Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (els? tanács)

2018. február 22.(*)

„El?zetes döntéshozatal – EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk – A letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó – Az adózási egység létrehozásához f?z?d? el?nyök – A határokon átnyúló csoportok kizárása”

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

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfels?bb bírósága) a Bírósághoz 2016. július 18?án érkezett, 2016. július 8?i határozataival terjesztett el?

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

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

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

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

f?tanácsnok: M. Campos Sánchez?Bordona,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

– az X BV képviseletében M. Sanders advocaat,

– a holland kormány képviseletében M. Bulterman, M. Gijzen és C. S. Schillemans, meghatalmazotti min?ségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2017. október 25?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 következ?képpen szól:

„[…]

2. A nyereség meghatározása során […] nem vonhatók le a kamatok – beleértve a költségeket és az árfolyam?különbözetet 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 t?kének min?sül?, hitelviszonyt megtestesít? 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 valószín?síti a következ?ket:

a. a kölcsön és az azzal összefügg? 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 nyereségadót vagy jövedelemadót vetettek ki, amely a holland szabályok szerint megfelel? mérték?nek min?sül, továbbá nem került sor a veszteségek vagy más jelleg? terhek ellentételezésére azon évet megel?z?en, amelyben a kölcsönszerz?dést megkötötték, amely ellentételezés következtében a kamatok után végeredményben egyáltalán nem kell olyan adót fizetni, amely a megfelel?ségi kritériumoknak megfelel, kivéve azt az esetet, ha valószín?síthet?, hogy a kölcsönszerz?dést azon veszteségek vagy más jelleg? terhek ellentételezése céljából kötötték, amelyek ugyanabban az évben vagy röviddel ezután keletkeztek”.

4 A társasági adóról szóló törvény 13. cikkének (1) bekezdése el?írja:

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

5 E törvény 13d. cikke a következ?képpen rendelkezik:

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

2. A felszámolási veszteség az adóalany azon részesdésének összege, amely meghaladja a vállalkozás megszüntetéséb?l ered? teljes vagyonmaradványt. […]”

6 Az említett törvény 15. cikke így fogalmaz:

„1. Ha az adóalany (az anyavállalat) egy másik adóalany (a leányvállalat) befizetett jegyzett t?kéje 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 min?sülnek. Több leányvállalat is az adózási egység részét képezheti.

2. Az (1) bekezdésben foglalt tulajdonban tartás alatt értend? 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 következ? feltételek mellett alkalmazható:

[…]

c. mindkét adóalany holland illet?ség? […].”

Az alapeljárások és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett 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 lév? részvényeinek megvásárlása céljából az X BV 237 312 000 euró összeg? t?kehozzájárulással egy másik olasz társaságot hozott létre. E hozzájárulást egy kölcsönnel 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 társaságiadó?bevallásában. 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 el?tt.

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 illet?ség? társaságoknak tartja fenn e lehet?séget, 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 legfels?bb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a kamatot a valamely más tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatba eszközölt t?kebefektetéssel összefügg? kamat tekintetében, míg e levonás igénybe vehet? lenne akkor, ha az említett leányvállalat az említett anyavállalattal egy – a holland adózási egység jellemz?ivel bíró – adózási egységbe lett volna felvéve, mert ebben az esetben a konszolidálás miatt nem lett volna megállapítható az említett t?kebefektetéssel 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 rendelkez? leányvállalatában. A 2008. és 2009. évi társaságiadó?bevallásában 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 részesedésb?l 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 csökkenthette volna az eredményét, ha a leányvállalatával együtt egy adózási egységet alkothatott volna. Mivel a holland jog e levonási lehet?séget csak a belföldi illet?ség? társaságoknak biztosítja, e társaság úgy véli, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket sért? módon korlátozták a letelepedési szabadságát.

12 A felülvizsgálati eljárásban eljáró Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfels?bb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem veheti figyelembe az árfolyamveszteséget az általa valamely más tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatba befektetett összeg tekintetében, míg ezt megtehetné akkor, ha az említett leányvállalat az els?ként említett tagállamban illet?séggel rendelkez? – fent említett – anyavállalattal egy – a holland adózási egység jellemz?ivel bíró – adózási egységbe lett volna felvéve, ami az adózási egységen belüli konszolidálásra vezethet? vissza?

