

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. december 12.*

A C-374/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. augusztus 30-án érkezett, 2004. augusztus 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

és

a Commissioners of Inland Revenue

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (előadó), R. Schintgen és J. Klučka tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský és U. Lõhmus bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: L. A. Geelhoed,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. november 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation képviselőiben G. Aaronson, D. Milne QC, valamint P. Farmer és D. Cavender barristers,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben E. O'Neill és C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítőik: G. Barling QC, valamint D. Ewart és J. Stratford barristers,
- a német kormány képviselőiben W.-D. Plessing és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőiben J. C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőiben D. J. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: A. M. Collins SC és G. Clohessy BL,

- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és M. De Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviselőjében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községék Bizottsága képviselőjében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. február 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43., EK 56., EK 57. és EK 58. cikk értelmezésére irányul.
- ² Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a bizonyos társaságcsoporthok és a Commissioners of Inland Revenue (az Egyesült Királyság adóhivatala) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a belföldi illetőségű társaságok által külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírást.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 4. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták:

- tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától,
- adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót és adott esetben, [az] azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelelő nemzeti adó összegéig.”

A nemzeti szabályozás

- 4 Az Egyesült Királyságban hatályos adóügyi szabályozás alapján az adott üzleti év során e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által elért nyereség ebben a tagállamban társaságiadó-köteles.

- 5 1973 óta Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága a „részleges adójóváírásként” ismert adóztatást alkalmazza, amely szerint a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás elkerülése érdekében, amennyiben valamely belföldi illetőségű társaság nyereséget oszt ki, az e társaság által fizetett társasági adó egy részét a részvényeseknél beszámítják. 1999. április 6-ig ez a rendszer egyrészt a nyereséget osztó társaság általi társaságiadó-előleg fizetésén, másrészt az osztalékban részesülő részvényeseknek adott adójóváíráson alapult.

Társaságiadó-előleg

- 6 A jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: az ICTA) 14. cikkének az alapeljárás tényállása idejében irányadó szövege szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely a részvényeseinek osztalékot fizet, társaságiadó-előleg („*advance corporation tax*”, a továbbiakban: ACT) fizetésére köteles, amelyet a felosztott nyereség összege vagy értéke alapján kell kiszámítani.
- 7 A társaság jogosult bizonyos korlátok között az adott üzleti év során nyereség felosztása címén befizetett ACT-ot az ugyanezen üzleti évben keletkezett társaságiadó-kötelezettségébe („*mainstream corporation tax*”) beszámítani. Amennyiben az adott társaság társasági adó címén keletkezett adókötelezettsége nem elegendő az ACT teljes összegének beszámítására, a többlet ACT-ot át lehet vinni az azt megelőző vagy azt követő üzleti évre, vagy át lehet adni ezen társaság leányvállalatainak, amelyek ezt az összeget beszámíthatják az általuk fizetendő társasági adóba. A többlet ACT-ot csak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatoknak lehet átadni.

- 8 Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozáscsoport választhatja továbbá a csoportos adóztatást is, ami lehetővé teszi a csoporthoz tartozó társaságok számára az ACT megfizetésének elhalasztását addig, amíg a csoport anyavállalata osztalékot nem fizet. Ez a rendszer, ami a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. október 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) tárgyát képezte, a jelen ügyben nem releváns.

Az adóilletőséggel rendelkező részvényeseknek adott adójóváírás

- 9 Az ICTA 208. cikke szerint amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság a szintén az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság részére fizet osztalékot, nem köteles ezen osztalék címén társasági adó fizetésére.
- 10 Továbbá az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése alapján minden ACT-köteles adóilletőséggel rendelkező társaság által valamely más adóilletőséggel rendelkező társaság számára fizetett osztalék az utóbbi társaság javára adójóváírást tesz lehetővé az előbbi társaság által fizetett ACT összegének bizonyos hányada erejéig. Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése szerint a kedvezményezett társaságnál a kapott osztalék és az adójóváírás együttesen „adómentes befektetési jövedelemnek” („*franked investment income*” vagy „FII”) minősül.
- 11 Valamely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely egy másik illetőséggel rendelkező társaságtól az adójóváírásra jogot adó osztalékban részesült, átveheti az utóbbi társaság által fizetett ACT összegét és azt levonhatja az általa a saját részvényeseinek fizetett osztalék után fizetendő ACT összegéből, vagyis csak a különbözet tekintetében kell ACT-t fizetnie.

- 12 Az ICTA F. mellékletének megfelelően az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező természetes személy jövedelemadó fizetésére köteles az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében. E személy ugyanakkor a fenti társaság által fizetett ACT vonatkozó hányadának megfelelő adójóváírássra jogosult. Ezt az adójóváírást le lehet vonni az e személy által az osztalék kapcsán elért bevétele címén fizetendő adó összegéből, vagy készpénzben ki lehet fizetni, amennyiben az adójóváírás meghaladja a hivatkozott személy által fizetendő adó összegét.
- 13 A fenti rendelkezések következtében a belföldi illetőségű társaságok által felosztott nyereség a társaságnál adóköteles, továbbá a végső részvényesnél csak akkor adóköteles, ha ez utóbbi jövedelemadója meghaladja az adójóváírást, amelyre jogosult.

A külföldi illetőségű részvényesek helyzete

- 14 Az Egyesült Királyságban külföldi illetőségű társaság elvben csak az e tagállamban keletkezett jövedelme tekintetében adóköteles, beleértve a hivatkozott tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékot. Ugyanakkor az ICTA 233. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben valamely külföldi illetőségű társaság nem részesül adójóváírásban az Egyesült Királyságban, nem adóköteles e tagállamban a hivatkozott osztalék tekintetében.
- 15 Ezzel szemben, amennyiben valamely, az Egyesült Királyság által kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: KAE) értelmében valamely külföldi illetőségű társaság a fenti tagállamban teljes körű vagy részleges jóváírássra jogosult, ugyanezen államban társaságiadó-köteles a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében.

