezt tenni, az ilyen adójogi szabályozás céljára tekintettel objektíve összehasonlítható, mivel mindkett? részesülni kíván az említett szabályozás által kínált el?nyökben, amely szabályozás többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történ? konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemlegességének a meg?rzését.

Az ilyen adójogi szabályozást azonban igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának a szükségessége. Mivel ugyanis az anyavállalat szabadon dönthet úgy, hogy a leányvállalatával adózási egységet alkot, és ugyanilyen szabadon az egyik évr?l a másikra azt is elhatározhatja, hogy az adózási egységet megszünteti, annak a lehet?sége, hogy az anyavállalat külföldi leányvállalatot vonjon be az adózási egységbe, egyenérték? lenne annak engedélyezésével, hogy e társaság szabadon válassza meg az ezen leányvállalat veszteségeire vonatkozó adójogi szabályozást, valamint azt, hogy e veszteségeket hol vegyék figyelembe. Mivel az adózási egység adóztatási helye ily módon változtatható, annak lehet?sége, hogy külföldi leányvállalatot vonjanak be az adózási egységbe, azzal a következménnyel járna, hogy az anyavállalat szabadon választhatná meg, mely tagállamban számolja el e leányvállalat veszteségeit.

Ami az említett adójogi szabályozás arányos jellegét illeti, az, hogy valamely tagállam úgy határoz,

hogy engedélyezi a külföldi telephely veszteségeinek a vállalkozás székhelyén való beszámítását, nem vonja maga után, hogy ezt a lehetőséget a belföldi anyavállalat külföldi leányvállalatai számára is biztosítani kell. A más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok nincsenek összehasonlítható helyzetben az adóztatási joghatóságnak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekből következő megosztása szempontjából, mivel a leányvállalat, amely önálló jogi személy, teljes mértékben adóalanynak minősül a székhelye szerinti államban, míg a más tagállamban található telephely elvben és részben a származás szerinti tagállam adóztatási joghatósága alatt marad. Igaz, hogy az EK 43. cikk első bekezdésének második mondata által a gazdasági szereplőknek meghagyott azon lehetőség, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, nem korlátozható hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezésekkel. A származás szerinti tagállam ugyanakkor továbbra is szabadon meghatározhatja, hogy az egyes belföldi társaságok külföldön tevékenykedő létesítményeinek formáit milyen feltételekkel és mértékben adóztatja, feltéve hogy azok a hasonló belföldi létesítményekhez képest nem részesülnek hátrányosan megkülönböztető bánásmódban. Mivel a más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok az adóztatási joghatóság megosztása szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben, az anyavállalat székhelye szerinti tagállam nem köteles a külföldi leányvállalatokra ugyanazt az adójogi szabályozást alkalmazni, mint a külföldi telephelyekre. Következésképpen az érintett adójogi szabályozást az általa követett célhoz képest arányosnak kell tekinteni.

(vö. 19., 24., 31–33., 37–40., 42–43. pont és a rendelkezés rész)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. február 25.(\*)

„EK 43. cikk és EK 48. cikk – Adójogszabályok – Társasági adó – Belföldi anyavállalat és egy vagy több belföldi leányvállalat által alkotott adózási egység – A nyereségeknek az anyavállalatnál való adóztatása – A külföldi leányvállalatok kizárása”

A C-337/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. július 21-én érkezett, 2008. július 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **X Holding BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. C. Bonichot (előadó), a negyedik tanács elnöke a második tanács elnökeként eljárva, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Krišis és L. Bay Larsen bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. június 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az X Holding BV képviseletében F. A. Engelen és S. C. W. Douma belastingadviseurs,
- a holland kormány képviseletében C. M. Wissels és M. Noort, valamint D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma, C. Blaschke és B. Klein, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében M. Muñoz Pérez és B. Plaza Cruz, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J. C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és J. Menezes Leitão, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, S. Johannesson és K. Petkovska, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: M. Gray barrister,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2009. november 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk és az EK 48. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 A kérelmet az X Holding BV elnevezésű, hollandiai székhelyű társaság (a továbbiakban: X Holding) és a holland adóhatóság között annak tárgyában indult jogvita keretében terjesztették elő, hogy ezen adóhatóság az említett társasággal szemben megtagadta azt a lehetőséget, hogy valamely külföldi leányvállalattal egyetlen adózási egységet képezzen.

