

C-446/04. sz. ügy

Test Claimants in the FII Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue

(a High Court of Justice [England & Wales], Chancery Division [Egyesült Királyság]
által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – 90/435/EGK irányelv – Társasági
adó – Osztalékfizetés – Többszörös adóztatás elkerülése, illetve enyhítése –
Adómentesség – Valamely más tagállamban vagy harmadik országban illetőséggel
rendelkező társaságoktól kapott osztalék – Adójóváírás – Társaságiadó-előleg
fizetése – Egyenlő bánásmód – Visszatérítés iránti kereset vagy kártérítési kereset”

L. A. Geelhoed főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. április 6. I - 11761

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2006. december 12. I - 11814

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása –
Adójogszabályok*
(EK 43. cikk és EK 56. cikk)

2. Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok
(EK 43. cikk és EK 56. cikk)
3. Tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok
(EK 56. cikk)
4. Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok
(EK 43. cikk és EK 56. cikk)
5. Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok
(EK 43. cikk és EK 56. cikk)
6. Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok
(EK 43. cikk)
7. Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok
(EK 43. cikk és EK 56. cikk)
8. Tőke szabad mozgása – A harmadik országból érkező vagy harmadik országba irányuló tőke mozgásának korlátozása
(EK 56. cikk és EK 57. cikk, (1) bekezdés)
9. Közösségi jog – A magánszemélyek számára biztosított jogok – Tagállam általi megsértés – A magánszemélynek okozott kár megtérítésére vonatkozó kötelezettség
10. Közösségi jog – A magánszemélyek számára biztosított jogok – Tagállam általi megsértés – A magánszemélynek okozott kár megtérítésére vonatkozó kötelezettség

1. Az EK 43. cikket és az EK 56. cikket akként kell értelmezni, hogy ha valamely tagállam a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fize-

tett osztalék tekintetében alkalmazza a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének, illetve enyhítésének módszerét, ugyanolyan

bánásmódban kell részesítenie a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékot.

(vö. 72. pont és a rendelkező
rész 1. pontja)

gásával ellentétes eltérő bánásmódnak tekinteni azt a tényt, hogy a beszámítás módszere a mentesítés módszeréhez képest további ügyviteli terheket ró az adózókra azért, mert meg kell állapítani az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó összegét, tekintettel arra, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságokat sújtó sajátos ügyviteli terhek az adójóváírási rendszer működésének velejárói.

2. Nem ellenétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által valamely másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékot, míg kivetíti ezt az adót a belföldi illetőségű társaság által valamely olyan külföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékra, amelyben az előbbi rendelkezik a szavazati jogok legalább 10%-ával, miközben az utóbbi esetben adójóváírást biztosít az osztalékot fizető társaság által az illetősége szerinti államban ténylegesen megfizetett adó után, amennyiben a külföldről származó osztalékra kivetett adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztalékra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig.

(vö. 53., 60., 73. pont és a rendelkező
rész 1. pontja)

3. Ellentétes az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által valamely másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékot, míg kivetíti ezt az adót a belföldi illetőségű társaság által valamely olyan külföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékra, amelyben az előbbi rendelkezik a szavazati jogok legalább 10%-ával, anélkül hogy részére adójóváírást biztosítana az osztalékot fizető társaság által az illetősége szerinti államban ténylegesen megfizetett adó után.

Önmagában nem lehet a letelepedés szabadságával vagy a tőke szabad moz-

Ugyanis az ilyen eltérő bánásmód a tőke szabad mozgásának korlátozását képezi, mivel azzal a következménnyel jár, hogy

visszatartja az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy más tagállamokban letelepedett társaságokban tőkebefektetéseket hajtsanak végre. Emellett korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az érintett tagállamban történő tőkegyűjtésben.

Függetlenül attól, hogy valamely tagállam egyébként különböző módszerekkel élhet a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében, a másik tagállamban ténylegesen megfizetett adó meghatározásának esetleges nehézségei nem igazolják a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását, mint amely a szóban forgó szabályozásból következik.

(vö. 64–65., 70., 74. pont és a rendelkező rész 1. pontja)

4. Ellentétes az EK 43. cikkkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy levonja az általa előlegként fizetendő társasági adó összegéből az előbbi társaság által előlegként megfizetett ezen adó össze-

gét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban a felosztott nyereség után megfizetett adó tekintetében.