- 16 Ugyanígy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező természetes személy elvben e tagállamban jövedelemadó-köteles az e tagállamból származó osztalék tekintetében, de amennyiben ez a személy nem jogosult ugyanezen államban adójóváírásra a nemzeti szabályozás vagy a vonatkozó KAE értelmében, a hivatkozott államban nem jövedelemadó-köteles az osztalék tekintetében.
- 17 Habár az Egyesült Királyság a más tagállamokkal vagy harmadik országokkal kötött KAE-kben általában fenntartja a jogot arra, hogy az ott illetőséggel rendelkező személyek által illetőséggel nem rendelkező személyek részére fizetett osztalékot megadóztassa, ezek a KAE-k gyakran tartalmaznak korlátozást az Egyesült Királyság által alkalmazott adómérték vonatkozásában. Ez a maximális adómérték a körülményektől és különösen attól függően változhat, hogy a KAE enged-e teljes körű részleges jóváírást a részvényes részére.
- 18 Bizonyos, az Egyesült Királyság által kötött KAE-k nem tesznek lehetővé adójóváírást a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaságok számára, amennyiben azok az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságtól kapnak osztalékot. Ez a helyzet különösen a Japánnal, illetve a Németországi Szövetségi Köztársasággal kötött KAE esetében.
- 19 Más KAE-k bizonyos feltételek mellett tesznek lehetővé adójóváírást. Így a Holland Királysággal kötött KAE-ben szabályozott jóváírás teljes körűen jár az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező részvényeseknek, amelyek a szavazatok kevesebb mint 10%-ával rendelkeznek az osztalékot fizető társaságban, míg részleges jóváírásra jogosultak azon részvényesek, amelyek a szavazatok legalább 10%-ával rendelkeznek.
- 20 A Holland Királysággal kötött KAE másrészt „előnykorlátozó” kikötést tartalmaz, amely szerint a fenti KAE-ben szabályozott adójóváírás nem jár, ha az illetőséggel

nem rendelkező részvényes tulajdonosa olyan államban létrehozott társaság, amely-lyel az Egyesült Királyság olyan KAE-t kötött, amely nem tesz lehetővé adójóváírást az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő társaságok részére.

- 21 Meg kell jegyezni, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás e rendelkezéseit jelentősen módosította a Finance Act 1998 (az 1998-as pénzügyi törvény), amely az 1999. április 6. után fizetett osztalékok esetében alkalmazandó. A fentiekben részletezett jogi háttér az utóbbi dátumot megelőzően hatályos szabályozás.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 22 Az alapeljárás az ACT címén indított „*group litigation*” típusú eljárás, amely a Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) előtt a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletet követően a Commissioners of Inland Revenue ellen indított megtérítés iránti, illetve kártérítési kereseteken alapul.
- 23 A Bíróság a fent hivatkozott, ugyanezen nemzeti bíróság által előterjesztett kérdésekről hozott ítéletében az első kérdésre válaszul kimondta, hogy az EK 43. cikkel ellentétes valamely tagállam olyan adójogi szabályozása, mint amilyen az alapügyekben szereplő adójogi szabályozás, amely az adott tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára lehetővé teszi olyan adózási forma választását, amelynek következtében az anyavállalatuknak történő osztalékfizetéskor nem kell társaságiadó-előleget fizetniük, amennyiben anyavállalatuk szintén ebben a tagállamban rendelkezik illetőséggel, ám nem teszi ezt lehetővé abban az esetben, ha az anyavállalat székhelye egy másik tagállamban van.

- 24 Ugyanezen ügyben a második kérdésre adott válaszában a Bíróság kimondta, hogy amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat a más tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatának történő osztalékfizetésekor társaságiadó-előleget köteles fizetni, miközben hasonló körülmények között az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatok leányvállalatai olyan adózási formát választhatnak, amelynek következtében mentesülnek e kötelezettség alól, az EK 43. cikk megköveteli, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatok és a külföldi illetőségű anyavállalataik hatékony jogorvoslati lehetőséggel rendelkezzenek azon pénzügyi veszteség vagy kár megtérítésére, amelyet a leányvállalatok időelőtti adóbefizetése miatt – az érintett tagállam hatáságainak előnyszerzése mellett – elszenvedtek.
- 25 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság előtt az ACT tárgyában folyamatban lévő eljárásban négy különböző csoport szerepel, amelyek tekintetében a közös kérdéseket megállapították. Amikor a kérdést előterjesztő bíróság meghozta a végzését, a hivatkozott eljárás IV. csoportja 28 vállalkozáscsoport által benyújtott keresetet tartalmazott, amelyeknek legalább egy külföldi illetőségű társaság is tagja volt, és amely vitatja a Commissioners of Inland Revenue döntését, amellyel az megtagadta ezen külföldi illetőségű társaság számára a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék utáni adójóváírást.
- 26 A kérdést előterjesztő bíróság által a jelen előzetes döntéshozatali eljárás céljából „próbaperként” kiválasztott négy ügy mind belföldi, mind külföldi illetőségű társaságok által benyújtott keresetekre vonatkozik, amely társaságok ugyanazon vállalatcsoporthoz tartoznak, mint a belföldi társaságok, és amelyek az utóbbiak által fizetett osztalékban részesültek (a továbbiakban: az alapeljárás felperesei). Az ügyek 1974 és 1998 között Olaszországban (a Pirelli-csoport ügy), Franciaországban (az Essilor-csoport ügy) és Hollandiában (a BMW- és a Sony-csoport ügyek) belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokra vonatkoznak.
- 27 Míg a Pirelli-csoport ügyében a külföldi illetőségű társaság 10%-ot el nem érő kisebbségi részesedéssel rendelkezik a belföldi illetőségű társaságban, a többi ügy

olyan külföldi illetőségű anyavállalatokra vonatkozik, amelyek a belföldi illetőségű leányvállalatuk 100%-os tulajdonosai. A két Hollandiában illetőséggel rendelkező anyavállalat közül az első egy Németországban illetőséggel rendelkező társaság egyszemélyes tulajdonában van, míg a második társaság tulajdonosa egy Japánban illetőséggel rendelkező társaság.

