

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. február 22. (*)

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk – A letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó – Az adózási egység létrehozásához fűződő előnyök – A határokon átnyúló csoportok kizárása”

A C-398/16. és C-399/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. július 18-án érkezett, 2016. július 8-i határozataival terjesztett elő

az **X BV** (C-398/16),

az **X NV** (C-399/16)

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az X BV képviseletében M. Sanders advocaat,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman, M. Gijzen és C. S. Schillemans, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2017. október 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket az X NV, illetve az X BV és a staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia, a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lév két jogvita keretében terjesztették el, amelyek tárgya az X BV esetében kölcsön után fizetett kamatok, az X NV esetében pedig az árfolyamveszteség adójogi elszámolhatósága.

A holland jog

3 A Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (a társasági adóról szóló 1969. évi törvény; a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) 10a. cikke a következéppen szól:

„[...]

2. A nyereség meghatározása során [...] nem vonhatók le a kamatok – beleértve a költségeket és az árfolyamkülönbözetet is – azon kölcsönök tekintetében, amelyeket jogilag vagy ténylegesen, közvetlenül vagy közvetve valamely kapcsolt vállalkozás vagy kapcsolt természetes személy részére kell megfizetni, amennyiben a kölcsön az alábbi jogi ügyletekkel van összefüggésben:

a. [...]

b. részesedések, részvények, visszaváltható részvények, nyereségrészesedési jogok, tagsági jogok, valamint az adósnál a 10. cikk (1) bekezdésének d) pontja szerint ténylegesen saját tőkének minősülő, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok megszerzése – beleértve azok megváltását is – valamely kapcsolt vállalkozásban, kivéve ha az e vállalkozáson belüli részesedési és irányítási viszonyok megváltoztatására kerül sor;

3. A (2) bekezdés nem alkalmazható, ha az adóalany valószínűsíti a következőket:

a. a kölcsön és az azzal összefüggő jogügylet túlnyomórészt gazdasági megfontolásokon alapul; vagy

b. azon személlyel szemben, akinek a részére a kamatokat jogilag vagy ténylegesen, közvetlenül vagy közvetve meg kell fizetni, a kamatok után végleges jelleggel olyan nyereségadó vagy jövedelemadó vetettek ki, amely a holland szabályok szerint megfelelő mértékűnek minősül, továbbá nem került sor a veszteségek vagy más jellegű terhek ellentételezésére azon évet megelőzően, amelyben a kölcsönszerződést megkötötték, amely ellentételezés következtében a kamatok után végeredményben egyáltalán nem kell olyan adót fizetni, amely a megfelelő ségi kritériumoknak megfelel, kivéve azt az esetet, ha valószínűsíthető, hogy a kölcsönszerződést azon veszteségek vagy más jellegű terhek ellentételezése céljából kötötték, amelyek ugyanabban az évben vagy röviddel ezután keletkeztek”.

4 A társasági adóról szóló törvény 13. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni a részesedésből szerzett hozamot, valamint a keletkezett költségeket, amelyek e részesedés megszerzése vagy átruházása vonatkozásában merülnek fel (a részesedés mentessége)”.

5 E törvény 13d. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. A részesedés mentessége nem vonatkozik azokra a részesedési veszteségekre, amelyek azon vállalkozás megszüntetéséből erednek, amelyben az adóalany részesedéssel rendelkezik (felszámolási veszteség).

2. A felszámolási veszteség az adóalany azon részesedésének összege, amely meghaladja a vállalkozás megszüntetéséből eredő teljes vagyonmaradványt. [...]”

6 Az említett törvény 15. cikke így fogalmaz:

„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.

2. Az (1) bekezdésben foglalt tulajdonban tartás alatt értendő a részesedések feletti közvetett tulajdon is azzal a feltétellel, hogy e részesedések felett közvetlenül rendelkezik egy vagy több olyan adóalany, amely az adózási egységhez tartozik.