E módszer a gyakorlatban oda vezet, hogy hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékban részesülő társaságot, mint a belföldről származó osztalékban részesülőt. Amikor később sor kerül az osztalék kifizetésére, az előbbi köteles a teljes adóelőleg megfizetésére, míg az utóbbinak csak annyiban kell azt megfizetnie, amennyiben a saját részvényeseinek juttatott osztalék meghaladja az általa kapott osztalékot.

Az a tény, hogy nem kell megfizetni az adóelőleget, kétségtelenül likviditási előnyt jelent annyiban, hogy az érintett társaság a társasági adó esedékességének időpontjáig megtarthatja azon összegeket, amelyeket egyébként az említett adóelőleg címén meg kellett volna fizetnie.

Az ilyen eltérő bánásmód nem igazolható azzal, hogy szükség van az érintett tagállam adórendszere koherenciájának megőrzésére, mivel közvetlen kapcsolat

áll fenn a biztosított adóelőny, nevezetesen a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság részére nyújtott adójóváírás és a megfelelő adókötelezettség, vagyis az előbbi által az osztalékfizetésekor megfizetett társaságiadó-előleg között. E közvetlen kapcsolat szükségességéből ugyanis pontosan az következik, hogy ugyanazon adóelőnyt kell biztosítani a külföldi illetőségű társaságoktól osztalékban részesülő társaságok számára, mivel az előbbieknél a felosztott nyereség után szintén meg kell fizetniük a társasági adót az illetőségük szerinti államban.

külföldi társasági adó címén kedvezményre jogosult társaság esetén csökken a társasági adó összege, amelybe a társaságiadó-előleg többlete beszámítható, kizárólag akkor eredményez hátrányos megkülönböztetést e társaság és a belföldről származó osztalékban részesülő társaság között, ha az előbbi társaság ténylegesen nem rendelkezik ugyanazon eszközökkel a társaságiadó-előleg többletének a társasági adó címén fizetendő összegbe történő beszámításához, mint az utóbbi társaság.

(vö. 84., 86., 93., 112. pont és a rendelkező rész 2. pontja)

(vö. 120., 125., 138. pont és a rendelkező rész 3. pontja)

5. Nem ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely előírja, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által a külföldön megfizetett adó után igénybe vehető minden kedvezmény csökkenti a társasági adó összegét, amelybe beszámíthatja a saját részvényesei számára később teljesített osztalékfizetésekor előlegként megfizetett társasági adót.

6. Az EK 43. cikkel ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruhazza a belföldi illetőségű leányvállalatai részére az előlegként megfizetett társasági adó azon összegét, amelyet az előbbi társaság nem tudott beszámítani az adott üzleti évben vagy a korábbi, illetve a későbbi üzleti években fizetendő társasági adóba annak érdekében, hogy e leányvállalatok beszámíthassák azt a társaságiadó-kötelezettségükbe, ezzel szemben nem teszi lehetővé a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruházza ezen összeget a külföldi illetőségű leányvállalatai szá-

Ugyanis az a körülmény, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő, a

mára abban az esetben, ha az általuk ezen tagállamban elért nyereség ott adóköteles.

(vö. 139. pont és a rendelkező rész 3. pontja)

7. Ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társaságiadó-előleg fizetése alól azon belföldi illetőségű társaságokat, amelyek a részükre juttatott belföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, míg biztosítja azon belföldi illetőségű társaságok számára, amelyek a részükre juttatott külföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, hogy olyan rendszert válasszanak, amely lehetővé teszi számukra, hogy visszaigényeljék az előlegként megfizetett társasági adót, azonban egyfelől arra kötelezi e társaságokat, hogy előlegként fizessék meg ezen adót, és azt követően kérjék annak visszatérítését, másfelől nem biztosít adójóváírást a részvényeseik számára, jóllehet azok a belföldi illetőségű társaság által a belföldről származó osztalék alapján fizetett osztalék esetén arra jogosultak lettek volna.

Ugyanis, bár kétségtelen, hogy a tagállamnak bizonyos időre van szüksége ahhoz, hogy a társasági adó címén fizetendő végső összeg meghatározása során figyelembe vegye valamennyi, a

felosztott nyereségre már kivetett adót, e körülmény nem igazolhat olyan szabályozást, amely egyáltalán nem engedi meg a külföldről származó osztalékfizetésben részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy beszámítsa a társaságiadó-előleg címén fizetendő összegbe a külföldön felosztott nyereséget terhelő adót, míg a belföldről származó osztalék esetén ez az összeg automatikusan csökkenti a osztalékot fizető belföldi illetőségű társaság által – még ha pusztán előlegként is – fizetett adót.