28 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy ezek a keresetek olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek a Bíróság által a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet alapügyének is tárgyát képezték, de amelyekre a Bíróság nem válaszolt, tekintettel az első és második kérdésre adott válaszára. Míg abban az ügyben az adójóváírás csupán alternatívája volt az ACT visszatérítésének vagy az ACT befizetése folytán keletkezett károk megtérítésének, a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetek közvetlenül adójóváírás lehetővé tételére irányulnak.

29 E körülmények között a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e az EK 43. vagy EK 56. cikkel (figyelemmel az EK 57. és EK 58. cikke, illetve azok előzményeire):

a) az, hogy A tagállam (például az Egyesült Királyság)

i. olyan jogszabályt alkosson, illetve tartson hatályban, amely teljes körű jóváírást tesz lehetővé az A tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaságok által az A tagállamban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek fizetett osztalék (»releváns osztalék«) tekintetében;

- ii. hatályba léptessen bizonyos más tagállamokkal, illetve harmadik országokkal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben található rendelkezéseket, amelyek teljes körű (az egyezményekben meghatározott adónál alacsonyabb adót eredményező) jóváírást tesznek lehetővé az adott tagállamban, illetve harmadik országban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek fizetett osztalék tekintetében;

ugyanakkor sem a hazai jogszabályok, sem a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nincsen lehetőség (teljes vagy részleges) jóváíráásra a releváns osztalék tekintetében abban az esetben, ha azt az A tagállamban (például az Egyesült Királyságban) illetőséggel rendelkező leányvállalat fizeti a B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalatának?

- b) az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) – annak érdekében, hogy érvényesítse a kettős adóztatás elkerüléséről szóló vonatkozó rendelkezést – részleges adójóváírást tesz lehetővé a C tagállamban (például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék tekintetében, ugyanakkor nem teszi lehetővé a részleges jóváírást a B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalat részére fizetett osztalék esetén, tekintettel arra, hogy az A és B tagállam között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezményben nincs a részleges adójóváírással kapcsolatos rendelkezés;
- c) az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) nem teszi lehetővé a részleges adójóváírást a C tagállamban (például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék tekintetében abban az esetben, ha az valamely B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll, ugyanakkor az A tagállam a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezése alapján lehetővé teszi a jóváírást;

i. a C tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, ha az a C tagállamban illetőséggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt áll;

ii. a D tagállamban (például Olaszországban) illetőséggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt álló, a C tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, amennyiben az A és D tagállam között a kettős adóztatás elkerüléséről létrejött egyezmény tartalmaz a részleges adójóváírásról szóló rendelkezést;

iii. a D tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, függetlenül annak tulajdonosától?

d) Másképp kell-e válaszolni az 1. kérdés c) pontjára, amennyiben a C tagállamban illetőséggel rendelkező társaság nem a B tagállamban, hanem valamely harmadik államban illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll?

2. Amennyiben az 1. kérdés a)–c) pontjára adott válaszok mindegyike vagy azok egy része igenlő, milyen közösségi jogelvek vonatkoznak a fentiekben leírt körülmények esetén alkalmazandó közösségi jog és jogorvoslatok tekintetében? Különösen:

a) köteles-e az A tagállam megfizetni:

i. a teljes adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;

ii. a részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;

iii. a teljes vagy részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget:

- csökkentve a fizetendő jövedelemadó összegével vagy azzal az adóval, amely abban az esetben lett volna fizetendő, ha az adott felperes részére fizetett osztalék tekintetében adójóváírást alkalmaztak volna;
- csökkentve a fenti, de más módon kiszámított adóval?

b) A fenti összeg címzettje:

i. a B vagy C tagállamban illetőséggel rendelkező érintett anyavállalat; vagy

ii. az A tagállamban illetőséggel rendelkező érintett leányvállalat?

c) A fenti összegre való jogosultság jogalapja:

i. a jogalap nélkül kivetett összeg megtérítéséhez való jog, oly módon, hogy e megtérítés az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jog következménye vagy annak velejárója; és/vagy

- ii. kár kompenzálásához vagy megtérítéséhez való jog, amelynek fennállásához a [C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott] ítéletben [(EBHT 1996., I-1029. o.)] a kártérítésre vonatkozóan előírt feltételeknek teljesíteniük kell; és/vagy

- iii. a jogalap nélkül megtagadott kedvezmény megtérítéséhez való jog, és amennyiben igen:
 - a fenti jog az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jogok következménye vagy azok velejárója; vagy

 - a megtérítéshez szükséges-e a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott] ítéletben a kártérítés vonatkozásában előírt feltételek teljesülése; vagy

 - más feltételek teljesülése szükséges-e?

- d) A 2. kérdés c) pontja esetén van-e jelentősége annak, hogy az A [tag]állam nemzeti joga alapján a felperesek kereseteiket megtérítés iránt vagy kártérítés iránt nyújtották be, illetve kártérítés iránt kell benyújtaniuk?

- e) Szükséges-e a megtérítéshez az, hogy a keresetet benyújtó társaság bizonyítsa, hogy igénybe vette volna – az esettől függően teljes vagy részleges – adójóváírást abban az esetben, ha tudomása lett volna arról, hogy erre a közösségi jog alapján jogosult?