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

[...]

c. mindkét adóalany holland illetőségű [...]”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-398/16. sz. ügy

7 A holland jog hatálya alá tartozó X BV társaság egy svéd cégcsoport tagja, amelyhez egy olasz társaság is tartozik. Ez utóbbi társaság harmadik személyek kezén lévő részvényeinek megvásárlása céljából az X BV 237 312 000 euró összegű tőkehozzájárással egy másik olasz társaságot hozott létre. E hozzájárulást egy kölcsönrel finanszírozták, amelyet a csoporthoz tartozó egyik svéd társaság nyújtott az X BV-nek. Az X BV 2004-ben e kölcsön jogcímén a kölcsönnyújtó társaságnak 6 503 261 euró kamattal tartozott. E kamatokat az X BV levonta a 2004. évi társaságiadóbevallásában. Az adóhatóság azonban úgy vélte, hogy a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének b) pontja akadályát képezi e levonásnak, és utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki, amelynek hatályon kívül helyezését kéri az X BV a holland bíróságok előtt.

8 Az ezen utólagos adómegállapításról szóló határozat ellen benyújtott keresetében az X BV azt állította, hogy e kölcsönkamatokkal csökkenthette volna az eredményét, ha az olasz leányvállalatával együtt egy adózási egységet alkothatott volna. Mivel a holland jog a belföldi illetőségű társaságoknak tartja fenn e lehetőséget, az X BV azt állítja, hogy korlátozták a szabad letelepedéshez való jogát, ami az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkbe ütközik.

9 A felülvizsgálati eljárásban eljáró Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 43. cikket és EK 48. cikket (jelenleg EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk), hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a kamatot a valamely más tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalatba eszközölt tőkebefektetéssel összefüggő kamat tekintetében, míg e levonás igénybe vehető lenne akkor, ha az említett leányvállalat az említett anyavállalattal egy – a holland adózási egység jellemzőivel bíró – adózási egységbe lett volna felvéve, mert ebben az esetben a konszolidálás miatt nem lett volna megállapítható az említett tőkebefektetéssel való összefüggés?”

A C-399/16. sz. ügy

10 A holland jog hatálya alá tartozó X NV társaság közvetett részesedéssel rendelkezik az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalatában. A 2008. és 2009. évi társaságiadóbevallásában az X NV költségként kívánta levonni a devizaárfolyam változása miatt a részesedéseiben keletkezett veszteséget. Az adóhatóság elutasította ezen adólevonást a társasági adóról szóló törvény 13. cikkének (1) bekezdése alapján, amely szerint a nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni sem a részesedésből szerzett hozamot, sem pedig az ennek kapcsán felmerült veszteségeket.

11 Az X NV vitatta a 2008. és 2009. évre vonatkozó adómegállapító határozatokat, és azt állította, hogy az árfolyamveszteségével csökkenthetné volna az eredményét, ha a leányvállalatával együtt egy adózási egységet alkothatott volna. Mivel a holland jog e levonási lehetőséget csak a belföldi illetésségű társaságoknak biztosítja, e társaság úgy véli, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket sértő módon korlátozták a letelepedési szabadságát.

12 A felülvizsgálati eljárásban eljáró Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EK 43. cikket és EK 48. cikket (jelenleg EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk), hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező anyavállalat nem veheti figyelembe az árfolyamveszteséget az általa valamely más tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalatba befektetett összeg tekintetében, míg ezt megtehetné akkor, ha az említett leányvállalat az elsőként említett tagállamban illetésséggel rendelkező – fent említett – anyavállalattal egy – a holland adózási egység jellemzőivel bíró – adózási egységbe lett volna felvéve, ami az adózási egységen belüli konszolidálásra vezethető vissza?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: abból lehet vagy kell-e kiindulni ebben az esetben a figyelembe veendő árfolyamveszteség meghatározása során, hogy az érintett anyavállalathoz – az említett leányvállalaton keresztül – közvetett módon tartozó és az Európai Unióban illetésséggel rendelkező közvetlen és közvetett leányvállalat(ok) is fel volt(ak) véve az adózási egységbe?

3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: csak azokat az árfolyamveszteségeket kell-e figyelembe venni ebben az esetben, amelyek az anyavállalat adózási egységébe történő felvétel esetén a jogvita tárgyát képező években merültek volna fel, vagy azokat az árfolyameredményeket is figyelembe kell venni, amelyek korábbi években merültek volna fel?”

13 A Bíróság elnöke 2016. augusztus 9-i határozatával elrendelte a C-398/16. és C-399/16. sz. ügyek egyesítését az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából.

A szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelemről

14 A főtanácsnok indítványának 2017. október 25-i ismertetését követően az X NV a Bíróság Hivatalához 2017. november 16-án elterjesztett beadványával kérte, hogy a Bíróság rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását a C-399/16. sz. ügyben. E kérelem alátámasztására e társaság lényegében úgy érvel, hogy az említett indítvány a szóban forgó holland adójogszabályok téves értelmezésén alapul.

15 A Bíróság Hivatalához 2018. január 2-án elterjesztett beadványával az X BV szintén azt kérte, hogy a Bíróság rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását a C-398/16. sz. ügyben.

16 Meg kell állapítani, hogy a Bíróság az eljárási szabályzata 83. cikkének megfelelően a főtanácsnok meghallgatását követően bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek vagy az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg (2015. április 29-i Nordzucker ítélet, C-148/14, EU:C:2015:287, 24. pont).

17 A jelen esetben a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően arra az álláspontra helyezkedik, hogy mindkét ügy körülményei kellőképpen fel vannak tárva a határozathozatalhoz, továbbá a C-398/16. és C-399/16. sz. ügyet nem olyan érvek alapján kell eldönteni, amelyeket nem vitattak meg. Ezért a Bíróság úgy ítéli meg, hogy nem szükséges elrendelnie az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzetes észrevételek

18 Az EUMSZ 49. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. E szabadság 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 Unió területén van – amely társaságokat az EUMSZ 54. cikk a letelepedési szabadság gyakorlása szempontjából a tagállamok állampolgáraival vesz egy tekintet alá –, jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2015. május 25-i Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. pont; 2015. szeptember 2-i Groupe Steria ítélet, C-386/14, EU:C:2015:524, 14. pont).

19 Még ha a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása is, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza valamely állampolgára vagy a joga szerint alapított valamely társaság számára, hogy más tagállamban telepedjen le.

20 Azonban az az eltérő bánásmód, amely valamely tagállam jogszabályaiból ered olyan társaságok rovására, amelyek letelepedési szabadságukkal élnek, nem minősül e szabadság korlátozásának, ha e bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem

hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és e bánásmód e célkitűzéssel arányos (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 167. pont; 2010. február 25-ii X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. pont).

21 A Bíróságnak a 2010. február 25-ii X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89) már állást kellett foglalnia arról, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan tagállami adójogszabályok, mint azok a holland adójogszabályok, amelyek kizárólag a belföldi illetőségű anyavállalatok és belföldi leányvállalataik számára biztosítják azt a lehetőséget, hogy összevonást lehetővé tegyen adójogi szabályozás vonatkozásban rájuk, vagyis oly módon legyenek adókötelesek, mintha egyetlen adózási egységet képeznének. Az ilyen rendszer elnyit jelent az érintett társaságok számára, mivel többek között lehetővé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történő konszolidálását, valamint az adózási egységen belüli ügyletek adósemlégességének a megőrzését.

22 Ezen ítélet 19. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a más tagállami illetőségű leányvállalattal rendelkező anyavállalatoknak az ezen elnyből 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.

23 A Bíróság azonban az említett ítélet 43. pontjában úgy határozott, hogy ez az eltérő bánásmód igazolt, figyelembe véve annak szükségességét, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és tekintettel arra, hogy a letelepedési szabadság ebből fakadó korlátozása arányos e célkitűzéssel.

24 Mindazonáltal az nem vezethető le a 2010. február 25-ii X Holding ítéletből (C-337/08, EU:C:2010:89), hogy az egyrészt valamely integrált adózási csoporthoz tartozó, másrészt az ilyen csoporthoz nem tartozó társaságok közötti bármely eltérő bánásmód összeegyeztethető lenne az EUMSZ 49. cikkel. A veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltérő adóelőnyöket illetően következésképpen külön-külön meg kell vizsgálni, hogy a tagállamok fenntarthatják-e ezen adóelőnyöket valamely integrált adózási csoportba tartozó társaságok számára, és következésképpen kizárhatják-e ezeket a társaságokat ezen előnyökből a határokon átnyúló helyzetekben (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 2-ii Groupe Steria ítélet, C-386/14, EU:C:2015:524, 27. és 28. pont).

25 A külföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező felperes társaságok mindegyik alapeljárásban arra hivatkoznak, hogy azok emiatt esnek a veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltérő adóelőnyöktől, amelyeket a holland jog indokolatlanul tart fenn az adózási egységek számára. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen eltérő bánásmód.

