

PHILIPPE LÉGER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. május 2. ¹

1. Jelen előzetes döntéshozatali eljárás célja annak megállapítása, hogy a közösségi joggal összeegyeztethetők-e az olyan nemzeti jogszabályok, mint Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának „ellenőrzött külföldi társaságokról” ² szóló jogszabályai.

2. E jogszabályok célja az adóelkerülés elleni küzdelem. Lényegében azon gyakorlat ellen küzd, amely során az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság az adóköteles nyereségét az ellenőrzése alatt álló társasághoz viszi át, amelyet olyan tagállamba telepített, amelyben az Egyesült Királyságban hatályosnál sokkal alacsonyabb adómértéket alkalmaznak.

3. A szóban forgó jogszabályokat tehát akkor kell alkalmazni, ha az Egyesült Királyságban adójogi illetőséggel rendelkező EKT által megszerzett nyereség az e tagállamban hatályban lévónél jóval alacsonyabb mértékű adóztatás hatálya alá tartozik. Az említett jogszabályok meghatározzák, hogy a közös

jogrendszerből eltérően és amennyiben az ott szereplő kivételek egyike sem valósul meg, ezek a nyereségek a megszerzésüktől fogva az anyavállalat adóalapjába tartoznak.

4. Amint azt a jelen eljárásba beavatkozó számos tagállam jelezte, többen közülük hasonló jogszabályokat fogadtak el. Ilyen jogszabály elfogadását az OECD (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet) ajánlotta különösen a káros adóverseny elleni küzdelem céljából ³. Az e szervezet által 1996-ban kiadott tanulmány szerint, még ha az OECD tagjai közé tartozó államok EKT-ről szóló jogszabályai tartalmukban el is térnek, közös céljuk az EKT nyereségének részben vagy egészben a belföldi illetőségű részvényeseknél való adóztatása, feltéve, hogy a nyereséget nem osztják fel ⁴.

5. Ez az első eset, hogy ilyen jogszabályok közösségi joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálatára kérték a Bíróságot.

1 - Eredeti nyelv: francia.

2 - A továbbiakban: EKT.

3 - *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*, OECD, Párizs, 1998., 44. o.

4 - *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Párizs, 1996., 19. o.

6. Számunkra úgy tűnik, hogy a másodlagos jog nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek e vizsgálatra vonatkoznak. Egyrésztől az adóelkerülés elleni küzdelem tekintetében a közösségi szintű fellépés e tárgyban nagyon korlátozott. Mivel a közvetlen adóztatás továbbra is a tagállamok hatáskörében marad, és mivel ennek következtében az Európai Unión belül az adórendszerek különböznek, logikusnak tűnik, hogy az adókijátszás illetve az adóelkerülés elleni küzdelem is minden tagállamban más. Bár az Európai Unió Tanácsa az 1975. február 10-i állásfoglalásában⁵ kinyilvánította az adóelkerülés és az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló szándékát, a közösségi fellépést az adó helyes megállapítása érdekében a különböző tagállamok közigazgatásai közötti együttműködés javítására korlátozta⁶.

7. Másrésztől a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv⁷ rendelkezései nem vonatkoznak erre az ügyre, mivel azok kizárólag a leányvállalatok által felosztott nyereség adóztatása közösségi rendszerének létrehozását célozzák. Ezek a rendelkezések nem az Egyesült Királyságnak az EKT-ről szóló jogszabályaiban meghatá-

rozott rendszerre vonatkoznak, amelynek lényege az, hogy a megszerzésétől fogva az anyavállalathoz rendeli a külföldi leányvállalat nyereségét.

8. A Special Commissioners (Egyesült Királyság) az EK-Szerződés szabad mozgásról szóló szabályaira hivatkozva kéri a Bíróságtól a szóban forgó jogszabályok összeegyeztethetőségének vizsgálatát. A kérdést előterjesztő bíróság így azt szeretné megtudni, hogy ezek a jogszabályok hátrányos megkülönböztetést vagy korlátozást jelentenek-e a szabad mozgás gyakorlása tekintetében, illetve adott esetben igazolhatók-e az adóelkerülés elleni küzdelemmel.

9. Ennek megvizsgálása előtt célszerű bemutatni a szóban forgó nemzeti jogszabályok tartalmát, valamint az alapeljárás alapjául szolgáló tényállást.

I – A nemzeti jogszabályok

10. Az Egyesült Királyság adójogszabályai értelmében az e jogszabályok szerint e tagállamban honos társaság – tehát a brit jog alapján létrehozott társaság, amelynek központi irányító vagy ellenőrző szervei ebben az országban találhatók – itt társaságiadó-köteles a világjövedelme után. Ez magában foglalja azon fióktelepek és képví-

5 – A Közösség által a nemzetközi adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén meghozandó intézkedésekről szóló állásfoglalás (HL C 35., 1. o.).

6 – Ezt az együttműködést a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű kiadvány 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) hozta létre.

7 – HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű kiadvány 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.

seletek által elért nyereséget is, amelyek útján a belföldi illetőségű társaság az Egyesült Királyságon kívül végez tevékenységet. Szintén adóköteles az olyan külföldi társaság által neki fizetett osztalék, amelyben részesedéssel rendelkezik.

11. E külföldről származó nyereségek kettős adóztatásának elkerülése végett az Egyesült Királyság adójogszabályai lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaság számára az adólevonást a külföldön megfizetett adó erejéig.

12. Az Egyesült Királyságban belföldi illetőségű anyavállalat nem adóköteles a leányvállalatai nyeresége után annak elérése időpontjában. Az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalatok által megszerzett nyereség sem adóköteles, amennyiben az ebben az államban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak juttatott osztalék formájában kerül felosztásra.

13. Az Egyesült Királyságnak az EKT-ről szóló jogszabályai kivételt képeznek azon szabály alól, amely szerint az e tagállamban belföldi illetőségű anyavállalat nem adóköteles a külföldi székhelyű leányvállalat nyeresége után annak elérése időpontjában.

14. Ezek a jogszabályok a jövedelemadóról és a társasági adóról szóló törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988) 747–

756. cikkében és 24-26. mellékletében található. E jogszabályok értelmében az a külföldi társaság, amelyben – az alapeljárás tényállása időpontjában alkalmazandó változat szerint – az anyavállalat 50%-ot meghaladó részesedéssel rendelkezik, átlátható jogszerűségnek minősül. Így az e külföldi leányvállalat által megszerzett nyereséget az egyesült királyságbeli anyavállalathoz rendelik, és bár nem ő szerezte, az adóalapjához számítják. E nyereséget a leányvállalat által a székhelye szerinti államban megfizetett adó jóváírása útján adóztatják. Ha pedig ugyan ezen nyereséget osztalék formájában fizetik ki az anyavállalatnak, akkor az általa a leányvállalatának nyeresége után az Egyesült Királyságban megfizetett adót úgy kezelik, mint a leányvállalat székhelye szerinti államnak járulékosan megfizetett adót, és az levonható az osztalékadóból.

15. Az EKT-ra vonatkozó jogszabályokat akkor kell alkalmazni, ha a másik államban honos leányvállalatot e másik államban „alacsonyabb adómérték” terheli, mint az Egyesült Királyságban. „Alacsonyabb az adómérték” minden olyan adóév esetén, amelynek folyamán a külföldi leányvállalat által megfizetett adó alacsonyabb azon adóösszeg háromnegyed részénél, amelyet az adóköteles nyeresége után az Egyesült Királyságban akkor fizetett volna meg, ha azt az adóztatás szempontjából e tagállamban állapították volna.

16. Az EKT-ra vonatkozó jogszabályok számos, különböző időszakokra vonatkozó kivételt tartalmaznak. E jogszabályoknak az alapügy tényállása idején hatályos változata

- szerint nem alkalmazható a jogszabály, ha a következő esetek valamelyike fennáll:
- 1) A külföldi leányvállalat olyan „elfogadható nyereségfelosztási politikát” fogad el, amely szerint a nyereségének meghatározott százalékát (1996-ban 90%-át) 18 hónapon belül felosztják, és ezen osztalék után valamely egyesült királyságbeli illetőségű társaság adózik.
 - 2) A külföldi leányvállalat az említett jogszabályok értelmében „mentesített tevékenységeket” végez. Olyan, a jogszabályokban meghatározott tevékenységekről van szó, mint például a kereskedelmi telephely egyes kereskedelmi tevékenységei.
 - 3) A külföldi leányvállalat betartja a „nyilvános árfolyamjegyzés feltételeit”, miszerint a szavazati jogok 35%-a szabad forgalmú, és a leányvállalatban meglévő részesedéseket elismert értékpapírtőzsdén jegyzik, és azokkal kereskednek.
 - 4) A társaság adóköteles nyeresége nem haladja meg az 50 000 GBP-t.
 - 5) A külföldi leányvállalat letelepedése és tevékenysége megfelel az „indítékvizsgálaton”. Ez a vizsgálat két szempontra terjed ki, és az adóalanynak bizonyítania kell, hogy mindkettő teljesül.
 - Az első szempont az EKT és az anyavállalata között bonyolított ügyletekre vonatkozik. Ennek alapján ha az EKT és az anyavállalat közötti, a leányvállalatnak a szóban forgó üzleti évre vonatkozó nyeresége alapjául szolgáló ügyletek az Egyesült Királyságban adócsökkenést eredményeznek (a csökkenést ahhoz az adóhoz mérten kell értelmezni, amelyet az Egyesült Királyságban kellett volna megfizetni ezen ügyleteket elmaradása esetén), és ez meghalad egy minimális összeget, az adóalanynak kell bizonyítania, hogy nem az Egyesült Királyságban fizetendő adó csökkentése volt ezen ügyletek fő célja vagy fő céljainak egyike.
 - A második szempont az EKT létrehozásával kapcsolatos. Az adóalanynak bizonyítania kell, hogy a leányvállalat fennállásának fő célja vagy fő céljainak egyike az érintett üzleti évben nem az volt, hogy adócsökkenést érjenek el az Egyesült Királyságban a nyereség átjuttatásán keresztül. A törvény szerint nyereségátjuttatásról van szó, ha alapos okkal feltételezhető, hogy a jövedelmeket az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság

szerezte volna meg, és e társaságnál kerültek volna adóztatásra, ha nem létezett volna az EKT és az Egyesült Királyságon kívüli székhellyel rendelkező valamennyi kapcsolt vállalkozás.

pes Overseas Ltd⁹ nevű társaságok, másrészt a Commissioners of Inland Revenue között folyó jogvita, amely a CSO-nak a Cadbury-csoport egyik írországi leányvállalatának nyeresége után az egyesült királyságbeli adóhatóságok által történő adóztatásáról szól.

17. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ha az első négy feltétel közül egyik sem alkalmazható, az indítékvizsgálat lehetővé teszi az adóhatóság számára az adóalany különleges helyzetének figyelembevételét az EKT-ről szóló jogszabályok célja szempontjából, amely az Egyesült Királyságtól elvont, külföldön felhalmozott nyereség adóztatására irányul.

18. A kérdést előterjesztő bíróság azt is jelzi, hogy az adóhatóság 1996-ban közzétette azon országok listáját, ahol bizonyos feltételek mellett leányvállalat alapítható, és az tevékenységet végezhet, és amely leányvállalat úgy minősül, mint amely teljesíti azokat a feltételeket, amelyek alapján mentesülhet az EKT-ra vonatkozó jogszabályok alól.

20. A Cadbury egyesült királyságbeli illetőségű társaság. Az Egyesült Királyságban, más tagállamokban és harmadik országokban székhellyel rendelkező társaságokból álló cégcsoport anyavállalata, amely cégcsoport élén a CSO áll. E cégcsoporthoz a Cadbury által közvetve 100%-ban tulajdonolt két leányvállalat is tartozik Írországból, a Cadbury Schweppes Treasury Services¹⁰ és a Cadbury Schweppes Treasury International¹¹, amelyeket a dublini (Írország) nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ (International Financial Services Centre) keretén belül hoztak létre.

21. Ezt a két leányvállalatot 10%-os adókulcs terhelte az alapügy tényállása idején.

II – Az alapeljárás tényállása

19. A jelen eljárás alapja egyrészt a Cadbury Schweppes plc⁸ és a Cadbury Schwep-

22. A CSTS és a CSTI tevékenysége források gyűjtéséből és azoknak a Cadbury-csoport-hoz tartozó leányvállalatok részére való rendelkezésre bocsátásából áll.

9 – A továbbiakban: CSO.

10 – A továbbiakban: CSTS.

11 – A továbbiakban: CSTI.

8 – A továbbiakban: Cadbury.

23. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Cadbury a CSTS-t – amely egy korábbi szervezet helyébe lépett, amelyhez egy Jersey-ben székhellyel rendelkező társaság tartozott – három célból hozták létre. Először is meg akarták szüntetni azt az adótermészetű nehézséget, amellyel a Cadbury elsőbbségi részvényeivel rendelkező kanadai adóalanyok szembesültek, másodszer el akarták kerülni azt, hogy engedélyt kérjenek az Egyesült Királyság Kincstárától a külföldi kölcsönügyletekhez, harmadszor a 90/435/EGK irányelv előnyeit kihasználva csökkenteni akarták a cégcsoporton belül kifizetett osztalék utáni forrásadót. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy e három célt akkor is el lehetett volna érni, ha a CSTS az Egyesült Királyságban telepedett volna le.

24. A kérdést előterjesztő bíróság azt is állítja, hogy a Cadbury pusztán azért hozta létre közvetett leányvállalatokként az írországi adójogi illetőséggel rendelkező CSTS-t és CSTI-t, hogy a csoportban végzett kölcsönügyletek a csoport írországi pénzügyi társaságai tekintetében a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ rendszere alá tartozzanak, és ne az Egyesült Királyságban adózzanak.

25. Tekintettel az e központban alapított társaságokra alkalmazott adókulcsra, a CSTS és a CSTI nyereségét az EKT-ra vonatkozó jogszabályok értelmében alacsonyabb adómérték terhelte. Az 1996-os üzleti évet illetően az Egyesült Királyság adóhatóságai is úgy ítélték meg, hogy e leányvállalatokra azon feltételek egyike sem alkalmazható, amelyek lehetővé teszik az említett jogszabályokban előírt adóztatás mellőzését. Az adóhatóság társasági adó címen

8 638 633,54 GBP összeget követelt a CSO-tól, amely az első egyesült királyságbeli illetőségű társaság a csoportban, a CSTI által az 1996. december 28-án lezárt adóév folyamán elért nyereség után. Az adóhatározat kizárólag a CSTI által elért nyereséget érintette, mivel ugyanezen üzleti év során a CSTS veszteséges lett.

26. A Cadbury és a CSO keresetet nyújtott be ezen adóhatározattal szemben a Special Commissionershöz (Egyesült Királyság), az adóigazgatási határozatok elleni keresetek elbírálására illetékes elsőfokú bírósághoz. E bíróság előtt azt állították, hogy az EKT-ra vonatkozó jogszabályok ellentétesek az EK 43. cikkben szereplő letelepedési szabadsággal, az EK 49. cikkben szereplő szolgáltatásnyújtás szabadságával, valamint a tőke szabad mozgásával, amelyet az EK 56. cikk mond ki.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

27. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a következő bizonytalanságokkal szembeállt:

„Gyakorolta-e az alapvető szabadságokat vagy visszaélt velük a [Cadbury], amikor pusztán abból a célból alapított társaságokat és bocsátott rendelkezésre társasági tőkét,

hogyan (az Egyesült Királyságban hatályban lévőnél) kedvezőbb adórendszer előnyeit élvezze?

székhellyel rendelkező leányvállalatai nyereségét (a veszteségek miatti ilyen csökkentés akkor lett volna elfogadható, ha a CSTS és a CSTI székhelye az Egyesült Királyságban lett volna, és nem Írországban)?

Ha [a Cadbury] ebben az esetben pusztán élt az említett szabadságokkal, vajon a jelen ügy körülményei között az Egyesült Királyság EKT-ra vonatkozó jogszabályait olyannak kell-e tekinteni, mint amelyek e szabadságokat korlátozzák, vagy hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg?

A szóban forgó jogszabályok tekinthetők-e hátrányosan megkülönböztetőnek, milyen összehasonlítást kellene alkalmazni, illetve lehetséges-e bármilyen összehasonlítás? Közlebről: célszerű-e összehasonlítani a tényállást azzal a helyzettel, amikor [a Cadbury] az Egyesült Királyságba (feltételezve, hogy a [Cadbury] nyeresége nem tartalmazhatja az egyesült királyságbeli leányvállalatainak nyereségét) vagy olyan másik tagállamba telepít leányvállalatokat, amely nem alkalmaz alacsonyabb adómértéket?

Abban az esetben, ha az említett jogszabályokat korlátozást megállapítóknak kell tekinteni, ki lehet-e zárni az ilyen korlátozást azon esetleges körülményből fakadóan, hogy [a Cadbury] nem fizet magasabb adót, mint amelyet a CSTS és a CSTI fizetett volna, ha az Egyesült Királyságban telepedtek volna le, illetőleg megállapíthatók-e a következők:

- a) a CSTS és a CSTI jövedelmeire vonatkozó adóteher kiszámításának szabályai bizonyos tekintetben különböznek a [Cadbury] Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalataira szokásosan alkalmazandó szabályoktól, és
- b) egy leányvállalat veszteségei miatt nem lehet csökkenteni a másikat, vagy a [Cadbury] és az Egyesült Királyságban

Ha fennáll a letelepedés szabadságának korlátozása, illetve a hátrányos megkülönböztetés, a szóban forgó jogszabályok igazolhatók-e az adóelkerülés megelőzésével, amennyiben e jogszabályok célja az Egyesült Királyságban adóköteles nyereségek elvonásának vagy csökkentésének megelőzése? Ha ezek a jogszabályok a fentiekkel igazolhatók, ténylegesen igazoltak-e olyan arányos intézkedésként, amely eléri e jogszabály és a mentességek célja, és különösen a [Cadbury számára] az indítékvizsgálattal fennálló azon bizonyítási lehetőség szempontjából, hogy az indítékvizsgálat fenti két elemének megvalósításával a szándéka ténylegesen sem az adóelkerülésre irányult?"

28. E kérdések alapján a Special Commissioners úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EK 43., EK 49. és EK 56. cikkel az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapeljárásban felmerült, és amely meghatározott körülmények esetére előírja az e tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás adóztatását olyan másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyeresége után, ahol az adó mértéke alacsonyabb?”

IV – Elemzés

29. Jóllehet a közösségi jog jelenlegi állása szerint maguk a közvetlen adók nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, mindazonáltal a tagállamok hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni¹². A tagállamok számára fenntartott jogok gyakorlásának e korlátozása az adóki-játszás és az adóelkerülés megelőzésére szolgáló intézkedésekre is alkalmazandó. Noha az ilyen intézkedések meghozatalára irányuló tagállami hatáskör kifejezetten sze-

repl mind az említett Szerződésben¹³, mind pedig a másodlagos jogi aktusokban¹⁴, ez nem változtat azon, hogy az említett intézkedések nem sérthetik az EK-Szerződés keretében tett kötelezettségvállalásokat, és különösen az abban létrehozott szabad mozgásra vonatkozó kötelezettségvállalást.

30. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságának, a szolgáltatásnyújtás szabadságának, valamint a tőke szabad mozgásának elvével.

31. Több beavatkozóhoz hasonlóan azon a véleményen vagyunk, hogy a szóban forgó jogszabályok összeegyeztethetőségét a letelepedés szabadságának elvén keresztül célszerű megvizsgálni.

13 – Az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a tőke szabad mozgásáról szóló EK 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamok azon jogát, hogy meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás terén.

14 – A különböző tagállamok társaságainak egyesítésére, szétválására, eszközátulhozására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EKG tanácsi irányelv (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy egy tagállam a rendelkezések, vagy ezek bármely részének az alkalmazását visszautasíthatja, ha úgy tűnik, hogy a szóban forgó művelet célja az adókiadás vagy az adóelkerülés. Lásd még a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, amelynek értelmében ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok nemzeti, vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a család vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek, valamint a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjzetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.) 5. cikkének (2) bekezdését, amely szerint az olyan ügyletek esetén, amelyek legfontosabb indítéka vagy egyik legfontosabb indítéka az adókiadás, adóelkerülés vagy visszaélés, a tagállamok visszavonhatják az ezen irányelvben biztosított előnyöket vagy megtagadhatják ezen irányelv alkalmazását.