Azt illetően, hogy a kérdéses szabályozás nem biztosít adójóváírást azon belföldi társaságok részvényeseinek, amelyek a részükre külföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek, a gazdasági kettős adóztatás veszélye nem kizárólag abban az esetben áll fenn, ha az osztalék olyan belföldi illetőségű társaságtól származik, amelyet az osztalékfizetés után társaságiadóelőleg-fizetési kötelezettség terhel, hanem azon külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékok esetén is fennáll, amelyek nyeresége az illetősége szerinti államban társaságiadó-köteles az ezen államban alkalmazandó mértékek és szabályok szerint.

(vö. 156., 158–159., 172–173. pont és a rendelkező rész 4. pontja)

8. Az EK 57. cikk (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam 1993. december 31-e előtt olyan szabályozást fogadott el, amely a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásnak az EK 56. cikkében tiltott korlátozását valósítja meg, és ezen időpontot követően olyan intézkedéseket hoz, amelyek – miközben szintén korlátozzák a tőke mozgását – lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amelyek pusztán a korábbi szabályozásban szereplő közösségi szabadságok és jogok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányulnak, nem ellentétes az EK 56. cikkel ezen utóbbi intézkedéseknek a harmadik országokra történő alkalmazása abban az esetben, ha azok a közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével összefüggő tőkemozgásokra vonatkoznak. E tekintetben nem lehet közvetlen befektetésnek tekintetni a társasági részesedések olyan megszerzését, amely nem irányul a részvényes és ezen társaság közötti tartós és közvetlen gazdasági kapcsolat létrehozására vagy fenntartására, és nem teszi lehetővé a részvényes számára, hogy ténylegesen részt vegyen a társaság irányításában vagy ellenőrzésében.

(vö. 196. pont és a rendelkező
rész 5. pontja)

9. Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a

feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. E szabályoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy a jogalanyok olyan hatékony jogorvoslattal rendelkezzenek, amely lehetővé teszi a számukra, hogy kérhessék a jogosulatlanul kivetett adó, és az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítését.

Azon egyéb károkat illetően, amelyek a személyt a közösségi jognak a tagállamnak felróható megsértése miatt érték, a tagállam a Bíróság ítélkezési gyakorlatában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat – nevezetesen: a megsértett jogszabály arra irányul, hogy jogokat keletkeztessen magánszemélyek számára, a jogsértés kellően súlyos, és közvetlen okozati összefüggés áll fenn a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyek kára között –, anélkül hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

A közösségi jogból ezen, az ítélkezési gyakorlat által rögzített feltételek fennál-

lása esetén közvetlenül eredő kártérítéshez való jog sérelme nélkül az adott államnak a nemzeti jog felelősségi szabályai keretei között kell az okozott kár következményeit orvosolnia azzal, hogy a károk megtérítésére vonatkozó, a nemzeti jogszabályok által meghatározott feltételek nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló jellegű, nemzeti jogon alapuló igényekre vonatkoznak, valamint nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tegyék a kártérítés megszerzését.

(vö. 209., 219–220. pont és a rendelkező rész 6. pontja)

10. Annak megállapítása érdekében, hogy a közösségi jog megsértése kellően súlyosnak minősül-e ahhoz, hogy maga után vonhassa a tagállam felelősségét a magánszemélyeknek okozott károkért, a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemző összes körülményt. E körülmények között különösen vizsgálandó, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos; az elkövetett mulasztás, illetve az okozott kár szándékos-e vagy gondatlan; az esetleges téves jogalkalmazás kimenthető-e, vagy sem; és a közösségi intézmény által tanúsított

magatartás hozzájárulhatott-e a közösségi joggal ellentétes nemzeti intézkedés vagy gyakorlat elfogadásához, illetve fenntartásához.

Mindenesetre a közösségi jog megsértése akkor kellően súlyos, ha az a felrótt kötelezettségzegést megállapító vagy az előzetes döntéshozatal keretében hozott olyan ítélet kihirdetése vagy a Bíróságnak e területre vonatkozó olyan következetes ítélkezési gyakorlata ellenére sem szűnt meg, amelyből következik a szóban forgó magatartás jogsértő jellege.

Az olyan területen, mint a közvetlen adózás, a nemzeti bíróságnak arra figyelemmel kell megvizsgálnia a fenti szempontokat – különösen azt, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos, és hogy az esetleges téves jogalkalmazás kimenthető-e, vagy sem –, hogy a Szerződés által biztosított mozgási szabadságokból eredő következmények csak fokozatosan tárultak fel, különösen a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kidolgozott elvek alapján.

(vö. 204., 213–215., 217. pont)