A C-398/16. sz. ügyben előterjesztett kérdésről

26 A kérdést elterjesztő bíróság kérdése lényegében arra irányul, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerződésen alapuló kölcsön után, amely egy másik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalatba eszközölt tőkehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illetéssel, vele egy integrált adózási csoportot alkotva érvényesíthetné e levonást.

Az eltérő bánásmódról

27 A társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint az adózás eltti eredményből nem vonhatók le a kapcsolt vállalkozással kötött szerződésen alapuló kölcsön kamatai, ha e kölcsön tőkehozzájárulással, így különösen valamely kapcsolt vállalkozásban meglévő részesedések megszerzésével van összefüggésben. E törvény 10a. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében más a helyzet akkor, ha az adóalany valószínűsíti, hogy a tartozás és az azzal összefüggő jogügylet túlnyomórészt gazdasági megfontolásokon alapul.

28 Továbbá az említett törvény 15. cikke azt is lehetővé teszi a belföldi illetéssel rendelkező társaságok alkotta csoport számára, hogy egy adózási egységet képezzen. Amint a jelen ítélet 21. pontjából kitűnik, az e rendszer mellett döntő társaságok az anyavállalat szintjén közös adóztatás alanyai lesznek. Az adózási egység keretében a közös részesedési viszonyok, mint például az anyavállalat által a leányvállalatának juttatott tőkehozzájárulások, a konszolidáció révén, adózási szempontból nem léteznek.

29 Mivel a kérdést elterjesztő bíróság szerint a tőkehozzájárulás az adózási egységben nem jelenik meg, a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem alkalmazandó olyan társaságra, amely kölcsönt nyújt egy kapcsolt vállalkozásnak abból a célból, hogy a vele egy adózási egységet képező leányvállalatában való részesedésszerzés formájában tőkehozzájárulást eszközöljön. Ebben az esetben tehát a társaságnak nincs lehetősége arra, hogy a kölcsöne utáni kamatokat levonja adóköteles eredményéből anélkül, hogy megfelelné az ugyanezen cikk (3) bekezdésében felsorolt feltételeknek.

30 Mivel a társasági adóról szóló törvény 15. cikkének (3) bekezdése értelmében csak a Hollandiában letelepedett adóalanyok között jöhet létre adózási egység, eltérő bánásmód áll fenn egyrészt azon holland anyavállalat között, amely egy kapcsolt társasággal kötött szerződésen alapuló kölcsön révén finanszírozza a szintén holland leányvállalatát, és amely tekintetében e kölcsön kamatainak levonása nem korlátozható e törvény 10a. cikke alapján, és másrészt azon holland anyavállalat között, amely ugyanígy finanszírozza külföldi leányvállalatát, de amellyel szemben ugyanezen rendelkezések alapján megtagadható a kamatlevonás.

31 A jelen esetben az X BV finanszírozta az olasz leányvállalatának részvényvásárlását egy olyan kölcsön útján, amelyet számára az ugyanazon csoporthoz tartozó egyik svéd társaság nyújtott. A társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének (b) pontja alapján az adóhatóság megtagadta az X BV-vel szemben e kölcsön kamatainak levonását, mivel nem valószínűsítette, hogy a kölcsön folyósítása gazdasági szempontból célszerű volt. Az X BV azt állítja, hogy kedvezőbb bánásmódban részesült volna, ha leányvállalata belföldi illetéssel rendelkező társaság lett volna, mivel vele egy adózási egységet alkothatott volna, és emiatt korlátozás nélkül levonhatta volna az eredményéből a kölcsön kamatait.

32 Ezen eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy kevésbé vonzóvá tegye a letelepedési szabadság anyavállalat általi – más tagállamokban leányvállalat alapításával járó – gyakorlását.

Annak érdekében, hogy e bánásmód összeegyeztethető legyen a Szerződés rendelkezéseivel, az szükséges – amint az kitűnik a jelen ítélet 20. pontjából –, hogy olyan helyzetekre vonatkozzon, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

33 A határokon átnyúló helyzetek és a belső helyzetek összehasonlíthatóságát a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljára és tartalmára figyelemmel kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-ai X ítélet, C-87/13, EU:C:2014:2459, 27. pont).