12 – A C-246/89. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4585. o.) 12. pontja és a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 44. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

32. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés a letelepedés szabadságára, és nem a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek a más tagállamban székhellyel rendelkező társaság tőkéjében az érintett tagállam állampolgárának birtokában lévő olyan részesedésre vonatkoznak, amely számára lehetővé teszi, hogy e társaság határozataira bizonyos befolyást gyakoroljon, és meghatározza a társasági tevékenységeket¹⁵. Ezenkívül az EK 48. cikk az EK 43. cikk által megadott jogokat kiterjeszti a tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságra, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van.

33. E tényezőkből levonható az a következtetés, hogy az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai az olyan külföldi leányvállalatok adóztatására alkalmazandó szabályokat határozzák meg, amelyek anyavállalattal való kapcsolata nem egyszerű részesedésre korlátozódik, hanem ez utóbbi ellenőrző részesedését foglalja magában, emiatt azok nem a tőke szabad mozgása, hanem a letelepedés szabadsága körébe tartoznak.

34. A felperesek kifejtik, hogy a Szerződés szabad szolgáltatásnyújtásra vonatkozó rendelkezései szintén alkalmazandók ebben az ügyben. Arra hivatkoznak, hogy a vitatott jogszabályok megnehezítik a CSTS és a CSTI pénzügyi szolgáltatásainak nyújtását az Egye-

sült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatuk számára. A Safir-¹⁶ és az Eurowings Luftverkehr¹⁷ ügyben hozott ítéleteket említik példaként.

35. A felperesek érvelése nem győz meg bennünket. Ez az eljárás az egyik tagállam azon jogszabályának a közösségi joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozik, amely előírja egy másik tagállamban létrehozott leányvállalat nyereségének a belföldi illetőségű anyavállalathoz való rendelését, amennyiben ezt a leányvállalatot alacsonyabb adómérték terheli. E jogszabályokban kifejezetten nincs meghatározva a CSTS és a CSTI által végzett tevékenység. A helyzet tehát különbözik a fent hivatkozott Safir-, illetve Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítéletek alapjául szolgáló tényállásoktól¹⁸.

36. Igaz ugyan, hogy ha a vitatott jogszabály elriasztja a belföldi illetőségű társaságokat attól, hogy egy másik tagállamban leányvállalatot alapítsanak, akkor végeredményben meg is akadályozza az ilyen leányvállalatok által történő szolgáltatásnyújtást. Azonban úgy tűnik, hogy ez utóbbi korlátozás a letelepedés akadályozásának velejárója. Ese-

16 – A C-118/96. sz. ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1897. o.).

17 – A C-294/97. sz. ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7447. o.).

18 – A fent hivatkozott Safir-ügyben hozott ítéletben a tőkegyűjtő életbiztosításokra más adószabályozás vonatkozott aszerint, hogy ezek megkötésére e tagállamban letelepedett vagy nem letelepedett társaságoknál került sor. A fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítéletben a szóban forgó nemzeti szabályozás adóelőnyt tartott fenn, amely az eszközök bérleti díjának az adóalapba számítása alól adott felmentést az e javakat nemzeti területen letelepedett hasznosítókra adótló bérlő vállalkozásoknak.

15 – A C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

tünkben a jogvita központi kérdése: leányvállalat létrehozásának szabadsága az említett tagállamban¹⁹. Ezért megítélésünk szerint nem célszerű a szolgáltatásnyújtás szabadságáról szóló szabályokra is hivatkozni. Mindenesetre nem gondoljuk, hogy a szóban forgó jogszabályoknak a letelepedés szabadságán túl e szabadság tekintetében történő vizsgálata megváltoztatná az elemzésünk eredményét.

zőbb adórendszer hatálya alá kerüljön. Ezzel adott esetben megvizsgáljuk, hogy az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai akadályozzák-e ezen szabadság gyakorlását. Végül megvizsgáljuk, hogy ez az akadály igazolható-e.

A – A letelepedés szabadságával való visszaélés meglétéről

37. Következésképpen javasoljuk az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés vizsgálatát annak megállapítására korlátozni, hogy ellentétesek-e az EK 43. és az EK 48. cikkel azok a nemzeti adójogszabályok, amelyek előírják a belföldi illetőségű anyavállalat adóalapjába az EKT által más tagállamban elért nyereség beszámítását, amennyiben ott e nyereséget az anyavállalat illetősége szerinti államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli.

39. Először is tehát annak meghatározásáról van szó, hogy a letelepedés szabadságával való visszaélés-e önmagában az, ha az anyavállalat azért hoz létre leányvállalatot egy másik tagállamban, hogy az illetősége szerinti tagállamban alkalmazottnál kedvezőbb adórendszer hatálya alá kerüljön. A kérdést előterjesztő bíróság azért vizsgálja ezt a kérdést, mert a Cadbury kizárólag azért hozta létre közvetett leányvállalatokként írországi adójogi illetőséggel a CSTS-t és CSTI-t, hogy a csoporton belüli kölcsönügyletek a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltató központ rendszeréhez tartozzanak.

38. Az e kérdés megválaszolását lehetővé tevő elemzés elvezet bennünket a kérdést előterjesztő bíróság előtt felmerült három fő kérdés egymást követő vizsgálatához. Először is megvizsgáljuk, hogy önmagában a letelepedés szabadságával való visszaélés-e az, ha az anyavállalat azért hoz létre leányvállalatot egy másik tagállamban, hogy az illetősége szerinti tagállamban alkalmazottnál kedvez-

40. Nem gondoljuk, hogy az, ha az anyavállalat azzal a bevallott céllal hoz létre leányvállalatot egy másik tagállamban, hogy az illetősége szerinti tagállamban alkalmazottnál kedvezőbb adórendszer hatálya alá kerüljön, önmagában a letelepedés szabadságával való visszaélés lenne, amely így megfosztja a társaságot annak lehetőségétől, hogy az EK 43. és az EK 48. cikk által ráruházott jogokra hivatkozzon. Ezt az elemzést e rendelkezések hatályára alapozzuk, amint azt az ítélezési gyakorlat is kifejtette.

¹⁹ – Lásd e tekintetben a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9609. o.) 26. pontját.

41. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az EK 43. és az EK 48. cikk kifejezetten megadja az ez utóbbi cikkben kimondott követelményeket teljesítő társaságnak a képviselő, fióktelep vagy leányvállalat létrehozásának jogát egy másik tagállamban ez utóbbi joga által a saját állampolgáira előírt feltételek szerint. Az átmeneti időszak²⁰ végétől közvetlen hatályú rendelkezésekben szereplő ezen alapvető szabadság célja annak lehetővé tétele, hogy az ilyen társaságok bármely más tagállamban telephelyet létesíthessenek. Bármely, az adott tagállam jogszabályaival összhangban létrehozott társaság alapíthat leányvállalatot a Közösségen belül az általa választott helyen.

42. Ezek után a jelen ügy keretében hangsúlyozni kell, hogy a „letelepedés” fogalma magában foglalja a tartós és folyamatos részvétel lehetőségét egy közösségi állampolgár számára a származási országától különböző másik tagállam gazdasági életében, illetve az abból eredő haszonszerzést is²¹. A letelepedés szabadságának célja a valós és tényleges gazdasági tevékenység végzésének lehetővé tétele a fogadó államban²². Amint azt Darmon főtanácsnok a Daily Mail and

General Trust ügyben imertetett indítványában²³ kifejtette, „[l]etelepedni annyi, »mint beilleszkedni egy nemzeti gazdaságba«. A letelepedés szabadságának értelme éppen a gazdasági tevékenység végzése a fogadó tagállamban.

43. Végül az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy amennyiben a letelepedés szabadságának célja megvalósul, akkor azok az okok, amelyek miatt a közösségi állampolgárok, illetve a szóban forgó társaság e szabadságot gyakorolni kívánta, nem teszik kérdéssé a szabadság gyakorlásának a Szerződésben biztosított védelmét.

44. Ugyanígy a Centros-ügyben hozott ítéletben²⁴ abban a kérdésben kellett döntenie, hogy az illetékes dán hatóságok elutasíthatják-e az Egyesült Királyságban szabályosan alapított fióktelep bejegyzését azzal az indokkal, hogy az semmilyen tevékenységet nem végzett abban a tagállamban, és kizárólag a korlátozott felelősségű társaságok létrehozására vonatkozó dán szabályok kikerülésére irányult²⁵.

45. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a fogadó állam megtagadhatja-e az EK 48. cikk által előírt feltételeket teljesítő társasággal szem-

20 – A 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1974., 631. o.) 25. pontja és a C-208/00. sz. Überseering-ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-9919. o.) 60. pontja.

21 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Reyners ügyben hozott ítélet 21. pontját és a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 25. pontját.

22 – A C-221/89. sz., Factortame és társai ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3905. o.) 20. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 21. pontja.

23 – A 81/87. sz. ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5483. o.).

24 – A C-212/97. sz. ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-1459. o.).

25 – A dán jogszabályok korlátozott felelősségű társaság alapítását 200 000 DKR összegű minimális tőke befizetésétől teszik függővé, míg az Egyesült Királyságban hatályos jogszabály semmilyen előírást nem fűz a minimális társasági tőke befizetéséhez.

ben, hogy telephelyet létesítsen a területén azon okok miatt, amelyek a tagokat arra indították, hogy egy másik tagállamban társaságot alapítsanak. Másképpen fogalmazva a tagok indítékai megakadályozhatják-e az EK 43. cikk által biztosított jogokra való hivatkozást abban az esetben, ha e rendelkezésre a céljának megfelelően hivatkoztak, amely arra irányul, hogy az egyik tagállam jogszabályaival összhangban létrehozott társaság számára lehetővé váljon egy másik tagállam területén a másodlagos tevékenység?