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

3) Az els? kérdésre adandó igenl? válasz esetén: csak azokat az árfolyamveszteségeket kell?e figyelembe venni ebben az esetben, amelyek az anyavállalat adózási egységébe történ? felvétel esetén a jogvita tárgyát képez? 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 kérelemr?l

14 A f?tanácsnok indítványának 2017. október 25?i ismertetését követ?en az X NV a Bíróság Hivatalához 2017. november 16?án el?terjesztett 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 el?terjesztett 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 megfelel?en a f?tanácsnok meghallgatását követ?en bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kell?en 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 f?tanácsnok meghallgatását követ?en arra az álláspontra helyezkedik, hogy mindkét ügy körülményei kell?képpen 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 el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

El?zetes észrevételek

18 Az EUMSZ 49. cikk megtiltja a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történ? szabad letelepedésére vonatkozó korlátozásokat. E szabadság magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? 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 képviselet 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 történ? 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 eltér? bánásmód, amely valamely tagállam jogszabályaiból ered olyan társaságok rovására, amelyek letelepedési szabadságukkal élnek, nem min?sül 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 célkit?zéssel arányos (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?446/04, EU:C:2006:774, 167. pont; 2010. február 25?i X Holding ítélet, C?337/08, EU:C:2010:89, 20. pont).

21 A Bíróságnak a 2010. február 25?i X Holding ítéletben (C?337/08, EU:C:2010:89) már állást kellett foglalnia arról, hogy összeegyeztethet?k?e az uniós joggal az olyan tagállami adójogszabályok, mint azok a holland adójogszabályok, amelyek kizárólag a belföldi illet?ség? anyavállalatok és belföldi leányvállalataik számára biztosítják azt a lehet?séget, hogy összevonást lehet?vé tev? adójogi szabályozás vonatkozzon rájuk, vagyis oly módon legyenek adókötelesek, mintha egyetlen adózási egységet képeznének. Az ilyen rendszer el?nyt jelent az érintett társaságok számára, mivel többek között lehet?vé teszi az adózási egységbe összevont társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén történ? konszolidálását, valamint az adózási egységen belüli ügyletek adósemlegességének a meg?rzését.

22 Ezen ítélet 19. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a más tagállami illet?ség? leányvállalattal rendelkez? anyavállalatoknak az ezen el?nyb?l való kizárása olyan jelleg? 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 eltér? bánásmód igazolt, figyelembe véve annak szükségességét, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, és tekintettel arra, hogy a letelepedési szabadság ebb?l fakadó korlátozása arányos e célkit?zéssel.

24 Mindazonáltal az nem vezethet? le a 2010. február 25?i X Holding ítéletb?l (C?337/08, EU:C:2010:89), hogy az egyrészt valamely integrált adózási csoporthoz tartozó, másrészt az ilyen csoporthoz nem tartozó társaságok közötti bármely eltér? bánásmód összeegyeztethet? lenne az EUMSZ 49. cikkel. A veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltér? adóel?nyöket illet?en következésképpen külön?külön meg kell vizsgálni, hogy a tagállamok fenntarthatják?e ezen adóel?nyöket valamely integrált adózási csoportba tartozó társaságok számára, és következésképpen kizárhatják?e ezeket a társaságokat ezen el?nyökb?l a határokon átnyúló helyzetekben (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 2?i Groupe Steria ítélet, C?386/14, EU:C:2015:524, 27. és 28. pont).

25 A külföldi illet?ség? leányvállalatokkal rendelkez? felperes társaságok mindegyik alapeljárásban arra hivatkoznak, hogy ?k emiatt elesnek a veszteségek integrált adózási csoporton belüli átadásától eltér? adóel?nyökt?l, amelyeket a holland jog indokolatlanul tart fenn az adózási egységek számára. A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az ilyen eltér? bánásmód.

A C?398/16. sz. ügyben el?terjesztett kérdésr?l

26 A kérdést el?terjeszt? 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerz?désen alapuló olyan kölcsön után, amely egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatba eszközölt t?kehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illet?séggel, vele egy integrált adózási csoportot alkotva érvényesíthetné e levonást.

Az eltér? bánásmódról

27 A társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint az adózás el?tti eredményb?l nem vonhatók le a kapcsolt vállalkozással kötött szerz?désen alapuló kölcsön kamatai, ha e kölcsön t?kehozzájárulással, így különösen valamely kapcsolt vállalkozásban meglév? részesedések megszerzésével van összefüggésben. E törvény 10a. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében más a helyzet akkor, ha az adóalany valószín?síti, hogy a tartozás és az azzal összefügg? jogügylet túlnyomórészt gazdasági megfontolásokon alapul.