### **Jogi háttér**

*A Belga Királyság és a Holland Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozóan kötött egyezmény*

3 A Belga Királyság és a Holland Királyság közötti, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 2001. június 5-ii egyezmény (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) a Gazdasági Fejlesztési és Együttműködési Szervezet (OECD) modellegyezményének megfelelően 7. cikkének (1) bekezdésében a következőket írja el:

„[a]z egyik szerződő állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerződő államban egy ott lévő telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek a telephelynek tudható be.”

4 Amennyiben a holland illetőségű adóalany olyan jövedelmet szerez, amely a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 7. cikke értelmében Belgiumban adóköteles, a Holland Királyság ugyanezen egyezmény 23. cikkének (2) bekezdése értelmében e jövedelem után a kettős adóztatás elkerüléséről szóló holland jogszabályi rendelkezések alapján biztosítandó adólevonást tesz lehetővé.

*A holland szabályozás*

5 A társasági adóról szóló, 1969. évi törvény 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha az adóalany (az anyavállalat) egy másik adóalany (a leányvállalat) befizetett jegyzett tőkéje legalább 95%-ának jogi és gazdasági értelemben vett tulajdonosa, az adóalanyok együttes kérelmére az adót esetükben úgy vetik ki, mintha egy adóalanyról lenne szó olyan értelemben, hogy a leányvállalat tevékenységei és vagyona az anyavállalat tevékenységeinek és vagyonának a részét képezi. Az adót az anyavállalatra vetik ki. Ebben az esetben az adóalanyok együtt egy adózási egységnek minősülnek. Több leányvállalat is az adózási egység részét képezheti.

[...]

(3) Az (1) bekezdés csak a következő feltételek mellett alkalmazható:

[...]

b) a nyereség kiszámításakor ugyanazok a rendelkezések vonatkoznak mindkét adóalanyra;

c) mindkét adóalany holland illetőségű, és amennyiben valamelyik adóalanyra alkalmazandó a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)], vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, ezen adóalany az említett adózási rend vagy egyezmény értelmében szintén holland illetőségűnek minősül;

[...]

(4) Általános közigazgatási intézkedés keretében elfogadhatók olyan szabályok, amelyek lehetővé teszik, hogy azon adóalanyok, amelyekre a nyereség meghatározásakor nem ugyanazok a rendelkezések vonatkoznak, a (3) bekezdés b) pontjától eltérően mégis adózási egységet alkossanak. Ezenfelül a (3) bekezdés c) pontjától eltérően az az adóalany, amely a rá vonatkozó nemzeti szabályozás, a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye, vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem minősül holland illetőségűnek, de

Hollandiában található telephelye útján vállalkozást üzemeltet, az általános közigazgatási intézkedés által meghatározott feltételek mellett adózási egység részét képezheti abban az esetben, ha az említett vállalkozásból származó nyereség adóztatásának jogát a Holland Királyság adózás rendjéről szóló törvénye, vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény Hollandiához telepítette, és amennyiben:

- a) ezen adóalany tényleges irányításának központja a Holland Antillákon, Arubán, az Európai Unió valamely tagállamában, vagy olyan államban található, amely tekintetében hatályban van olyan Hollandiával kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, amely elírja a telephelyekkel szembeni hátrányos megkülönböztetés tilalmát;
- b) az a) pontban említett adóalany részvénytársaság vagy korlátolt felelősségű társaság, illetve jellegét és felépítését tekintve ezekhez hasonló szervezet, és
- c) amennyiben az a) pontban említett adóalany anyavállalatként adózási egység részét képezi, a leányvállalatban fennálló, az (1) bekezdésben említett részesedés ezen anyavállalat hollandiai telephelyének a vagyonához tartozik.

[...]

### **Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

6 A hollandiai székhelyű X Holding egyetlen részvényese a belga jog szerint alapított és Belgiumban székhellyel rendelkező F társaságnak, amely Hollandiában nem minősül a társasági adó alanyának.