46. A Bíróság a Szerződés által biztosított letelepedési jog céljára hivatkozik. Ugyanígy a Centros-ügyben hozott ítéletben jelezte, hogy a Szerződés által biztosított letelepedési jognak az egységes piacon való gyakorlásához szorosan hozzátartozik a társaságalapítás joga valamely tagállamban e tagállam jogszabályaival összhangban és fióktelepek létrehozásának joga egy másik tagállamban. Úgy ítélte meg, hogy önmagában nem tekinthető a letelepedési joggal való visszaélésnek, ha egy társaságot alapítani kívánó tagállami állampolgár úgy dönt, hogy abban a tagállamban alapít társaságot, amelynek társasági jogi szabályai számára a legkevésbé szigorúnak tűnnek, és más tagállamokban hoz létre fióktelepeket²⁶.

47. Ez a teljes ülésen elfogadott megoldás nem elszigetelt. Megerősítést nyert az Inspire

Art ügyben hozott ítéletben²⁷, amelyben kiterjesztették a holland jogszabályokra, amely a fent hivatkozott Centros-üghöz hasonló körülmények között nem ellenzi a fióktelep bejegyzését, de e telephely létrehozását a belső jogban meghatározott, a társaságok létesítésére vonatkozó bizonyos feltételek betartásától teszi függővé.

48. A fent hivatkozott Inspire Art ügyben hozott ítéletben a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy a család eseteit kivéve nincs jelentőségük a letelepedés szabadságára vonatkozó szabályok alkalmazása tekintetében azoknak az okoknak, amelyek alapján egy társaság arról dönt, hogy melyik tagállamban alakul meg²⁸. Megerősítette, hogy az a körülmény, amely szerint az EK 43. és az EK 48. cikkre hivatkozó társaságot csak azért alapították abban a tagállamban, hogy a kedvezőbb jogszabályok előnyeit élvezze, nem alapoz meg visszaélést akkor sem, ha az említett társaság a tevékenységei jelentős részét vagy akár egészét a telephely szerinti államban végzi²⁹.

49. Ebből az ítélkezési gyakorlatból a jelen ügy tekintetében levonhatjuk azt a következtetést, hogy amennyiben az ellenőrzött leányvállalat valós és tényleges tevékenységet végez a létrehozása szerinti tagállamban, az

27 – A C-167/01. sz. ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-10155. o.).

28 – A fent hivatkozott Inspire Art ügyben hozott ítélet 95. pontja.

29 – A fent hivatkozott Inspire Art ügyben hozott ítélet 96. pontja.

26 – A fent hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

anyavállalat azon indokai, amelyek alapján a leányvállalatot e fogadó államba telepítette, nem kérdőjelezi meg azokat a jogokat, amelyek az említett társaságot a Szerződés révén megilletik³⁰.

50. Így hát a Cadbury azon joga, hogy az EK 43. és az EK 48. cikk alapján biztosított védelemre hivatkozzon, ebben az ügyben attól függ, hogy a CSTS és a CSTI valós és tényleges tevékenységet végez-e Írországban. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell döntenie erről a kérdésről, amely élénk vita tárgya a felperesek és az Egyesült Királyság között. Azonban úgy véljük, hogy ebben a szakaszban kijelenthetjük, hogy az a tény, miszerint a Cadbury kizárólag azért döntött e leányvállalatok Írországra telepítéséről, hogy azok a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központban alkalmazandó nagyon kedvező adórendszer hatálya alá tartozzanak, önmagában nem tekinthető a letelepedés szabadságával való visszaélésnek.

30 - Ezzel ellentétben amikor a letelepedés szabadságának célja nem valósul meg, a társaság nem hivatkozhat az EK 43. cikk rendelkezéseire. Lásd a fent hivatkozott Daily Mail and General Trust ügyben hozott ítéletet. Ebben az ügyben a Daily Mail, az Egyesült Királyság jogszabályai alapján létrehozott társaság az igazgatási székhelyét és a központi ügyvezetését e tagállamon kívül akarta helyezni, anélkül hogy elveszítené a brit jog szerinti jogi személyiségét, illetve az említett tagállam jogának meghatározása szerinti társasági formáját. Vitatta azonban, hogy teljesítenie kell az említett jogszabály által előírt feltételt, vagyis az Államkincstár engedélyének a beszerzését. A társaság lényegében Hollandiába akarta átmenni a székhelyét, hogy miután e tagállamban adójogi illetőséget szerzett, eladhassa a nem állandó eszközöket képező részvényeinek jelentős részét, és ezen eladásnak köszönhetően visszavásárolja a saját részvényeinek egy részét, anélkül hogy meg kellett volna fizetnie a brit adójogszabályok alapján az ezen ügyleteket terhelő adót. A Bíróság úgy határozott, hogy a közösségi jog a jelenlegi állapotában nem ellentétes a szóban forgó jogszabállyal, mivel nem adja meg a nemzeti jog alapján létrehozott társaságok számára az igazgatási székhelyének és a központi ügyvezetésnek az áthelyezésére vonatkozó jogot, megőrizve az alapítás helye szerinti tagállam jogszabályai szerinti társasági minőségüket.

51. Az adószint olyan tényező, amelyet egy társaság jogosan vesz figyelembe, amikor leányvállalat létrehozásához fogadó államot választ. A társaság az EK 43. cikk hatályának és szellemének megsértése nélkül dönthet arról, hogy a másodlagos tevékenységét egy másik tagállamban folytatja azért, hogy az ott adóköteles tevékenységek adóztatása tekintetében ez utóbbi kedvezőbb adórendszerének hatálya alá tartozzon.

52. Ezt az elemzést megerősíti az állandó ítélkezési gyakorlat, amely szerint a tagállam nem akadályozhatja meg azt, hogy valamely társaság a letelepedési szabadságával éljen egy másik tagállamban azzal az indokkal, hogy az számára adóvesztést jelentene a jövőbeni tevékenység után fizetendő adók tekintetében abban az esetben, amennyiben a társaság ezt a tevékenységet a származási országban végezte volna³¹.

53. Ugyanebben az értelemben az is a következetes ítélkezési gyakorlat része, hogy az az egyszerű körülmény, ha egy belföldi illetőségű társaság egy másik tagállamban telephelyet hoz létre, nem alapozza meg az adókijátszás vagy adóelkerülés általános vélelmét, és nem indokolja a Szerződés által biztosított alapvető szabadság gyakorlását

31 - Lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 28. pontját; a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 60. pontját és a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 44. pontját.

sértő intézkedés meghozatalát³². Amint azt a Bíróság már több ízben kimondta, egy társaság másik tagállamban történő létrehozása önmagában nem jelent adóelkerülést, mivel a szóban forgó társaság mindenképpen ezen állam jogszályainak hatálya alá tartozik³³.

54. Végül az ítélkezési gyakorlatból az a következtetés is levonható, hogy a tagállamok nem akadályozhatják a másik tagállamba történő szabad mozgás gyakorlatát azzal a kifogással, hogy ott alacsonyabb adómértéket alkalmaznak³⁴.

55. E megfontolásokra tekintettel, továbbá a közösségi harmonizáció hiányában elfogadhatjuk, hogy a különböző tagállamok adórendszerei így versenyhelyetbe kerülhetnek. Ez a verseny – amely általában a társaságok nyereségére vonatkozó adómértékek tagállamok közötti nagy eltéréseiben nyilvánul meg – jelentős hatással lehet a társaságok azon döntésére, hogy az Európai Unión belül

hová helyezik a tevékenységüket³⁵. Sajnálatos, hogy e területen mindenféle korlátozás nélküli verseny működhethet a tagállamok között. Azonban politikai kérdésről van szó.

56. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a „Gazdasági és Pénzügyi” Tanács (Ecofin Tanács) magatartási kódexet fogadott el a vállalkozások adóztatásával kapcsolatban³⁶, amelynek tárgya a „Közösségben végzett gazdasági tevékenységek elhelyezkedésére jelentős hatást gyakorló vagy erre alkalmas intézkedések” [nem hivatalos fordítás], és amelynek értelmében a tagállamok kötelezettséget vállalnak az ilyen intézkedések befagyasztására vagy felszámolására. Hasznos lehet itt hangsúlyozni, hogy a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ keretében letelepedett társaságokra vonatkozó ír adórendszert is megemlítették a „magatartási kódex”-csoport által készített jelentésben, amely csoport feladata azon nemzeti intézkedések értékelése, amelyekre mint káros intézkedésekre az említett kódex vonatkozhat. Ezt az adórendszert tehát fokozatosan el kellett törölni³⁷.

32 – Lásd ebben az értelemben a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 45. pontját. Lásd szintén a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontját.

33 – A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontja; a C-397/98. sz. és a C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 57. pontja és a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-11779. o.) 37. pontja.

34 – A fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítélet 44. pontja. Lásd még e tekintetben a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6817. o.) 52. pontját és a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) 71. pontját.

35 – Lásd e tekintetben az Európai Közösségek Bizottságának az unióbeli vállalkozások adózásáról szóló munkáit, különösen a Bizottság közleményét a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek, valamint az Európai Szociális és Gazdasági Bizottságnak – Az adójogi akadályok nélküli belső piac felé [COM(2001) 582 végleges] címmel, és a Bizottság szervezeti egységeinek jelentését a belső piac vállalkozásainak adózásáról [SEC (2001) 1681 végleges].

36 – A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében 1997. december 1-jén ülésező képviselői által elfogadott állásfoglalása a vállalkozások adózása területén létrehozandó magatartási kódexről (HL 1998. C 2., 2. o.).

37 – Ez a jelentés elérhető az Interneten: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.09.html.

57. Azonban e körülmények nem befolyásolhatják az EK 43. és az EK 48. cikk által a gazdasági szereplőknek biztosított jogok hatályát. A magatartási kódex preambulumából az is kiderül, hogy az politikai kötelezettségvállalást jelent, így nem érinti a tagállamok jogait és kötelezettségeit, sem pedig a tagállamoknak és a Közösségnek a Szerződésből eredő hatásköreit. A magatartási kódex elfogadása és a szóban forgó ír adórendszer megemlítése az egységes piac számára káros adóintézkedések között nem korlátozhatja előre, illetve nem szűkítheti visszamenőlegesen a Szerződés által az EK 48. cikknek megfelelő minden társaságnak megadott azon jogot, hogy a választása szerinti tagállamban telephelyet hozzon létre, beleértve az olyan államot is, ahol az egységes piacra károsnak tekintett adórendszert alkalmaznak.