28 Továbbá az említett törvény 15. cikke azt is lehet?vé teszi a belföldi illet?ség? társaságok alkotta csoport számára, hogy egy adózási egységet képezzen. Amint a jelen ítélet 21. pontjából kit?nik, az e rendszer mellett dönt? társaságok az anyavállalat szintjén közös adóztatás alanyai lesznek. Az adózási egység keretében a közös részesedési viszonyok, mint például az anyavállalat által a leányvállalatának juttatott t?kehozzájárulások, a konszolidáció révén, adózási szempontból nem léteznek.

29 Mivel a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint a t?kehozzájárulás 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 képez? leányvállalatában való részesedésszerzés formájában t?kehozzájárulást eszközöljön. Ebben az esetben tehát a társaságnak nincs lehet?sége arra, hogy a kölcsöne utáni kamatokat levonja adóköteles eredményéb?l anélkül, hogy megfelelne 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, eltér? bánásmód áll fenn egyrészt azon holland anyavállalat között, amely egy kapcsolt társasággal kötött szerz?désen 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 valószín?sítette, hogy a kölcsön folyósítása gazdasági szempontból célszer? volt. Az X BV azt állítja, hogy kedvez?bb bánásmódban részesült volna, ha leányvállalata belföldi illet?ség? társaság lett volna, mivel vele egy adózási egységet alkothatott volna, és emiatt korlátozás nélkül levonhatta volna az eredményéb?l a kölcsön kamatait.

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

Annak érdekében, hogy e bánásmód összeegyeztethet? legyen a Szerz?dés rendelkezéseivel, az szükséges – amint az kit?nik 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 bels? helyzetek összehasonlíthatóságát a szóban forgó nemzeti rendelkezések céljára és tartalmára figyelemmel kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18?i X ítélet, C?87/13, EU:C:2014:2459, 27. pont).

34 A jelen esetben a szóban forgó eltér? bánásmód a társasági adóról szóló törvény 10a. cikke (2) bekezdése (b) pontjának és 15. cikkének együttes alkalmazásából ered. Márpedig e rendelkezések célja eltér?. Miközben e törvény 10a. cikke (2) bekezdése b) pontjának célja annak megakadályozása, hogy a csoporton belüli mesterséges pénzügyi megállapodások révén elt?njön a holland adóalap, az említett törvény 15. cikke lehet?vé 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 el?terjeszt? bíróság szerint az adózási egység szabályozásának az egyik következménye az, hogy a kölcsön és a t?kehozzájárulás közötti összefüggés, amely az ugyanezen törvény 10a. cikke (2) bekezdése (b) pontjának alkalmazását feltételezi, megsz?nik 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 el?terjeszt? bíróság hivatkozik.

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

37 Ebb?l következik, hogy a határokon átnyúló és a nemzeti helyzetek hasonlók az alapeljárásban szerepl? nemzeti rendelkezések együttes alkalmazása szempontjából, ezért megvalósul az eltér? bánásmód. Ez azonban közérdeken alapuló nyomós okokkal igazolható.

Az igazolásról

38 E tekintetben a holland kormány és a kérdést el?terjeszt? bíróság számos indokot terjeszt el? a jelen ítélet 30. pontjában ismertetett eltér? bánásmód igazolására.

39 El?ször is azt kell megítélni, hogy az ilyen eltér? bánásmód igazolható?e annak szükségességével, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását. A Bíróság a 2010. február 25?i X Holding ítéletben (C?337/08, EU:C:2010:89) kimondta – amint az kit?nik a jelen ítélet 23. pontjából –, hogy az adózási egységben integrált társaságok nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat szintjén való konszolidálása olyan el?nyt jelent, amelynek belföldi illet?ség? 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 meger?síti 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 visszaélésszer? magatartások megel?zésével, az is szükséges, hogy e korlátozás kifejezett célja e magatartások megakadályozása legyen (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12?i 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 eltér? bánásmód ilyen szándékból fakad. Egyébként err?l nem is lehet szó, mivel az eltér? 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 eltér?, amint az a jelen ítélet 34. pontjából is kit?nik.