- f) A 2. kérdés a) pontjára eltérő választ kell-e adni, ha a Bíróság [a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott] ítéletében foglaltaknak megfelelően az A tagállamban illetőséggel rendelkező érintett leányvállalat visszatérítést kaphatott volna – vagy arra jogosult lett volna – a B vagy C tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett osztalékkal kapcsolatosan fizetett társaságiadó-előleg tekintetében?
- g) A Bíróság álláspontja szerint milyen iránymutatást kell adni arra vonatkozóan, hogy a nemzeti bíróságoknak mely körülményeket kell figyelembe venniük annak megítélésére, hogy megfelelően súlyos jogsértésről van-e szó [a fent hivatkozott Brasserie du Pecheur és Factortame egyesített ügyekben hozott] ítélet értelmében, különösen annak eldöntésére, hogy – figyelemmel a kérdéses közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra – a jogsértés kimenthető volt-e?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a) pontjáról

- 30 Első kérdésének a) pontjában a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EK 43. és EK 56. cikkel ellentétes-e az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, ezen tagállamban vagy az olyan államban illetőséggel rendelkező végső részvényesek számára, amellyel az előbbi tagállam az ilyen adójóváírást lehetővé tévő KAE-t kötött, teljes körű adójóváírást tesz lehetővé, míg sem teljes, sem részleges adójóváírást nem tesz lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, bizonyos más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok számára.

- 31 Az ügy irataiból következik, hogy ahelyett, hogy egyrészt a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékban részesülő belföldi vagy külföldi illetőségű végső részvényesek, másrészt az ilyen osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságok közötti eltérő bánásmód kérdését vetné fel, a kérdést előterjesztő bíróság kérelme a közösségi jog értelmezésére irányul, amely lehetővé teszi számára azt, hogy értékelje azon eltérő bánásmód összeegyeztethetőségét a közösségi joggal, amelyben egyrészt az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, a más belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében adójóváírásra jogosult társaságok részesülnek, amely társaságok belföldi illetőségű végső részvényesei szintén jóváírásban részesülnek, és amelyben másrészt az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék után – az egyes KEA-k által szabályozott eseteket kivéve – adójóváírásra nem jogosult, külföldi illetőségű társaságok részesülnek, amely társaságok végső részvényesei, illetőségüktől függetlenül, nem jogosultak adójóváírásra.
- 32 Tulajdonképpen az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás szerint, amíg a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő másik belföldi illetőségű társaság az előbbi által fizetett társaságiadó-előlegnek megfelelő összegű adójóváírásra jogosult, a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaság ezzel szemben csak akkor részesül ezen osztalék címén teljes körű vagy részleges jóváírásban, ha azt az illetősége szerinti állam és az Egyesült Királyság között létrejött KAE előírja.
- 33 Igaz, hogy az alapeljárás felperesei a Bíróság elé terjesztett észrevételeikben utalnak arra, hogy azok a végső részvényesek, amelyek külföldi illetőségű, adójóváírásra nem jogosult társaság által fizetett osztalékban részesülnek, hátrányosabb helyzetben vannak, mint azok a végső részvényesek, amelyek belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülnek – amelyek az Egyesült Királyságban hatályban levő szabályozás szerint, illetve külföldi illetőségű társaság esetében valamely KAE értelmében adójóváírásra jogosultak. Mindenesetre fontos megállapítani, hogy az alapeljárás felperesei a külföldi illetőségű részvényesekkel szembeni hátrányosabb bánásmódra csupán azért hivatkoznak, hogy az említett társaságok vonatkozásában vitassák a letelepedési szabadság és a tőkemozgás szabadságának a korlátozását.

- 34 Az alapeljárás felperesei ugyanis előadják, hogy az ügy tárgyát képező egyesült királysági szabályozás ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, mivel az a külföldi illetőségű társaságokat eltántoríthatja attól, hogy e tagállamban leányvállalatot alapítsanak, az ott belföldi illetőségű társaságokba beruházzanak, illetve a fenti államban tőkét gyűjtsenek. Ezt a szabályozást nem lehet igazolni a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, belföldi illetőségű társaság és az ilyen osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaság helyzete közötti releváns különbséggel, sem a nemzeti adórendszer koherenciája fenntartásának, illetve a felosztott nyereség kétszeres adóztatása elkerülésének céljával.
- 35 Az alapeljárás felperesei előadják, hogy annak érdekében, hogy a belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságok számára lehetővé tegyék azt, hogy a részvényeseiket olyan helyzetbe hozzák, mint az ilyen osztalékban részesülő, belföldi illetőségű társaságok részvényeseinek helyzete, az Egyesült Királyságnak lehetővé kellene tennie az adójóváírást a külföldi illetőségű társaságok számára.
- 36 Először is arra kell rámutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját; valamint a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 28. pontját).
- 37 Azzal kapcsolatban, hogy az ügy tárgyát képező nemzeti szabályozás a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikkel, vagy a tőkemozgás szabadságára vonatkozó EK 56. cikkel áll összefüggésben, meg kell állapítani, hogy az előterjesztett kérdés az osztalék adóztatásával kapcsolatos nemzeti intézkedésekre vonatkozik, az osztalékban részesülő részvényes részesedésének nagyságától függetlenül, mivel a belföldi illetőségű társaság által belföldi illetőségű társaság részére fizetett osztalék adójóváírásra jogosít, míg az ilyen osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaság esetében az adójóváírás az Egyesült Királyság és az utóbbi társaság illetősége szerinti

tagállam között esetlegesen létrejött KAE rendelkezéseitől függ. Nyilvánvaló, hogy egyes KAE-k – mint például a Holland Királysággal kötött egyezmény – alapján az adójóváírás terjedelme attól függ, hogy az osztalékban részesülő részvényes mekkora részesedéssel rendelkezik az osztalékot fizető társaságban.

38 Következésképpen az ügy tárgyát képező intézkedések tartozhatnak mind az EK 43., mind az EK 56. cikk alkalmazási körébe.

39 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből következik, a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő eljárás keretében kiválasztott „próbaperek” közül három az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságokra vonatkozik, amelyek 100%-ban külföldi illetőségű társaságok tulajdonában állnak. A Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek az adott társaság tőkéjében olyan részesedésre vonatkoznak, amely a tulajdonos számára lehetővé teszi, hogy e társaság határozataira bizonyos befolyást gyakoroljon, és meghatározza a társaság tevékenységét (a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 22. pontja, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 37. pontja, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 31. pontja).