58. Nem befolyásolja ezt az elemzést az a körülmény, hogy ez az adórendszer a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak is minősülhet³⁸. Amint a Bizottság az észrevételeiben jelezte, a Szerződés, annak EK 87. és EK 88. cikkében különös rendelkezéseket tartalmaz, amelyek célja az ilyen intézkedés közös piaccal való összeegyeztethetőségének az ellenőrzése, és az arra

gyakorolt káros hatásainak a kiküszöbölése. Az a körülmény, hogy egy ilyen adórendszer nem felel meg a Szerződés szabályainak, nem hatalmaz fel egyetlen tagállamot sem arra, hogy annak hatásai kiküszöbölésére a mozgásszabadságot sértő, egyoldalú intézkedéseket hozzon.

59. Ellenérvként felhozható e vizsgálat ellen az, hogy a tagállamok általános érvényű jogszabályaiban megállapított adók különbözősége miatt a probléma megmarad. Egyrésztől ugyanis a károsnak mondott adóintézkedések értékelése, amelyet a „magatartási kódex”-csoport kezdett el, és amelynek eltörlését beütemezték, különleges vagy egyedi rendszerekre korlátozódott. Másrésztől az EK 94. cikk értelmében az alkalmazandó adómértékek tekintetében a nemzeti jogszabályok közelítése továbbra is egyhangú döntést igényel a Tanácson belül. Márpedig – amint a tagállamok a tárgyaláson jelezték – a mai napig nem hoztak ilyen értelmű intézkedést, és nem is valószínű a közeljövőben.

60. Azonban a társasági nyereségre vonatkozó adóharmonizáció teljes hiányának káros hatásai – amint már említettük – politikai megoldást vetnek fel, és számunkra nem igazolják az EK 43. és az EK 48. cikk által biztosított jogok megkérdőjelezését, ahogyan azt az ítélkezési gyakorlat meghatározta. Így tehát azon a véleményen vagyunk, hogy önmagában nem minősül a letelepedési szabadsággal való visszaélésnek, ha az egyik

38 – A „magatartási kódex”-csoport jelentéséből kiderül, hogy a Bizottság 1987-ben engedélyezte a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ létrehozását, majd úgy értékelte, hogy az e központ keretében bevezetett preferenciális adók a Szerződés szabályainak ellentmondó működési támogatást képeznek, végül megállapodást kötött az ír hatóságokkal e rendszer fokozatos eltörléséről.

tagállamban adójogi illetőséggel rendelkező társaság leányvállalatot hoz létre a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központban azért, hogy az ott alkalmazandó kedvezőbb adórendszert kihasználja.

61. Most azt vizsgáljuk meg, hogy az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai akadályozzák-e a letelepedés szabadságát.

B – A letelepedés szabadságának akadályozásáról

62. Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 43. cikk a másik tagállamban leányvállalat létrehozásának korlátozását nemcsak a fogadó állam részéről tiltja, hanem azt is, amely a származási országnak betudható. Így a következetes ítélkezési gyakorlatnak megfelelően még akkor is, ha a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származás szerinti tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy egy másik tagállamban letelepedjen.³⁹

39 – A fent hivatkozott Daily Mail and General Trust ügyben hozott ítélet 16. pontja és a Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontja.

Az akadályok e tilalma a „kijáratnál” az adóintézkedésekre is alkalmazandó⁴⁰.

63. Az ítélkezési gyakorlatból az is kiderül, hogy az EK 43. cikk által tiltott korlátozások különböző formákban juthatnak kifejezésre. Előfordulhat az állampolgárságon, illetve társaságok esetében a székhelyen alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetés. E korlátozások „közvetett hátrányos megkülönböztetés”, vagyis olyan intézkedések formájában is előfordulhatnak, amelyek anélkül, hogy a székhelyen alapulnának, megkülönböztetés nélkül alkalmazandó feltételeken nyugodnak – mint amilyen az adójogi illetőség –, amelyek hatása lényegében a más tagállambeli állampolgárok hátrányos helyzetbe hozatala⁴¹. Végül a közelmúlt ítélkezési gyakorlatában a Bíróság nem vizsgálja, hogy a szóban forgó intézkedést közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetésnek kell-e minősíteni. A Bíróság csak azon eltérő adójogi bánásmód fennállását állapítja meg, amely hátrányt jelent az EK 43. cikkben biztosított jogokat gyakorló gazdasági szereplő számára, és amelyek visszatartják a jogai gyakorlásától⁴².

40 – A kilépés adóintézkedéssel való akadályozásának tilalmát először a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítéletben alkalmazták az Egyesült Királyság jogszabályával szemben, amely az adócsökkentés kedvezményét azon belföldi illetőségű társaságok számára tartotta fenn, amelyek kizárólag vagy főként a nemzeti területen székhellyel rendelkező leányvállalatok felett gyakoroltak ellenőrzést. Ezen ítélet óta több ügyben alkalmazták (lásd különösen a C-200/98. sz. X és Y ügyben 1999. november 18-án hozott ítéletet [EBHT 1999, I-8261. o.] és a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítéletet, valamint a legutóbbi alkalmazás tekintetében a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítéletet [EBHT 2006, I-2107. o.]).

41 – A C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1993, I-4017. o.) 14. és 15. pontja.

42 – Lásd különösen a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000, I-11619. o.) 22. és 23. pontját; a fent hivatkozott X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet 36–39. pontját, a fent hivatkozott Lankhorst-Horhorst ügyben hozott ítélet 27–32. pontját, a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003, I-9409. o.) 27. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 32-34. pontját és a Keller Holding ügyben hozott ítélet 31-35. pontját.

64. Az utolsó tényező, amelyet érdemes jelezni a szabad mozgás szempontjából vizsgált nemzeti adórendszereknél, a korlátozások lehetséges indokaira vonatkozik. Lényegében az állampolgárságon alapuló nyílt hátrányos megkülönböztetés csak az EK 46. cikk (1) bekezdésében szereplő közrendi, közbiztonsági vagy közegészségügyi okkal igazolható. Ilyenek továbbá csak a megkülönböztetés nélkül alkalmazandó intézkedések lehetnek a közérdeken alapuló kényszerítő indok alapján, amelyet ugyan nem tartalmaz e rendelkezés, de az ítélkezési gyakorlat jogos érdekként elismer. Egyébként az EK 43. és az EK 48. cikk összefüggésében a társaságok székhelye a természetes személyek állampolgárságához hasonlóan az adott tagállam jogrendjéhez fűződő kapcsolatuk kifejezésére szolgál⁴³. Mindazonáltal adójogi szempontból a társaságok székhelyén alapuló eltérő bánásmód meglete nem zárja ki azt, hogy az eltérő bánásmódot közérdeken alapuló kényszerítő indok igazolja⁴⁴.

65. E megfontolások figyelembevételével fogjuk megvizsgálni, hogy a szóban forgó jogszabályok akadályozzák-e a letelepedés

szabadságát. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben azt veti fel, hogy e jogszabályokat a letelepedés szabadsága gyakorlásának korlátozásaként vagy hátrányos megkülönböztetésként kell-e vizsgálni.

66. Az első esetben a kérdést előterjesztő bíróság annak eshetőségét veti fel, hogy hatással van-e a korlátozás meglétére az a körülmény, hogy a Cadbury nem fizet magasabb adót annál, mint amelyet a CSTS és a CSTI fizetett volna, ha az Egyesült Királyságban rendelkeznek székhellyel, illetve az, hogy e külföldi leányvállalatok veszteségei nem csökkenthetik az egyesült királyságbeli adóköteles nyereséget, miközben ilyen csökkentés lehetséges lett volna, ha ezek a leányvállalatok abban a tagállamban rendelkeznének székhellyel.

67. A második esetben a kérdést előterjesztő bíróság a hátrányos megkülönböztetés megállapítása céljából elvégzendő összehasonlítást veti fel. Arra keresi a választ, hogy a Cadbury helyzete az Egyesült Királyságban leányvállalatot létrehozó belföldi illetőségű társasággal hasonlítható össze, vagy olyan belföldi illetőségű társasággal, amely olyan tagállamban hozott létre telephelyet, ahol az adómérték nem annyira előnyös, hogy az EKT-ről szóló jogszabályok alkalmazandók legyenek.

68. Az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a vitatott jogszabályok nem képezik a letelepedés szabadságának hátrányosan megkü-

43 - A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 20. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

44 - Lásd különösen a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítéletet az Egyesült Királyság jogszabálya kapcsán, amely csak azon belföldi illetőségű konzorciumoknak biztosít adókönyvtétst, amelyek nemzeti területen székhellyel rendelkező leányvállalatok felett gyakorolnak kizárólagos vagy többségi ellenőrzést (23. és 24. pont), és a Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletet a leányvállalatok által az anyavállalatnak fizetett kamatok adóztatásáról szóló német rendszer kapcsán, amely különböző bánásmódot állapított meg aszerint, hogy nemzeti területen volt-e, vagy sem az anyavállalat székhelye.

lönböztető akadályát. Mindenekelőtt azt hangsúlyozza, hogy a Cadbury helyzetét kizárólag annak a belföldi illetőségű társaságnak a helyzetével lehet összehasonlítani, amelynek leányvállalata belföldi székhellyel rendelkezik. Ezután előadja – ebben a dán, a német, a francia, a portugál, a finn és a svéd kormány támogatja –, hogy az említett jogszabály nem jelent hátrányos megkülönböztetést, mivel a Cadburytól követelt adó nem magasabb annál, mint amelyet ez a társaság és annak leányvállalatai összesen viseltek volna, ha ez utóbbiak az Egyesült Királyságban rendelkeztek volna székhellyel. A Cadbury eszközeire gyakorolt gazdasági hatás ugyanaz lenne mindkét esetben.

69. E tagállamok szerint az EKT-ről szóló jogszabályok így az adósemlegesség célját követik, amikor előírják, hogy a gazdasági egységet képező brit anyavállalatot és annak leányvállalatait terhelő teljes adóteher azonos, függetlenül attól, hogy a leányvállalatok az Egyesült Királyságban vagy más tagállamban rendelkeznek székhellyel.