7 Az említett két társaság a társasági adóról szóló 1969 évi holland törvény 15. cikkének (1) bekezdése értelmében kérelmezte, hogy adózási egységnek minősülhessenek. A kérelmüket a holland adóhatóság azzal az indokkal utasította el, hogy F nem rendelkezik hollandiai illetőséggel, amely ellentétes az említett törvény 15. cikke (3) bekezdésének c) pontjában foglalt követelményekkel.

8 A Rechtbank te Arnhem (arnhemi bíróság), amely az elutasító határozat ellen benyújtott keresetet elbírált, a határozat jogszerűségét állapította meg, különösen a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítéletre (EBHT 2005., I-10837. o.) hivatkozva.

9 Az X Holding a Hoge Raad der Nederlandenhez (holland legfelsőbb bíróság) felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. E bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

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

### **A szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelemről**

10 A Bíróság Hivatalához 2009. december 2-án benyújtott iratban az X Holding kérelmezte, hogy a Bíróság az eljárási szabályzat 61. cikke alapján rendelje el a szóbeli szakasz újbóli megnyitását. Az említett társaság álláspontja szerint a főtanácsnok indítványa a holland nemzeti és nemzetközi adójog téves értelmezésén alapszik.

11 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a Bíróság az eljárási szabályzat 61. cikkének megfelelően hivatalból, a főtanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére is elrendelheti a szóbeli eljárás újbóli megnyitását, ha úgy véli, hogy a tényállás nincs kellően feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a felek között (lásd többek között a C-210/06. sz. Cartesio-ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-9641. o.] 46 pontját).

12 Ugyanakkor a Bíróság elé terjesztett írásbeli és szóbeli észrevételekben ismertették az alapjogvitára alkalmazandó holland jogot, és ahhoz magyarázatokat is fűztek. E körülmények között a Bíróság úgy véli, hogy a rendelkezésére áll valamennyi ahhoz szükséges információ, hogy a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdésekre választ adjon.

13 Ezenfelül nem hivatkoztak arra, hogy a jelen ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a Bíróság előtt.

14 Következésképpen a főtanácsnok meghallgatását követően a szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelmet el kell utasítani.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

15 Az előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, de a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet nem teszi lehetővé amiatt, hogy az említett leányvállalat nyereségére e tagállam adójogának hatálya nem terjed ki.

16 Emlékeztetni kell arra is, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontját, a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [ENHT 2006., I-11673. o.] 36. pontját, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 34. pontját).

17 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáiraikra előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját).

18 E tekintetben a holland jog által a belföldi anyavállalatok és belföldi leányvállalataik számára engedélyezett azon lehetőség, hogy e társaságok úgy adózhatnak, mintha egyetlen adózási egységet képeznének, azaz hogy összevonást lehetővé tevő adójogi szabályozás vonatkozik rájuk, az érintett társaságok számára előnyt jelent. E rendszer többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történő konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemlegességének a megőrzését.

19 A más tagállami illetőségű leányvállalattal rendelkező anyavállalatoknak az ezen elnyb?l való kizárása olyan jellegű intézkedés, amely kevésbé vonzóvá teszi az anyavállalat számára a letelepedés szabadságának a gyakorlását, és visszatartja az anyavállalatot attól, hogy más tagállamban leányvállalatot alapítson.

20 Ahhoz, hogy az ilyen eltér? bánásmód összeegyeztethető legyen az EK? Szerződésnek a letelepedés szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy hogy azt nyomós közérdek indokolja (lásd ebben az értelemben a C?446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11753. o.] 167. pontját).

21 A holland, német és portugál kormány érvelése szerint ez a két helyzet objektíve nem hasonlítható össze, mivel a belföldi és a külföldi leányvállalatok az alapügy tárgyát képez?höz hasonló adójogi szabályozások tekintetében nincsenek hasonló adójogi helyzetben. E kormányok különösen azzal érvelnek, hogy az olyan leányvállalat, amelynek a székhelye más tagállamban található, nem tartozik az anyavállalat székhelye szerinti állam adóztatási joghatóságába, így az nem vonható bele olyan adózási egységbe, amely ezen államban adóköteles.