34 A jelen esetben a szóban forgó eltérő bánásmód a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdése (b) pontjának és 15. cikkének együttes alkalmazásából ered. Márpedig e rendelkezések célja eltérő. Miközben e törvény 10a. cikke (2) bekezdése b) pontjának célja annak megakadályozása, hogy a csoporton belüli mesterséges pénzügyi megállapodások révén eltérjen a holland adóalap, az említett törvény 15. cikke lehetővé teszi az adózási egységben integrált társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén való konszolidálását, és azt, hogy a csoporton belül végrehajtott ügyletek az adó szempontjából semlegesek maradjanak. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az adózási egység szabályozásának az egyik következménye az, hogy a kölcsön és a tekehozzájárulás közötti összefüggés, amely az ugyanezen törvény 10a. cikke (2) bekezdése (b) pontjának alkalmazását feltételezi, megszűnik a konszolidáció következtében.

35 Ugyanakkor a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének (b) pontja önmagában nem tesz semmilyen különbséget aszerint, hogy a csoport a határokon átnyúlik-e, vagy sem. Következésképpen csak az e törvény 15. cikkének célja az, amelyre tekintettel a helyzetek összehasonlíthatóságát értékelni kell, figyelembe véve a konszolidálás következményét, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik.

36 Márpedig a Bíróság már kimondta, hogy a 2010. február 25-ii X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89) 24. pontjában az adózási egységre vonatkozó holland szabályozás kapcsán, hogy az olyan belföldi illetőségű anyavállalat helyzete, amely ilyen egységet kíván alkotni valamely belföldi illetőségű leányvállalatával, valamint az olyan belföldi illetőségű anyavállalat helyzete, amely külföldi illetőségű leányvállalatával kíván egy adózási egységet kialakítani, ezen adójogi szabályozás céljára tekintettel objektíve összehasonlítható.

37 Ebből következik, hogy a határokon átnyúló és a nemzeti helyzetek hasonlóak az alapeljárásban szereplő nemzeti rendelkezések együttes alkalmazása szempontjából, ezért megvalósul az eltérő bánásmód. Ez azonban közérdeken alapuló nyomós okokkal igazolható.

Az igazolásról

38 E tekintetben a holland kormány és a kérdést előterjesztő bíróság számos indokot terjeszt elő a jelen ítélet 30. pontjában ismertetett eltérő bánásmód igazolására.

39 Először is azt kell megítélni, hogy az ilyen eltérő bánásmód igazolható-e annak szükségességével, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását. A Bíróság a 2010. február 25-ii X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89) kimondta – amint az kitűnik a jelen ítélet 23. pontjából –, hogy az adózási egységben integrált társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén való konszolidálása olyan elnyit jelent, amelynek belföldi illetőségű társaságokra korlátozása igazolható, figyelembe véve annak szükségességét, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását.

40 Azonban az az el?ny, amelyet a jelen esetben az X BV igényel, nem keverend? össze az adózási egység keretében történ? konszolidálás esetén járó el?nnyel. Az alapeljárás a kamatköltség levonhatóságára, nem pedig az adózási egységen belüli költségek és nyereségek ellentételezésére vonatkozik. A holland jog e levonási lehet?séget nemcsak az adózási egységre korlátozza, hanem biztosítja minden társaság számára, és csak a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének (b) pontjában foglalt különös tényállás és feltételek mellett korlátozza. Ezért e korlátozás alól mentesülve az az anyavállalat, amely a leányvállalatával egy adózási egységet képez, nem élvez kifejezetten olyan el?nyt, amely az adózási egységre vonatkozó adószabályozáshoz köt?dik.

41 Ez annál is inkább érvényes, mert a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdése (b) pontjának alkalmazása – úgy t?nik – nem függ a fizetett kamatokból álló jövedelem adóztatásának helyét?l, és így attól a kérdést?l sem, hogy mely állam ezen adóztatás kedvezményezettje, amely körülményre egyébként a holland kormány egyáltalán nem tért ki.

42 Következésképpen a szóban forgó eltér? bánásmód nem igazolható annak szükségességével, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását.