70. Végül a német és a francia kormány előadja, hogy a szóban forgó jogszabályok által előírt, a leányvállalatok letelepedési helyén alapuló eltérő bánásmódot objektív módon igazolja a leányvállalatok székhelye szerinti államok adómértéke közötti különbség.

71. Nem értünk egyet ezzel a gondolatmennyel a következő okok miatt.

72. Amint láttuk, a szóban forgó jogszabályok különleges rendszert hoznak létre, amely csak az olyan tagállamban leányvállalatot létesített, belföldi illetőséggel rendelkező társaságokra vonatkozik, amelynek területén a társasági nyereség adóztatására az Egyesült Királyságban hatályban lévőnél sokkal alacsonyabb adómértéket alkalmaznak. Emlékeztetünk rá, hogy az EKT-ről szóló jogszabályok nem alkalmazandók, ha a leányvállalat székhelye az Egyesült Királyságban vagy olyan tagállamban van, ahol az adórendszer e leányvállalat nyereségét terhelő adója nem alacsonyabb az ugyanezen nyereség után az Egyesült Királyságban fizetendő adó háromnegyed részénél.

73. A szóban forgó jogszabályok kimondják, hogy az ellenőrzött leányvállalat nyeresége a megszerzésének időpontjában beleszámít az anyavállalat adóalapjába.

74. Így a jogszabályok hátrányt jelentenek a hatályuk alá tartozó anyavállalat számára, egyrészt ahhoz a belföldi illetőségű társasághoz képest, amely az Egyesült Királyságban hozott létre leányvállalatot, másrészt ahhoz a belföldi illetőségű társasághoz képest, amely olyan tagállamban hozott létre leányvállalatot, amelynek adórendszere nem annyira előnyös, hogy a jogszabályok hatálya alá tartozzon. Az első esetben a belföldi illetőségű társaság lényegében soha nem fizet adót a belföldi leányvállalata nyeresége után. A második esetben a belföldi illetőségű társaság nem adózik a külföldi leányvállalatának nyeresége után annak megszerzésekor. Azután csak akkor fizet adót, ha a nyereségből osztalékot kap.

75. Láthatjuk tehát, hogy különböző adójogi bánásmódról van szó, amely hátrányos az olyan társaságok számára, amelyek a Cadburyhez hasonlóan Írországban, a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központban hoztak létre leányvállalatot, továbbá az ilyen bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a belföldi illetőségű társaságot a letelepedési jogának gyakorlásától.

76. Nem kérdőjelezi meg ezt az elemzést az a körülmény, amely szerint a Cadburytól követelt adó nem magasabb annál, mint amit ez a társaság és leányvállalatai összesen viseltek volna, ha ez utóbbiak az Egyesült Királyságban rendelkeznének székhellyel. Ez a körülmény nem szünteti meg az anyavállalatok közötti egyenlőtlen bánásmódot.

77. De még ha feltételezzük is, hogy a vitatott jogszabályok adójogi szempontból semlegesek a tisztán belső tényállással összevetve, ez nem teszi kérdéssé az egyenlőtlen bánásmódot és a Cadbury hátrányát ahhoz a belföldi illetőségű társasághoz képest, amely olyan tagállamban hozott létre leányvállalatot, amelynek adórendszere kedvezőtlenebb a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központban hatályosnál.

78. Az Egyesült Királysággal ellentétben nem értjük, miért ne lenne összehasonlítható a Cadbury helyzete egy ilyen társaságéval. Úgy véljük, hogy a szóban forgó jogszabályok közösségi joggal való összeegyeztethetősége

értékelésének lehetővé kell tenni annak vizsgálatát az összes vonatkozásával együtt. A „hátrányos megkülönböztetés” fogalmát – mint tudjuk – a hasonló helyzetekben különböző szabályok alkalmazásaként, illetve különböző helyzetekben ugyanazon szabály alkalmazásaként határozták meg⁴⁵. Annak meghatározása tekintetében, hogy két helyzet eltérő kezelése hátrányos megkülönböztetést jelent-e, egyedül az a kérdés vetődik fel, hogy ez a két helyzet hasonló-e. Véleményünk szerint erről van szó a Cadbury, illetve azon belföldi illetőségű társaság esetében, amely olyan tagállamban hoz létre leányvállalatot, amelynek adórendszere kedvezőtlenebb a dublini nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központban hatályosnál, mivel mindkét esetben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság hozott létre leányvállalatot egy másik tagállamban.

79. A gondolatmenetünkkel szemben azt hozták fel, hogy az Unióban hatályos társasági nyereségadó mértékek közötti eltérés olyan objektív különbség, amely igazolja a szóban forgó jogszabályokban előírt eltérő bánásmódot.

80. Ha ezt az elméletet követnénk, annak elfogadására jutnánk, hogy a tagállamnak – anélkül hogy a Szerződés szabályait megszegné – joga van kiválasztani azokat a tagállamokat, amelyekben a belföldi társasá-

⁴⁵ – A C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2651. o.) 26. pontja és az ott hivatkozott ítékezési gyakorlat.

gok a fogadó államban alkalmazandó adórendszer előnyeinek kihasználásával leányvállalatokat alapíthatnak. Márpedig – amint azt a felperesek és Írország állítja – az ilyen megoldás az „egységes piacnak” még a fogalmával is ellentétes eredményre vezetne.

81. A társasági nyereségadó mértékének megállapítása – amint láttuk – a tagállamok saját hatáskörébe tartozik, és az EK 43., valamint az EK 48. cikk az ez utóbbi cikknek megfelelő valamennyi társaság számára megadja a jogot leányvállalat létrehozására az Európai Unión belül általa választott helyen. A tagállam tehát nem kezelheti a fogadó államban alkalmazott adómértéktől függően különböző módon a másik tagállamban leányvállalatot alapító belföldi illetőségű társaságait.

83. Az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai által a székhely szerinti tagállamban alkalmazott adómérték alapján meghatározott eltérő bánásmód véleményünk szerint elegendő ahhoz, hogy a letelepedés szabadsága akadályának tekintsük, és elegendő ahhoz, hogy a Szerződés szabályaival való összeegyeztethetőségét a Bíróság feltétlenül ellenőrizze.

84. Most azt fogjuk megvizsgálni, hogy ez az akadály igazolható-e.

C – Az adóelkerülés elleni küzdelemre alapított igazolásról

82. Ez a megoldás a Bíróságnak a fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr és a Barbier-ügyben hozott ítéletében kifejtett álláspontjával is ellentétes, mivel azokban a Bíróság úgy határozott, hogy az egyik tagállamban hatályos alacsony adómérték nem igazolhatja a másik tagállam által alkalmazott kedvezőtlen adójogi bánásmódot⁴⁶, továbbá a közösségi állampolgárokat nem lehet megfosztani a Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségétől azzal az indokkal, hogy a lakóhelyétől eltérő tagállam hatályos normái alapján biztosított adóelőnyt használ ki⁴⁷.

85. Amint az ügyiratból kitűnik, az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályát az adóelkerülés azon sajátos módja elleni küzdelem jegyében fogadták el, amelyet az Egyesült Királyságban megszerzett nyereség mesterséges átjátszása útján érnek el. E tagállam szerint olyan nyereségátjátszás elleni küzdelemről van szó, amelyet a belföldi illetőségű társaság az alacsony adómértéket alkalmazó országban leányvállalat létrehozásával, a csoporton belüli ügyletek révén – amelyek fő célja e nyereségnek a leányvállalathoz történő át csoportosítása – valósít meg. A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabályokat igazolhatja-e ez a cél.

⁴⁶ – A fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítélet 44. pontja.

⁴⁷ – A fent hivatkozott Barbier- ügyben hozott ítélet 71. pontja.

86. Az adóelkerülés elleni küzdelem a közérdeken alapuló kényszerítő indok, amely igazolhatja a szabad mozgás gyakorlásának akadályát. A Bíróság ezt többször elismerte, elfogadva annak vizsgálatát, hogy a letelepedés szabadságának az érintett nemzeti jogszabályok által létrehozott korlátozását indokolhatja-e ilyen ok⁴⁸. Azt is jeleztük, hogy a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítéletben a Bíróság ilyen vizsgálatot végzett az Egyesült Királyság jogszabályai kapcsán, amelyek az ellenőrzött leányvállalatok székhelyének kritériumát használták az e tagállamban székhellyel rendelkező konzorciumok közötti eltérő adójogi bánásmód bevezetéséhez.

87. Azonban az ilyen igazolás tényleges elfogadhatóságának meglehetősen szűk kereteket szabtak. Így az ítélkezési gyakorlatban rendszeresen ismételt megfogalmazás szerint a Szerződés által biztosított szabad mozgás akadályát csak akkor igazolhatja az adóelkerülés elleni küzdelem, ha a szóban forgó jogszabályok sajátos célja, hogy kizárják valamely adóelőnyből azokat a mesterséges megállapodásokat, amelyek az érintett tagállam jogszabályainak megkerülésére irányulnak⁴⁹.

88. E megfogalmazás alkalmazása – amely tartalmazza a „joggal való visszaélés”⁵⁰ fogalmát – úgy tekinthető, mint annak elkerülésére irányuló szándék, hogy az adó-

elkerülés elleni küzdelem ürügyként szolgáljon a protekcionista politikához. A közösségi jog alkalmazása csak akkor utasítható el, ha a szóban forgó társaság visszaél vele, mivel az adófizetés elkerülése érdekében mesterséges megállapodást köt.

89. A Bíróság tehát elutasította, hogy az adóelkerülés elleni küzdelem igazolhat valamely korlátozó nemzeti intézkedést, ha e jogszabály túl általánosan megfogalmazott esetre vonatkozik. Így a Bíróság szerint ezen igazolás alkalmazása tekintetében a vitatott nemzeti jogszabályok nem vonatkozhatnak „általánosan minden olyan esetre, amelyben egy csoport leányvállalatának többsége bármely okból az Egyesült Királyságon kívül található”⁵¹, sem pedig „általánosan minden olyan esetre, amikor a veszteséges átruházás bármely okból egy másik tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság javára történik, amelyben az átadó részesedéssel rendelkezik, vagy olyan leányvállalat javára történik, amelyet az ilyen társaság a Svéd Királyságban létesített”⁵².