22 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a közösségi helyzetek bel? helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd ebben az értelemben a C?231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?6373. o.] 38. pontját).

23 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy bár az adójogban az adóalanyok lakóhelye (székhelye) olyan ismerv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között eltér? bánásmódot eredményező nemzeti szabályokat, a lakóhely (székhely) nem minden esetben megfelel? elhatároló ismerv. Ugyanis kiüresítené az EK 43. cikket annak elfogadása, hogy a székhely szerinti tagállam szabadon részesíthet eltér? bánásmódban társaságokat azon az alapon, hogy az adott társaság székhelye valamely másik tagállamban található (lásd a C?270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28?án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletet).

24 Márpedig az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely egyetlen adózási egységet kíván alkotni valamely belföldi leányvállalatával, valamint az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely külföldi leányvállalatával kívánja ugyanezt tenni, az alapügy tárgyát képez?höz hasonló adójogi szabályozás céljára tekintettel objektíve összehasonlítható, mivel mindkett? részesülni kíván az említett szabályozás által kínált elnyökben, amely szabályozás többek közt lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történ? konszolidálását, és a csoport ügyletei adósemlegességének a meg?rzését.

25 Meg kell vizsgálni, hogy az alapügy tárgyát képez?höz hasonló eltér? bánásmódot igazolja-e nyomós közérdek.

26 Ahhoz, hogy igazolt legyen, az eltér? bánásmódnak alkalmasnak kell lennie a hivatkozott cél elérésének a biztosítására, és nem terjedhet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a C?250/95. sz. Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?2471. o.] 26. pontját; a C?9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2409. o.] 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját).

27 A Bíróság el?tt észrevételeket el?terjeszt? kormányok úgy vélik, hogy az alapügy tárgyát képez? eltér? bánásmódot különösen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának

fenntartása igazolja.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valamelyikében székhellyel rendelkező társaság gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 31. pontját).

29 Ugyanis jelentősen veszélyeztetné a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnának, hogy a telephelyük szerinti vagy másik tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 55. pontját, valamint a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 32. pontját).

30 Ugyanez vonatkozik az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, összevonást lehetővé tevő adójogi szabályozásra.

31 Mivel az anyavállalat szabadon dönthet úgy, hogy a leányvállalatával adózási egységet alkot, és ugyanilyen szabadon az egyik évről a másikra azt is elhatározhatja, hogy az adózási egységet megszünteti, annak a lehetősége, hogy az anyavállalat külföldi leányvállalatot vonjon be az adózási egységbe, egyenértékű lenne annak engedélyezésével, hogy e társaság szabadon válassza meg az ezen leányvállalat veszteségeire vonatkozó adójogi szabályozást, valamint azt, hogy e veszteségeket hol vegyék figyelembe.

32 Mivel az adózási egység adóztatási helye ily módon változtatható, annak lehetősége, hogy külföldi leányvállalatot vonjanak be az adózási egységbe, azzal a következménnyel járna, hogy az anyavállalat szabadon választhatná meg, mely tagállamban számolja el e leányvállalat veszteségeit (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 56. pontját, és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját).

33 Következésképpen az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló adójogi szabályozást igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása fenntartásának a szükségessége.

34 Mivel e szabályozás alkalmas e cél elérésének a biztosítására, azt kell még megvizsgálni, hogy az nem terjed-e túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 53. pontját).

35 Az X Holding és az Európai Közös Bizottság e tekintetben azzal érvel, hogy a nemzeti területen az egyetlen adózási egység létrehozása adózási szempontból a belföldi leányvállalatokat a telephelyekhez hasonló helyzetbe hozza. Az említett társaság és a Bizottság álláspontja szerint ezzel analóg módon a külföldi leányvállalatokkal szemben a határokon átnyúló adózási egység keretében ugyanazt a bánásmódot lehetne alkalmazni, mint a külföldi telephelyek esetében. Márpedig az X Holding és a Bizottság szerint a külföldi telephely veszteségei ideiglenesen beszámíthatók a belföldi anyavállalat nyereségeibe, a veszteségek ideiglenes átvitelét a későbbi adóévekben való utólagos adózás kötelezettségének rendszerével egybekötve előíró rendelkezés alapján. E rendelkezésnek a külföldi leányvállalatokra való alkalmazása a cél elérésének kevésbé korlátozó eszközét képezné, mint a belföldi anyavállalattal szembeni, arra vonatkozó tilalom, hogy a külföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet alkosson.