43 Másodszor a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy az igazolást lehet-e a holland adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségességére alapítani. A Bíróság elismeri, hogy az ilyen igazolás közérdeken alapuló nyomós oknak min?sül, feltéve hogy közvetlen kapcsolat állapítható meg az érintett adóel?ny és ezen el?ny valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között, továbbá e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell értékelni (2015. szeptember 2?i Groupe Steria ítélet, C?386/14, EU:C:2015:524, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Azonban a holland kormány egyáltalán nem állítja, hogy létezik ilyen kapcsolat. Csupán azt jelenti ki általános jelleggel, hogy az adózási egység el?nyökb?l és hátrányokból álló koherens rendszert alkot. Mindenesetre e kormány nem hivatkozik egyetlen konkrét bizonyítékra sem, amely lehet?vé tenné annak megállapítását, hogy az adózási egység koherens rendszerét veszélyeztetné az, ha egy külföldi illet?ség? leányvállalat részvényvásárlásának finanszírozására szolgáló kölcsön esetében megengednék a kamatok levonását.

45 Ezért a jelen ítélet 30. pontjában említett eltér? bánásmódot nem igazolja annak szükségessége, hogy meg kell ?rizni a holland adórendszer koherenciáját.

46 Harmadszor, a holland kormány szerint ezen eltér? bánásmódot igazolja az adókikerülés és a csalás elleni küzdelem célkit?zése, és e bánásmód arra szolgál, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz? megállapodásokra irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységekb?l származó nyereség után általában fizetend? adó elkerülését célozzák.

47 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból, így különösen az 1998. július 16?i ICI?ítélet (C?264/96, EU:C:1998:370) 26. pontjából és a 2006. szeptember 12?i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C?196/04, EU:C:2006:544) 51. pontjából következik, hogy az ilyen cél közérdeken alapuló nyomós oknak min?sülhet az adózás területén.

48 Ez kétségtelenül az a célkit?zés, amelyet a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének (b) pontja is el kíván érni. Amint a kérdést el?terjeszt? bíróság is kifejti, annak megakadályozásáról van szó, hogy a csoport saját t?kéjét – mesterséges módon – az e csoporthoz tartozó holland vállalkozás által kölcsönzött t?keként mutassák ki, és hogy e kölcsön kamatait levonhassák a Hollandiában adóköteles eredményb?l. A csoporton belüli

kölcsönkamat?levonás tilalmát kifejezetten megerősíti az a szabály, amely szerint a kölcsönkamatok levonhatók ugyanezen cikk (3) bekezdésének a) pontja alapján, ha a csoporton belüli ügylet gazdasági szempontból indokolt.

49 Azonban ahhoz, hogy a letelepedési szabadság korlátozása igazolható legyen a visszaélésszerű magatartások megelőzésével, az is szükséges, hogy e korlátozás kifejezett célja e magatartások megakadályozása legyen (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-ii Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont). Márpedig a holland kormány még csak meg sem próbálja bizonyítani, hogy a jelen ítélet 30. pontjában említett eltérő bánásmód ilyen szándékból fakad. Egyébként erről nem is lehet szó, mivel az eltérő bánásmód nem kizárólag a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének (b) pontjából következik, hanem e pontnak és az említett törvény adózási egységre vonatkozó 15. cikkének együttes alkalmazásából ered, amelynek célja eltérő, amint az a jelen ítélet 34. pontjából is kitűnik.

50 Ezenkívül, amint a főtanácsnok az indítványa 82. pontjában rámutatott, ez az eltérő bánásmód objektíve nem igazolható a visszaélésszerű magatartások megelőzésével. Ha ugyanis az anyavállalat valamely leányvállalat részvényeinek megvásárlását egy kapcsolt társasággal kötött szerződésen alapuló kölcsönrel finanszírozza, az a kockázat, hogy e kölcsön nem felel meg egyetlen valós gazdasági ügyletnek sem, és a célja csupán az, hogy mesterségesen levonható költséget teremtsen, nem kisebb abban az esetben, ha az anyavállalat és a leányvállalat egyaránt ugyanabban a tagállamban rendelkezik belföldi illetékséggel, és együttesen képeznek egy adózási egységet, és nem nagyobb abban az esetben, ha a leányvállalat más tagállamban rendelkezik székhellyel, és ennek következtében nem lehetséges számára, hogy az anyavállalatával együtt egy adózási egységet képezzen.