90. A jogszabály nem irányulhat még „általánosan minden olyan esetre, amikor az anyavállalat székhelye bármely okból a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívül van”⁵³, sem pedig általánosan minden olyan esetre, amikor a társasági adó fizetésére

48 – A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontja; az X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet 60. és 61. pontja; valamint a De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontja.

49 – Ugyanott.

50 – Lásd különösen a C-110/99. sz., Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11569. o.) 56. pontját.

51 – A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontja.

52 – A fent hivatkozott X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet 61. pontja.

53 – A fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 37. pontja.

kötelezett társaságban jelentős részesedéssel rendelkező adóalany bármely okból Franciaországon kívül lakik”⁵⁴.

91. Ezzel szemben a nemzeti bíróságok a hivatkozott közösségi jogi rendelkezések alkalmazásának elutasításánál esetenként és objektív szempontok alapján figyelembe vehetik az érintett személyek csalárd vagy visszaélésszerű magatartását⁵⁵.

92. Ebből következik, hogy ha valamely nemzeti jogszabályt az adóelkerülés elleni küzdelemmel kívánnak igazolni, akkor nem elegendő az általános kifejezésekkel meghatározott esetre való hivatkozás, hanem a jogszabálynak lehetővé kell tennie a nemzeti bíróság számára, hogy esetenként elutasíthassa a közösségi jog alkalmazását bizonyos adóalanyok vagy társaságok tekintetében, amelyek az adó elkerülésének céljából mesterséges megállapodásokat kötöttek.

93. A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság – tudomásunk szerint most először – szélesebb értelemben alkalmazta az adóelkerülésen alapuló igazolást. Ez az alkalmazás különleges összefüggésben merült fel, az Egyesült Királyságnak a „cégcsoportkedvezményről”

szóló jogszabálya kapcsán. E jogszabály szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, ugyanazon csoporthoz tartozó társaságok egymás között kiegyenlíthetik a nyereségeiket és a veszteségeiket. Azonban ez a lehetőség nem áll fenn a belföldi illetőségű anyavállalatok számára a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataik vesztesége tekintetében. Ezt a leányvállalatok közötti, székhely alapján történő bánásmódbeli megkülönböztetést előre látható módon a letelepedés szabadságának akadályaként vizsgálták.

94. A szóban forgó eltérő bánásmód igazolása céljából három okra hivatkoztak. Először is azt állították, hogy a nyereségeket és a veszteségeket ugyanazon adórendszer keretében, szimmetrikusan kellene kezelni, a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egységének megóvása céljából. Másodszer a veszteség kétszeres elszámolásának elkerüléséről volt szó. A harmadik ok, amelyet felhoztak, az adóelkerülés kockázatának megelőzése volt.

95. Az ekként felhozott igazolásoknak a Bíróság által elvégzett vizsgálata olyan szempontokat érint, amelyek a jelen ügyben is relevánsnak tűnnek. Célszerűnek tűnik felidézni azok tartalmát.

54 – A fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontja.

55 – A fent hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 25. pontja, valamint az X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet 42. pontja.

96. Az első igazolást illetően a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatra emlékeztet, amely szerint az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan közérdeken alapuló kényszerítő indoknak, amellyel indokolni lehet az alapvető szabadsággal ellentétes intézkedést⁵⁶.

97. Azonban a Bíróság a következőképpen pontosított. Hozzátette, hogy mindamelllett a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság megóvása szükségessé teheti az adott tagállam adószabályainak az e tagállamok valamelyikében székhellyel rendelkező társaságok gazdasági tevékenységeire történő alkalmazását mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében. A Bíróság szerint ugyanis „jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek következtében az adóalap az egyik államban növekszik, míg a másikban csökken”⁵⁷.

98. A veszteség kétszeres elszámolására vonatkozó második körülményt illetően a Bíróság kifejti, hogy a tagállamoknak e gyakorlatot meg kell tudniuk akadályozni⁵⁸.

99. Végül az adóelkerülést illetően a Bíróság elismeri, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat veszteségének a belföldi illetőségű anyavállalat részére történő átadása magában hordozza azt a veszélyt, hogy a cégcsoporton belül a veszteségeket az olyan tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokhoz csoportosítják, ahol a legmagasabb adókulcsot alkalmazzák, és következésképpen, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik. A Bíróság kifejti, hogy a külföldi illetőségű leányvállalatok veszteségének a cégcsoportkezdvezményből történő kizárása megakadályozza e gyakorlatot, amelyet a különböző tagállamok által alkalmazott adókulcsok közötti jelentős eltérés ösztönöz⁵⁹.

100. A Bíróság e három indokra tekintettel, azokat együttesen mérlegelve megállapította, hogy az érintett korlátozó jogszabály egyfelől jogos célt szolgált, másfelől alkalmas volt e célok megvalósítására. Ezután a Bíróság azt vizsgálta, hogy a korlátozó intézkedés arányos-e, illetve milyen körülmények között igazolható.

101. Ebből az indokolásból két olyan szempont vezethető le, amelyek a jelen ügyben is jelentőséggel rendelkeznek.

56 – A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44. pontja.

57 – A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontja.

58 – A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47. és 48. pontja.

59 – A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49. és 50. pontja.

102. Az első ahhoz a tényhez kapcsolódik, hogy a szabad mozgás Szerződés által lefektetett elveinek nem célja, hogy lehetővé tegye a társaságok számára, hogy a veszteségeiket vagy a nyereségeiket kedvük szerint egyik tagállamból a másikba vigyék. Más szavakkal: a Bíróság megerősíti, hogy e szabályok célja nem a tagállamok megosztott adóztatási joghatóságának vagy az egyes tagállamok területén végzett gazdasági tevékenységekre vonatkozó adóztatási jogának kétségbevonása. A tagállamok tehát tiltakozhatnak az ilyen átadások ellen, amelyek célja a már megszerzett nyereséget terhelő adómértékek közötti különbségek kihasználása.

103. A második szempont, amely a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletből levezethető, ahhoz a tényhez kapcsolódik, hogy az első szempont nem kérdőjelezheti meg az EK 43. és az EK 48. cikk hatályát, amelyről az elemzésünk első részében beszéltünk. Az említett ítélet 44. pontjában a Bíróság lényegében megerősíti az állandó ítélkezési gyakorlatot, amely szerint az adóbevétel-csökkenés nem közérdeken alapuló kényszerítő indok, amely igazolhatná a Szerződésben biztosított szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az anyavállalat székhelye szerinti tagállam így nem akadályozhatja leányvállalat létrehozását egy másik tagállamban például azzal az indokkal, hogy az utóbbi által ott gyakorolt tevékenységeket a saját illetősége szerinti területen is gyakorolhatja és azok a saját adóztatási joghatósága alá is tartozhatnak.

104. E két elv közötti megfelelő egyensúly megtalálásán múlik az arra a kérdésre adott válasz, hogy vajon adóelkerülést valósítanak-e meg, és ha igen, akkor milyen mértékben az EKT és az anyavállalata közötti, az utóbbi adóköteles nyereségének csökkenésével járó ügyletek.

105. Az ilyen vizsgálat szerintünk a vizszoelészerrő magatartás meglétének vizsgálatakor figyelembe vett azon kritériumból indul ki, hogy teljesül-e a hivatkozott közösségi jogi rendelkezés célja⁶⁰. Azt kell tehát megvizsgálni, hogy az EKT alacsony adómértéket alkalmazó tagállamba való telepítése, és az anyavállalattal lebonyolított ügyletek, amelyek a származás szerinti államban az utóbbi által fizetendő adó csökkenésével jártak, olyan ügyletek-e, amelyek megfelelnek a letelepedési szabadság céljának.

106. Láttuk, hogy a „letelepedés” fogalma – a Szerződés EK 43. és azt követő cikkei értelmében – magában foglalja a fogadó államban ténylegesen végzett gazdasági tevékenységet. Ha a leányvállalat ténylegesen ilyen tevékenységet végez ebben az államban, és ennek keretében az anyavállalat számára valós és tényleges szolgáltatásokat nyújt, nem

60 – A C-206/94. sz. Paletta-ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2357. o.) 25. pontja; a C-373/97. sz. Diamantis-ügyben 2000. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-1705. o.) 34. pontja és a fent hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 52. pontja.

gondoljuk, hogy ezt a helyzetet önmagában adókijátszásnak vagy adóelkerülésnek lehetne tekinteni, még akkor sem, ha a származás szerinti országban e szolgáltatások kifizetése az anyavállalat adóköteles nyereségének csökkentésével történik.

össze azzal a kockázattal, amelyet a külföldi leányvállalatok veszteségeinek az anyavállalathoz való átcsoportosítása jelent, ami a fent hivatkozott Marks & Specer ügy tárgyát képezte, mivel a veszteségek ilyen átcsoportosítása egyszerű számviteli művelettel történik. Az EKT és az anyavállalata közötti, az anyavállalat adóköteles nyereségének csökkentésével járó ügyletek csak akkor tekinthetők adóelkerülésnek, ha a leányvállalat alapítása és az ügyletek – a fent említett ítélkezési gyakorlat szerint – teljesen mester-séges megállapodást képeznek, amelynek célja a nemzeti jog megkerülése.

107. A letelepedés szabadsága céljának tekintetében – amennyiben a leányvállalat valós gazdasági tevékenységet végez a fogadó államban – nincs különbség a harmadik félnek nyújtott, illetve a leányvállalattal azonos csoporthoz tartozó társaságnak nyújtott szolgáltatások között.