40 Ezzel szemben, amint azt a főtanácsnok indítványának 28. és 30. pontjában megjegyezte, a Bíróság rendelkezésére bocsátott tényállási elemek nem elegendőek a negyedik próbaper tárgyát képező részesedés, illetve az eljárásban részt vevő más társaságok részesedése jellegének meghatározásához. Ezért nem zárható ki, hogy e jogvita az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozásnak a belföldi illetőségű társaságok által a bennük meghatározó befolyással nem rendelkező és tevékenységük meghatározására nem képes, illetőséggel nem rendelkező társaságoknak fizetett osztalékra gyakorolt hatására is vonatkozik. Következésképpen a szabályozást a tőkemozgás szabadságával kapcsolatos szerződéses rendelkezések fényében is meg kell vizsgálni.

41 Először az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek a letelepedés szabadsága szemszögéből történő vizsgálatával kapcsolatban az alapeljárás felperesei előadják, hogy mivel – egyes, a KAE-k által szabályozott eseteket kivéve – az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás nem tesz lehetővé adójóváírást a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaság, illetve ennek végső részvényesei számára, függetlenül ezek illetőségétől; ez a szabályozás korlátozza az ilyen külföldi illetőségű társaság azon szabadságát, hogy az adott tagállamban leányvállalatot alapítson. A belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, belföldi illetőségű társasághoz képest a külföldi illetőségű társaság hátrányos helyzetben van, tekintettel arra, hogy a részvényesei nem jogosultak adójóváíráásra. Növelnie kell az osztalék összegét annak érdekében, hogy a részvényesei ugyanakkora összeget kapjanak, mintha belföldi illetőségű társaság részvényesei lennének.

42 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy 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 állampolgáraitól 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 van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz., Saint Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 41. pontját).

43 A társaságok kapcsán meg kell jegyezni, hogy az EK 48. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása, hogy a letelepedés helye szerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, megfosztaná az EK 43. cikket annak tartalmától (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet

[EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját, a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993 július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját, a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját). A letelepedés szabadságának célja így az, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben a tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját, valamint a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját).

44 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely egy más belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesül, az utóbbi társaság által fizetett ACT hányadának megfelelő adójóváírásra jogosult, míg a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaság nem jogosult arra, kivéve ha ez az esetlegesen az illetősége szerinti állam és az Egyesült Királyság között létrejött KAE alapján lehetséges.

45 Ugyanígy, amennyiben valamely belföldi illetőségű társaság ezután maga fizet osztalékot a végső részvényesei részére, és erre tekintettel köteles ACT fizetésére, ez utóbbiak – amennyiben ezen államban rendelkeznek illetőséggel, vagy amennyiben a vonatkozó KAE biztosítja számukra ezt a jogot – adójóváírásra jogosultak az Egyesült Királyságban, amely beszámítható az általuk fizetendő jövedelemadóba vagy – amennyiben a jóváírás összege meghaladja ennek összegét – készpénzben fizetendő. Ezzel szemben, amennyiben valamely külföldi illetőségű társaság fizet osztalékot a részvényeseinek, ezek nem jogosultak ilyen adójóváírásra.

46 Annak meghatározása érdekében, hogy az adózás terén érvényesülő eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e, meg kell vizsgálni azt, hogy a nemzeti intézkedés szempontjából az érintett társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak-e. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása (lásd a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 30. pontját és a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 26. pontját).

- 47 Az Egyesült Királyság Kormánya, a német, az ír, a francia és az olasz kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottságának álláspontja szerint a belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő részvényeseknek adójóváírási jogot előíró nemzeti intézkedés szempontjából a belföldi illetőségű részvényes társaságok és a külföldi illetőségű részvényes társaságok helyzete nem hasonló abban az értelemben, hogy a külföldi illetőségű társaság nem adóköteles az Egyesült Királyságban az osztalék tekintetében. A fent említett kormányok hangsúlyozzák, hogy valamely külföldi illetőségű társaság nem köteles továbbá ACT fizetésére, amennyiben nyereséget oszt a saját részvényesei számára.
- 48 Ezzel szemben az alapeljárás felperesei fenntartják, hogy a valamely belföldi illetőségű társaságtól származó osztalék adóztatása tekintetében az osztalékban részesülő belföldi, illetve külföldi illetőségű társaságok hasonló helyzetben vannak. Elismerve ugyan, hogy a külföldi illetőségű társaság nem adóköteles az Egyesült Királyságban ezen osztalék tekintetében – vagy amennyiben valamely KAE alapján adóköteles, adójóváírásra jogosult az osztalékfizető társaság által megfizetett adó után –, az alapeljárás felperesei hangsúlyozzák, hogy az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság ugyanúgy mentes ezen osztalék tekintetében a társasági adó alól az Egyesült Királyságban.
- 49 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely társaság által a részvényesi részére fizetett osztalék, amennyiben adóköteles, sorozatos adóztatás tárgya lehet, amennyiben először az osztalékfizető társaságnál elért nyereség címén, az anyavállalatnál pedig nyereségadóként adóztatják, másrészt kettős adózás tárgya lehet, amennyiben először az osztalékot fizető társaságnál, majd a végső részvényesnél jövedelemadó címén adóztatják.
- 50 A tagállamok feladata a közösségi jog tiszteletben tartása mellett a felosztott nyereség adórendszerének megszervezése, beleértve a nyereséget osztó társaság, illetve – amennyiben e tagállamban adóköteles – az abban részesülő részvényes esetében alkalmazandó adóalap és az adómérték meghatározását.