50 Ezenkívül, amint a f?tanácsnok az indítványa 82. pontjában rámutatott, ez az eltér? bánásmód objektíve nem igazolható a visszaélésszer? magatartások megel?zésével. Ha ugyanis az anyavállalat valamely leányvállalat részvényeinek megvásárlását egy kapcsolt társasággal kötött szerz?désen alapuló kölcsönnel 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 illet?séggel, 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 összességéb?l az következik, hogy a C?398/16. sz. ügyben el?terjesztett 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerz?désen alapuló olyan kölcsön után, amely egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatba eszközölt t?kehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illet?séggel, vele egy integrált adózási csoportot alkotva érvényesíthetné e levonást.

A C?437/16. sz. ügyben el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

52 A kérdést el?terjeszt? bíróság az els? 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéb?l az árfolyamváltozásokból ered? veszteséget egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból ered? nyereséget.

53 A társasági adóról szóló törvény 13. cikkének (1) bekezdése szerint a nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni sem a részesedésb?l 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 ered? értéknövekményét, sem az értékcsökkenését.

55 Ez az oka annak, hogy az X NV nem vonhatja le az adóköteles nyereségéb?l azt az árfolyamveszteséget, amely ?t az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkez? leányvállalatába eszközölt befektetéseinek összege tekintetében érte. Ellenben – a kérdést el?terjeszt? bíróság tájékoztatása szerint – az X NV megtehette volna ezt az adózási egység keretében történ? konszolidálás következtében, ha a leányvállalata Hollandiában rendelkezett volna illet?séggel. Az X NV azt állítja, hogy emiatt olyan hátrányos megkülönböztetés éri, amely a letelepedési szabadság korlátozásának min?sül.

56 E helyzeteket azonban objektíve nem lehet összehasonlítani. Egy holland társaságot ugyanis nem érhet árfolyamveszteség a belföldi illet?ség? leányvállalatában meglév? 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 eltér? bánásmód fennállása. Ugyanis az adózási egységen belül, amint az a jelen ítélet 21. pontjából kit?nik, a közös részesedési viszonyok adózási szempontból semlegesek. Következésképpen az anyavállalatnak a vele egy adózási egységet képez?, belföldi illet?ség? leányvállalatában meglév? részesedésének értékcsökkenése nem vonható le az anyavállalat eredményéb?l, akár az árfolyam alakulásából, akár más okból keletkezett ez az értékcsökkenés.

58 Végül pedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az EUM?Szerz?dés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseib?l nem lehet levezetni, hogy valamely tagállam köteles lenne az adóztatási joghatósága – ráadásul aszimmetrikus – gyakorlására az olyan m?veletek során bekövetkez? veszteségek levonhatóságának lehet?vé 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 illet?ség? leányvállalatában meglév? részesedései vonatkozásában ?t ért árfolyamveszteséget, nem választható el attól a párhuzamos el?nyt?l, amely az árfolyamnyereség hiányzó adóztatásával jár. Amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság is rámutat, a „részesedések mentessége” nem eleve el?nyös, és nem is eleve hátrányos. Éppen ezért nem keletkeztethet az olyan holland társaságokra nézve hátrányos eltér? bánásmódot, amelyek valamely másik tagállamban rendelkeznek leányvállalattal, ennélfogva pedig nem min?sül a letelepedési szabadság korlátozásának.

60 Következésképpen a C?399/16. sz. ügyben el?terjesztett els? 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéb?l az árfolyamváltozásokból ered? veszteséget egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból ered? nyereséget.

A második és a harmadik kérdésr?l

61 Az els? kérdésre adott válaszra tekintettel a C?399/16. sz. ügyben el?terjesztett második és harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekr?l

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (els? tanács) a következ?képpen 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a kamatokat egy kapcsolt társasággal kötött szerz?désen alapuló olyan kölcsön után, amely egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatba eszközölt t?kehozzájárulást finanszíroz, noha az anyavállalat, ha a leányvállalat ugyanebben a tagállamban rendelkezne illet?séggel, 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 illet?séggel rendelkez? anyavállalat nem vonhatja le a nyereségéb?l az árfolyamváltozásokból ered? veszteséget egy másik tagállamban illet?séggel rendelkez? leányvállalatban fennálló részesedéseinek összege tekintetében, ha ugyanezen szabályozás ezzel párhuzamosan nem vonja adóztatás alá az ezen árfolyamváltozásokból ered? nyereséget.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.