51 A fentiek összességéből az következik, hogy a C-398/16. sz. ügyben előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetékséggel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerződésen alapuló olyan kölcsön után, amely egy másik tagállamban illetékséggel rendelkező leányvállalatba eszközölt tőkehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illetékséggel, vele egy integrált adózási csoportot alkotva érvényesíthetné e levonást.

A C-437/16. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

52 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetékséggel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéből az árfolyamváltozásokból eredő veszteséget egy másik tagállamban illetékséggel rendelkező leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból eredő nyereséget.

53 A társasági adóról szóló törvény 13. cikkének (1) bekezdése szerint a nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni sem a részesedésből szerzett hozamot, sem pedig azon költségeket, amelyek e részesedés megszerzése vagy átruházása vonatkozásában merülnek fel.

54 Ez a szabály – az úgynevezett „részesedés mentessége” – többek között azt eredményezi,

hogy a nyereség meghatározása során nem kell figyelembe venni sem a részesedésnek a nyilvántartása szerinti külföldi deviza árfolyamának alakulásából eredő értéknövekményét, sem az értékcsökkenését.

55 Ez az oka annak, hogy az X NV nem vonhatja le az adóköteles nyereségéből azt az árfolyamvesztést, amely miatt az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező leányvállalatába eszközölt befektetések összege tekintetében érte. Ellenben – a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint – az X NV megtehetette volna ezt az adózási egység keretében történő konszolidálás következtében, ha a leányvállalata Hollandiában rendelkezett volna illetéssel. Az X NV azt állítja, hogy emiatt olyan hátrányos megkülönböztetés éri, amely a letelepedési szabadság korlátozásának minősül.

56 E helyzeteket azonban objektíve nem lehet összehasonlítani. Egy holland társaságot ugyanis nem érhet árfolyamvesztés a belföldi illetéssel leányvállalatában meglévő részesedése tekintetében, kivéve abban a nagyon különleges esetben, ha e részesedés más pénznemben van nyilvántartva, mint amelyben a társaság eredményét kimutatják.

57 Még ebben az esetben is vitatható az eltérő bánásmód fennállása. Ugyanis az adózási egységen belül, amint az a jelen ítélet 21. pontjából kitűnik, a közös részesedési viszonyok adózási szempontból semlegesek. Következésképpen az anyavállalatnak a vele egy adózási egységet képező, belföldi illetéssel leányvállalatában meglévő részesedésének értékcsökkenése nem vonható le az anyavállalat eredményéből, akár az árfolyam alakulásából, akár más okból keletkezett ez az értékcsökkenés.

58 Végül pedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az EUMSzerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseiből nem lehet levezetni, hogy valamely tagállam köteles lenne az adóztatási joghatósága – ráadásul aszimmetrikus – gyakorlására az olyan műveletek során bekövetkező veszteségek levonhatóságának lehetővé tétele végett, amelyek eredményét, amennyiben pozitív, egyáltalán nem adóztatják meg (2015. június 10-i X ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 40. és 41. pont).

59 Márpedig az a hátrány, amelyet valamely holland társaság számára jelent az, hogy nem vonhatja le az adott esetben a külföldi illetéssel leányvállalatában meglévő részesedéseivel vonatkozásában azt ért árfolyamvesztést, nem választható el attól a párhuzamos előnyétől, amely az árfolyamnyereség hiányzó adóztatásával jár. Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat, a „részesedések mentessége” nem eleve előnyös, és nem is eleve hátrányos. Éppen ezért nem keletkeztethet az olyan holland társaságokra nézve hátrányos eltérő bánásmódot, amelyek valamely másik tagállamban rendelkeznek leányvállalattal, ennél fogva pedig nem minősül a letelepedési szabadság korlátozásának.

60 Következésképpen a C-399/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéből az árfolyamváltozásokból eredő veszteséget egy másik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból eredő nyereséget.

A második és a harmadik kérdésről

61 Az első kérdésre adott válasza tekintetével a C-399/16. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

62 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerződésen alapuló olyan kölcsön után, amely egy másik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalatba eszközölt tőkehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illetéssel, vele egy integrált adózási csoportot alkotva érvényesíthetné e levonást.**
- 2) **Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéből az árfolyamváltozásokból eredő veszteséget egy másik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból eredő nyereséget.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.