- 51 Azonban a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i 90/436/EGK egyezmény (HL 1990. L 225., 10. o.) kivételével közösségi szinten semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK 293. cikk alapján (lásd e tekintetben a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 23. pontját, a C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-5821. o.] 50. pontját, valamint a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 43. pontját).
- 52 A Bíróság ezen összefüggésben már kimondta, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joguk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontja, a fent hivatkozott Saint Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontja és a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 44. pontja).
- 53 A 90/435 irányelv 4. cikke, annak 3. cikkével együttesen az ügy tényállása idején irányadó eredeti változatában csak olyan esetekben kötelezi a tagállamokat arra, hogy tartózkodjanak a tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat által a valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatától kapott osztalék adóztatásától, vagy hatalmazzák fel az anyavállalatot arra, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, amikor valamely tagállam társasága egy másik tagállam társaságának alaptőkéjében legalább 25%-os részesedéssel bír.
- 54 Önmagában az a tény, hogy a tagállamok jogosultak a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a nyereség sorozatos, illetve kettős adóztatását elkerülni, és ennek

céljából egyoldalúan, vagy más tagállamokkal kötött KAE-k útján mechanizmusokat létrehozni a sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére, nem jelenti azt, hogy a tagállamok a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak.

- 55 Ezért amennyiben valamely tagállam a gazdasági értelemben vett sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie (lásd ebben az értelemben a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7063. o.] 27–49. pontját, valamint a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 29–55. pontját).
- 56 Ezen rendszerek keretében az adott tagállamban illetőséggel rendelkező, ugyanezen tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzete hasonló a hivatkozott tagállamban illetőséggel rendelkező, de valamely más tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez annyiban, hogy mind a belföldről, mind a külföldről származó osztalék egyrészt a jogi személy részvényesek esetében sorozatos adóztatás, másrészt a természetes személy részvényesek esetében gazdasági értelemben vett kettős adóztatás tárgya lehet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját, valamint a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 36. és 36. pontját).
- 57 Ugyanakkor, habár ezen részvényesek helyzetét hasonlóknak kell tekinteni az illetőségük szerinti tagállam adószabályozásának alkalmazása szempontjából, ez nem feltétlenül igaz az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam adójogszabályainak az ezen tagállamban illetőséggel rendelkező, illetve valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező, osztalékban részesülő részvényesek helyzetére történő alkalmazása szempontjából.

- 58 Ugyanis amennyiben az osztalékot fizető társaság és az abban részesülő részvényes nem ugyanazon tagállamban rendelkeznek illetőséggel, az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti, vagyis a nyereség forrása szerinti tagállam nincs ugyanolyan helyzetben a sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülése vagy enyhítése tekintetében, mint az osztalékban részesülő részvényes illetősége szerinti tagállam.
- 59 Ebben a tekintetben meg kell állapítani, hogy egyrészt annak előírása az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállam részére, hogy biztosítsa azt, hogy a külföldi illetőségű részvényes számára kifizetett nyereség ne képezze sorozatos vagy kettős adóztatás tárgyát azzal, hogy az osztalékot fizető társaságnál adómentességben részesíti a nyereséget, vagy az osztalékot fizető társaság által ezen nyereségre fizetett adónak megfelelő adójóváírást enged a részvényes részére, azt jelentené, hogy e tagállam lemond a területén végzett gazdasági tevékenység során szerzett nyereség megadóztatásához való jogáról.
- 60 Másrészt a végső részvényesnek adott adókedvezmény révén a sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó mechanizmust illetően meg kell jegyezni, hogy általában az e részvényes illetősége szerinti tagállam van a legjobb helyzetben a részvényes személyes teherviselési képességének megállapítására (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 32 és 33. pontját és a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 27. pontját). Ugyanígy a 90/435 irányelv szempontjából releváns részesedések esetében az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalattól nyereségben részesülő anyavállalat tagállama – és nem a leányvállalat tagállama – számára azt, hogy a sorozatos adóztatás érdekében tartózkodjon a nyereség adóztatásától, vagy amennyiben adóztatja az ilyen nyereséget, tegye lehetővé az anyavállalat számára azt, hogy az esedékes adó összegéből levonja a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben a leányvállalat illetősége szerinti tagállam által kivetett forrásadó összegét.
- 61 Az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozással kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékot fizet valamely társaság részére, sem a belföldi illetőségű társaság, sem a külföldi illetőségű társaság által kapott osztalék nem adóköteles az Egyesült Királyságban.

62 Ezért ebben a tekintetben nem áll fenn eltérő bánásmód.

63 Ugyanakkor különbség van az osztalékban részesülő, belföldi és külföldi illetőségű társaságok között abban a vonatkozásban, hogy végső részvényeseik részére olyan jogi szabályozás keretében fizethetnek osztalékot, amely az utóbbiak számára a nyereséget elérő társaság által fizetett társasági adó összegének megfelelő adójóváírást biztosít. Nem vitatott, hogy ez a lehetőség csak a belföldi illetőségű társaságok számára van biztosítva.

64 A részvényes illetősége szerinti állam minőségében jár el a tagállam, amikor a felosztott nyereséget elérő társaság által az osztalékfizetés tekintetében fizetett társaságiadó-előleg hányadának megfelelő adójóváírást biztosít a részvényeseknek, amikor valamely belföldi illetőségű társaság osztalékot fizet a belföldi illetőségű végső részvényeseinek.

65 A sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó mechanizmusokat illetően azon tagállam helyzete, amelyben mind az osztalékot fizető társaság, mind a végső részvényesek illetőséggel rendelkeznek, nem hasonlítható össze azon tagállaméval, amelyben a belföldi illetőségű társaság külföldi illetőségű társaságnak fizet osztalékot, amely utóbbi azt a saját végső részvényeseinek fizeti ki; ebben a tekintetben az utóbbi tagállam főszabály szerint pusztán a felosztott nyereség forrása szerinti állam minőségében jár el.

66 Az utóbbi esetben kizárólag csak akkor köteles az adott tagállam – a jelen ítélet 55. pontjában hivatkozott Lenz és Manninen ügyekben hozott ítéleteknek megfelelően a részvényesek illetősége szerinti tagállam minőségében – azt biztosítani, hogy a külföldi illetőségű társaság által a részvényeseknek fizetett osztalék adó szempontjából azonos elbánás alá essen, mint a belföldi illetőségű társaság által a

belföldi illetőségű részvényesnek fizetett osztalék, ha a tagállamban illetőséggel rendelkező társaság egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságnak fizet osztalékot, és az utóbbi társaság részvényesei az előbbi tagállamban bírnak illetőséggel.