36 Ezt az érvelést azonban el kell utasítani.



37 Amint ugyanis a f?tanácsnok indítványának 51. pontjában érvel, az, hogy valamely tagállam úgy határoz, hogy engedélyezi a külföldi telephely veszteségeinek a vállalkozás székhelyén való beszámítását, nem vonja maga után, hogy ezt a lehet?séget a belföldi anyavállalat külföldi leányvállalatai számára is biztosítania kell.

38 A más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok ugyanis nincsenek összehasonlítható helyzetben az adóztatási joghatóságnak a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményhez hasonló egyezményekb?l következ? megosztása szempontjából, különösen ideértve a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény 7. cikkének (1) bekezdését, és 23. cikkének (2) bekezdését. Míg ugyanis a leányvállalat, amely önálló jogi személy, teljes mértékben adóalanynak min?sül a székhelye szerinti államban, amely ilyen egyezmény részese, ugyanez nem vonatkozik a más tagállamban található telephelyre, amely elvben és részben a származás szerinti tagállam adóztatási joghatósága alatt marad.

39 Igaz, hogy a Bíróság más tényállás keretében megállapította, hogy a Szerz?dés 43. cikke els? bekezdésének második mondata által a gazdasági szerepl?knek meghagyott azon lehet?ség, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelel?nek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, nem korlátozható hátrányosan megkülönböztet? jelleg? adójogi rendelkezésekkel (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját, a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 40. pontját, valamint a C?253/03. sz. CLT?UFA ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?1831. o.] 14. pontját).

40 A származás szerinti tagállam ugyanakkor továbbra is szabadon meghatározhatja, hogy az egyes belföldi társaságok külföldön tevékenyked? létesítményeinek formáit milyen feltételekkel és mértékben adóztatja, feltéve hogy azok a hasonló belföldi létesítményekhez képest nem részesülnek hátrányosan megkülönböztet? bánásmódban (a C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?10451. o.] 51. és 53. pontja). Mivel a más tagállamban található telephelyek és a külföldi leányvállalatok, amint az a jelen ítélet 38. pontjában is megállapításra került, az adóztatási joghatóság megosztása szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben, az anyavállalat székhelye szerinti tagállam nem köteles a külföldi leányvállalatokra ugyanazt az adójogi szabályozást alkalmazni, mint a külföldi telephelyekre.

41 Így az alapügy tárgyát képez?höz hasonló helyzetben, amelyben a szóban forgó el?ny annak lehet?ségében áll, hogy a belföldi anyavállalat és a belföldi leányvállalata úgy adózhat, mintha egyetlen adózási egységet alkotna, amint a jelen ítélet 32. pontjában is megállapításra került, ezen el?nynek a több országra kiterjed? helyzetekre történ? bármely kiterjesztése azzal a következménnyel járna, hogy lehet?vé válik az anyavállalatok számára, hogy szabadon megválasszák azt a tagállamot, amelyben a külföldi leányvállalatuk veszteségét elszámolják (lásd analóg módon a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 64. pontját).

42 A fentiekre figyelemmel az alapügy tárgyát képez?höz hasonló adójogi szabályozást az általa követett célhoz képest arányosnak kell tekinteni.

43 Következésképpen a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehet?vé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehet?vé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki e tagállam adójogának hatálya.

## **A költségekről**

44 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

**Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az anyavállalat számára lehetővé teszi, hogy a belföldi leányvállalatával egyetlen adózási egységet képezzen, a külföldi leányvállalattal alkotott ilyen adózási egységet azonban nem teszi lehetővé, mivel az említett leányvállalat nyereségére nem terjed ki e tagállam adójogának hatálya.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: holland.