67 Amint az a jelen ítélet 30. pontjából következik, a végső részvényes illetősége szerinti állam minőségében eljáró tagállam ilyen esetben felmerülő kötelezettségei nem képezték a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések tárgyát.

68 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztaléokra is, ezen külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez.

69 Amint az a jelen ítélet 15. pontjában kifejtésre került, az alapügy tárgyát képező nemzeti intézkedéseket illetően ez a helyzet áll fenn abban az esetben, amikor az Egyesült Királyság által kötött KAE értelmében valamely, a másik szerződő államban illetőséggel rendelkező társaság teljes körű vagy részleges jóváírásra jogosult az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében.

70 Amennyiben a felosztandó nyereséget elérő társaság illetősége szerinti tagállam úgy dönt, hogy az adóztatási jogát nemcsak az e tagállamban elért nyereség tekintetében gyakorolja, hanem a hivatkozott tagállamból származó, külföldi illetőségű társaságoknak juttatott jövedelem tekintetében is, kizárólag az adóztatási jog ezen tagállam általi gyakorlása – függetlenül a valamely más tagállam általi adóztatástól – vezet a sorozatos adóztatás veszélyéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy ne korlátozzák az osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságok letelepedési

szabadságát az elvben az EK 43. cikk által tiltott módon, az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállam felelős annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a sorozatos adóztatás megelőzését vagy hatásának enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illetőségű részvényes társaságok a belföldi illetőségű részvényes társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek.

- 71 A nemzeti bíróság feladata azt megállapítani az adott ügyben, hogy eleget tettek-e ezen kötelezettségnek, adott esetben figyelembe véve a hivatkozott tagállam és a részvényes társaság illetősége szerinti állam között létrejött KAE rendelkezéseit (lásd ebben az értelemben a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 51–55. pontját).
- 72 A fentiekből következik, hogy nem minősül az EK 43. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek valamely tagállam olyan szabályozása, amely a belföldi illetőségű társaság általi osztalékfizetés esetében és KAE hiányában csak a belföldi illetőségű osztalékban részesülő társaságok részére enged a felosztott nyereséget elérő társaság által megfizetett társaságiadó-előleg hányadának megfelelő adójóváírást, kizárólag a belföldi illetőségű végső részvényesek számára fenntartva az ilyen adójóváírást.
- 73 Mivel a fentiekben kifejtett érvelés azonos módon alkalmazandó az olyan külföldi illetőségű részvényes társaságokra, amelyek olyan részesedés alapján részesültek osztalékban, amely nem tesz lehetővé számukra bizonyos befolyást a belföldi illetőségű, osztalékfizető társaság döntéseire, és nem teszi lehetővé az utóbbi tevékenységének meghatározását, az ilyen szabályozás nem korlátozza a tőke szabad mozgását az EK 56. cikk értelmében.
- 74 Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a) pontjára azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az

osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés b) és d) pontjáról

- 75 Első kérdésének b) és d) pontjában a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy ellentétes-e az EK 43. és EK 56. cikkel az, hogy valamely tagállam olyan, más tagállamokkal kötött KAE-t alkalmaz, amelynek értelmében a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülők közül a bizonyos tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok nem jogosultak adójóváírássra, míg a bizonyos más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok részleges adójóváírássra jogosultak.
- 76 Ennek keretében azt kérdezi továbbá, hogy megengedhető-e a tagállam számára, hogy úgynevezett „jogkorlátozó” KAE-rendelkezést alkalmazzon, amely alapján nem enged jóváírást a másik szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére, amennyiben az olyan harmadik államban illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll, amellyel az első tagállam olyan KAE-t kötött, amely osztalékfizetés esetén nem tesz lehetővé adójóváírást a külföldi illetőségű társaság részére, és lényeges-e ebben a tekintetben az, hogy az osztalékban részesülő társaság valamely tagállamban vagy harmadik országban illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll-e.
- 77 A jelen ítélet 37–40. pontjában kifejtett indokokra tekintettel az alapeljárás tárgyát képező rendelkezéseket mind a letelepedés szabadsága, mint a tőke szabad mozgása szempontjából meg kell vizsgálni.

- 78 Az alapeljárás felperesei szerint ellentétes az alapszabadságokkal az, hogy valamely tagállam egyes, más tagállamokban illetőséggel rendelkező személyek részére adókedvezményt ad, míg azt bizonyos tagállamokban illetőséggel rendelkezők részére nem teszi lehetővé. A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 26. pontjára hivatkozva a felperesek előadják, hogy az ilyen adókedvezmény biztosítása nem függhet a másik szerződő tagállam által viszonyosan engedett adókedvezmények fennállásától.
- 79 Az alapeljárás felperesei kiemelik, hogy a valamely tagállammal kötött KAE alapján járó adókedvezménynek a más KAE hatálya alá tartozó természetes vagy jogi személyekre való kiterjesztése nincs hatással a kétoldalú adóegyezmények rendszerére. Ugyanis meg kell különböztetni egyrészt a tagállamok arra vonatkozó jogát, hogy megosszák az adóztatási jogkörüket ugyanazon jövedelem több tagállamban történő kettős adóztatásának elkerülése érdekében, másrészt pedig az így megosztott adóztatási jog tagállamok általi gyakorlását. Míg az eltérő bánásmód indokolt lehet, ha az az adóügyi egyezményeknek az adóztatási jog megosztásával kapcsolatos különbözőségeiből ered, amelynek célja különösen az érintett tagállamok adórendszere közötti különbségek tükrözése, a tagállam nem gyakorolhatja e hatáskörét szelektíven és önkényesen a kettős adóztatás elkerülésének vagy enyhítésének céljából.
- 80 Ezzel szemben az Egyesült Királyság Kormánya, a német, az ír, a francia és az olasz kormány, valamint a Bizottság vitatják azt az érvelést, amely szerint valamely tagállam nem nyújthat a valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező személy számára a kettős adóztatás elleni védelmet, ha ugyanezt nem biztosítja valamennyi, más tagállamban illetőséggel rendelkező személy részére. Ezen érvelés elfogadása esetén a létező KAE-k alapjául szolgáló egyensúly és viszonyosság felborulna, és az adóalanyok könnyebben kikerülhetnének a KAE-nek az adókijátszás elleni küzdelmet célzó rendelkezéseit, továbbá sérülne az adóalanyok jogbiztonsága.
- 81 Meg kell állapítani ebben a tekintetben, hogy a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyoni adózási

követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben nemzetközi egyezmények útján elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében az adóügyi hatáskör megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a csatlakozási pontokat (lásd a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontját, a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontját, a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 52. pontját és a fent hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 49. pontját).

- 82 Az alapeljárás felperesei ellenzik az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaságokkal szembeni eltérő bánásmódot, amely abból adódik, hogy az e tagállam és bizonyos más tagállamok között létrejött KAE-k előírják az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok részére az adójóváírást, míg az Egyesült Királyság és más tagállamok között létrejött KAE-k ezt nem biztosítják.
- 83 Annak megállapítása érdekében, hogy ez az eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e, meg kell vizsgálni, hogy – az ügy tárgyát képező intézkedésekre tekintettel – az érintett külföldi illetőségű társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak-e.
- 84 Amint azt a Bíróság kimondta a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 54. pontjában, valamely kétoldalú adóügyi egyezmény hatálya csupán az ott említett természetes és jogi személyekre terjed ki.
- 85 Annak elkerülése érdekében, hogy a kifizetett nyereséget ne adóztassa meg mind a nyereséget fizető társaság illetősége szerinti, mind a kifizetett nyereségben részesülő társaság illetősége szerinti tagállam, az Egyesült Királyság által kötött minden KAE rendelkezik az adóztatási jognak az e tagállam és a másik szerződő állam közötti megosztásáról. Míg bizonyos KAE-k alapján nem adóköteles az Egyesült Királyságban az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által valamely külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék, más KAE-k rendelkeznek annak adóztatásáról. Kizárólag az utóbbi esetekben írja elő az adott KAE – a saját feltételei szerint – az adójóváírás lehetővé tételét az osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaság számára.

- 86 Így, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya megjegyezte a Bírósághoz észrevételt előterjesztő kormányok többségének támogatása mellett, a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságok esetében az adójóváírás megadásának a KAE-k által előírt feltételei nemcsak az érintett nemzeti adórendszerek jellegzetességeinek függvényében változnak, hanem ugyanúgy függnek attól, hogy adott KAE-t mely korszakban tárgyalták, illetve hogy az érintett tagállamok mennyi kérdésben jutottak egyetértésre.
- 87 Az Egyesült Királyság olyan esetben enged adójóváírást az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, a másik szerződő államban illetőséggel rendelkező társaságoknak, amennyiben az Egyesült Királyság fenntartotta a jogot arra, hogy a hivatkozott osztalék címén e társaságokat megadóztassa. Ilyen esetben az Egyesült Királyság által alkalmazott adómérték a körülményektől függően változhat, különösen arra tekintettel, hogy adott KAE részleges vagy teljes körű jóváírásról rendelkezik. Ezért közvetlen kapcsolat áll fenn az adójóváíráshoz való jog és az ilyen KAE által előírt adómérték között (lásd ebben az értelemben a C-58/01. sz., Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-9809. o.] 87. pontját).
- 88 Így a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságnak engedett adójóváírásra vonatkozó szabályt – amelyről az Egyesült Királyság által kötött KAE-k egy része rendelkezik – nem lehet az egyezmény többi részétől elkülönítve vizsgálni, mivel az annak szerves részét képezi, és hozzájárul általános egyensúlyához (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 62. pontját).
- 89 Ugyanez vonatkozik azon KAE-rendelkezésekre, amelyek az ilyen adójóváírást azzal a feltétellel teszik lehetővé, hogy a külföldi illetőségű társaság közvetett vagy közvetlen tulajdonosa nem lehet olyan tagállamban vagy harmadik országban illetőséggel rendelkező társaság, amellyel az Egyesült Királyság az adójóváírásról nem rendelkező KAE-t kötött.

- 90 Ugyanis, még amennyiben e rendelkezések a valamely szerződő tagállamban illetőséggel nem rendelkező társaság helyzetére is utalnak, ezek kizárólag az e tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre vonatkoznak, és az érintett KAE szerves részét képezik, hozzájárulva annak általános egyensúlyához.
- 91 Az a tény, hogy ezek a viszonyosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények sajátossága. Ebből következően az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék adóztatása tekintetében nincs azonos helyzetben az olyan tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely az adójóváírásról nem rendelkező KAE-t kötött az Egyesült Királysággal, valamint az olyan tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely az adójóváírásról rendelkező KAE-t kötött (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 61. pontját).
- 92 Ebből következik, hogy a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes az, hogy a valamely tagállam által más tagállammal kötött KAE-ben előírt, és az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező KAE-t kötött.
- 93 Figyelemmel arra, hogy ez a helyzet nem minősül a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságokkal szembeni hátrányos megkülönböztetésnek, az előző pontban kifejtett következtetés ugyanúgy érvényes a Szerződésnek a tőke szabad mozgásával kapcsolatos rendelkezéseire is.
- 94 A fenti megfontolásokra tekintettel azt a választ kell adni az első kérdés b) és d) pontjára, hogy az EK 43. és az EK 56. cikkel nem ellentétes, ha a valamely tagállam által más tagállammal kötött KAE-ben előírt, és az előbbi tagállamban illetőséggel

rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező KAE-t kötött.

A második kérdésről

- 95 Tekintettel a Bíróságnak az első kérdésre adott válaszára, a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

- 96 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) Nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekinte-**

tében az osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében.

- 2) Nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha a valamely tagállam által más tagállammal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt, és az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött.

Aláírások