108. Egyébként a leányvállalat által az anyavállalat számára történő szolgáltatásnyújtás gazdasági tevékenység, amely különböző jogi személyek közötti ügyletekben nyilvánul meg. Az a körülmény, hogy a társaságok kapcsolódnak egymáshoz, nem akadályozza annak, hogy ezen ügyletek ellenértékét a rendes versenyfeltételek között állapítsák meg⁶¹. Az ilyen ügyletek keretében az adóelkerülés kockázata nem hasonlítható

109. Ugyanígy nem tűnik számunkra visszaélészerű gyakorlatnak önmagában az, ha valamely társaság egyes, a csoport egésze számára hasznos tevékenységek végzését egy másik, alacsonyabb adómértéket alkalmazó tagállamban központosítja, és ezen eszközzel megpróbálja az említett csoportot terhelő teljes adóterhet csökkenteni. Ilyen esetben, amikor a csoporton belüli szolgáltatást nyújtó leányvállalat tényleges gazdasági tevékenységet végez azon fogadó államban, amelynek adószuverenitása alá tartozik, elvileg nem veszélyezteti az adóztatási joghatóság tagállamok közötti területi megosztását. Lényegében az adóköteles nyereségnek a származás szerinti államban érezhető vesztesége a fogadó államban végzett, és ott adóztatott gazdasági tevékenység eredménye.

61 – E csoporton belüli ügylettypus miatt dolgozta ki az OECD az elszámlolórák tekintetében alkalmazandó elveket, amelyek meghatározzák, hogy a nemzeti hatóságoknak hogyan kell kiszámolniuk az ilyen ügyletek árát ahhoz, hogy minden országban helyesen állapítsák meg a fizetendő adót, és elkerüljék a kettős adóztatást (lásd különösen az OECD tervezetét a káros adózási gyakorlatokról – Egységes alkalmazási jegyzék – Útmutató az 1998. évi jelentésnek a preferenciális adórendszerekre való alkalmazásáról [30. és azt követő o.] az interneten elérhető: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

110. Ebből levonhatjuk azt a következtetést, hogy az anyavállalatnak az EKT-val való viszonyában a nemzeti adójog megkerülését célzó, teljesen mesterséges megállapodás meglétének értékelését, azon kérdés esetenkénti vizsgálata útján kell végezni, hogy valós-e a leányvállalat fogadó államba telepítése és az ebben az államban milyen tevékenységeket végez az anyavállalatnak nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódóan, amelyek kifizetésének következménye a származás szerinti államban az anyavállalat által fizetendő adó összegének csökkenése.

111. Az Egyesült Királyság és a Bizottság e tekintetben három, számunkra helytállóknak tűnő szempontot hoz fel. Egyrészt a leányvállalatnak a fogadó államban való fizikai jelenléte, másrészt a leányvállalat által nyújtott tevékenység valós jellege, és végül e tevékenységnek az anyavállalathoz és a csoport egészéhez viszonyított gazdasági értéke.

112. Az első szempont a leányvállalat fogadó országba telepítésének valóságára vonatkozik. Ennek alapján meg kell vizsgálni, hogy a leányvállalatnak vannak-e az anyavállalat számára nyújtott szolgáltatások teljesítéséhez szükséges helyiségei, alkalmazottai és eszközei, amely szolgáltatások hatására a származás szerinti államban csökkent a fizetendő adó. Ha nem ez a helyzet, e szolgáltatásoknak az említett állam adóztatási joghatóságához

kapcsolása teljesen mesterséges megállapodásnak tűnik, amelynek célja az adóelkerülés.

113. A második szempont a leányvállalat által nyújtott szolgáltatások tényleges jellegével kapcsolatos. Ennek keretében a leányvállalat személyzetének a nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó szakértelme vizsgálatáról, valamint e szolgáltatások teljesítésében a döntéshozatal szintjéről van szó. Ha például a leányvállatról kiderül, hogy csak a végrehajtás egyszerű eszköze, akkor tekintve, hogy a neki kifizetett szolgáltatás teljesítéséhez szükséges döntéseket más szinten hozzák meg, alapos okkal vélhető úgy, hogy e szolgáltatásoknak a fogadó állam joghatóságához kapcsolása teljesen mesterséges megállapodást képez.

114. Kétségtelenül a harmadik szempont alkalmazása a legkényesebb, amely a leányvállalat tevékenységére vonatkozó hozzáadott-értékről szól, ha a leányvállalat által nyújtott szolgáltatások valóban megfelelnek a fogadó államban ténylegesen gyakorolt tevékenységeknek. E szempont számunkra akkor tűnik helytállóknak, ha lehetővé tenné azon objektív helyzet figyelembevételét is, amikor a leányvállalat által nyújtott szolgáltatások az anyavállalat tevékenysége szempontjából gazdaságilag érdektelenek. Ha ez a helyzet, szerintünk elfogadható, hogy teljesen mesterséges megállapodásról van szó, hiszen az érintett szolgáltatások anyavállalat általi kifizetése bizonyos szempontból ellenszolgáltatás nélkülinek tűnik. Így az ilyen szol-

gáztatások kifizetése az anyavállalat nyereségének a leányvállalathoz történő tiszta és egyszerű átcsoportosításának tekinthető.

115. Ezzel ellentétben a Bizottsággal együtt, és az Egyesült Királysággal ellentétben nem gondoljuk, hogy a leányvállalat létrehozásának oka és az alapítás országának kiválasztása megfelelő szempont. Más szavakkal: nem lehet a teljesen mesterséges megállapodások meglétére következtetni az anyavállalat azon bevallott szándékából, hogy a származás szerinti országban adócsökkenést érjen el.

116. Amint már láttuk, azok a szubjektív okok, amelyek miatt valamely gazdasági szereplő a Szerződés által biztosított szabad mozgáshoz való jogait gyakorolta, nem kérdőjelezhetik meg az e jogokból eredő védelmet attól a pillanattól fogva, hogy azok célja megvalósult. E helyzet bekövetkezte után az, hogy valamely leányvállalat úgy határozott, hogy a tevékenységeinek gyakorlásához szükséges egyes szolgáltatásokat az adóterhei csökkentése érdekében áthelyezi egy alacsony adómértéket alkalmazó államba, az adóelkerülés jellemzőinek megállapítása szempontjából nem releváns.

117. A nemzeti adójogszabály megkerülésére irányuló, teljesen mesterséges megállapodás megléte így csak objektív körülmények alapján állapítható meg.

118. Ugyanerre a következtetésre jutunk, ha ismételten a Bíróságnak a „joggal való visszaélés” fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatára hivatkozunk. Ezen ítélkezési gyakorlat alapján a visszaélésszerű gyakorlatot objektív körülmények alapján kell megállapítani⁶². Amint azt a Bíróság nemrégiben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletben kimondta, az ilyen gyakorlat megléte az „objektív körülmények összessége” alapján annak megállapítását teszi szükségessé, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes e jogszabály céljával⁶³.

119. Az ennek megállapítására hivatott illetékes nemzeti hatóságoknak nem kell vizsgálniuk, hogy mi volt a felek szubjektív szándéka, amelyet elég nehéz volna bizonyítani, és amely jogbizonytalanság forrása lenne. A hatóságoknak olyan körülményekre kell támaszkodniuk, mint az exportőr és az importőr közötti összejárás⁶⁴, vagy a szó-

62 – Lásd a fent hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 52. és 53. pontját és az ebben az ítéletben kifejtett szempontok vizsgálatát Poiates Maduro főtanácsnok C-255/02. sz., Halifax és társai ügyre vonatkozó 2006. február 21-i indítványában (EBHT 2006., I-1609. o.).

63 – A fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontja.

64 – A fent hivatkozott Emsland-Stärke ügyben hozott ítélet 53. pontja. Az Emsland-Stärke GmbH olyan árut vitt ki harmadik országba, amelyet ezután majdnem azonnal visszaszállítottak a Közösségbe a megfelelő behozatali vámok kifizetésével, amelyek összege azonban alacsonyabb volt az exportőrnek juttatott export-visszatérítésnél. Arról a kérdéstől volt szó, hogy ilyen esetben az exportáló igényt tarthat-e export-visszatérítésre.

ban forgó ügyletek teljesen mesterséges jellege, valamint az adóteher-csökkentési tervben szerepet játszó gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági és/vagy személyes jellegű kapcsolatok⁶⁵.

120. Ha ezt az elemzést az esetünkre alkalmazzuk, megtaláljuk az Egyesült Királyság és a Bizottság által javasolt objektív szempontokat. Lényegében olyan helyzettel állunk szemben, amelyben egy belföldi illetőségű társaság az ellenőrzése alatt álló leányvállalatot hozott létre egy olyan tagállamban, amely a származás szerinti tagállamnál alacsonyabb adómértéket alkalmaz, és amelynek e leányvállalattal bonyolított ügyletei következtében csökkent az adókötelezettsége a származás szerinti tagállamban.

121. Ilyen esetben annak bizonyítása, hogy e leányvállalat alapításának és a szóban forgó ügyleteknek csak a letelepedés szabadságával ellentétes adócsökkentés lehetett a célja – amint már jeleztük –, olyan vizsgálaton keresztül történik, amely a leányvállalat fogadó államban történő létrehozásának

valós mivoltára és az említett ügyletek milyenségére vonatkozik, anélkül hogy a társaság tagjainak szubjektív indítékaira vagy szándékaira kellene hagyatkozni.

122. E megfontolások figyelembevételével meg fogjuk vizsgálni, hogy az Egyesült Királyságnak az EKT-ről szóló jogszabályai alkalmasak-e az adóelkerülés elleni küzdelemre, illetve nem lépnek-e túl ezen a célon⁶⁶.

123. A szóban forgó jogszabály célja – amint már említettük – az Egyesült Királyságban belföldi adóilletőséggel rendelkező társaság által megszerzett nyereség átjatszása elleni küzdelem, amely alacsony adómértékű országban leányvállalat-alapítás és olyan csoporton belüli ügyletek végrehajtása útján történik, amelyek fő célja, hogy e nyereséget átjatszzák a leányvállalatnak.

124. A szóban forgó eljárás lényege tehát az anyavállalat adóköteles nyereségének csökkentése a leányvállalatnak fizetett szolgáltatások révén, arra számítva, hogy annak nyeresége a fogadó államban sokkal alacsonyabb adómérték hatálya alá esik, mint a származás szerinti országban.

65 – A fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 81. pontja. Ebben az ügyben a mentesített tevékenységet végző adóalanyok gyakorlatáról volt szó, akik nem tudták, vagy csak részben tudták levonni a létesítményépítési munkák keretében megfizetett hozzáadottérték-adót (HÉA). E gyakorlatok lényege, hogy a felépített ingatlanok bérleti jogát átadták az ellenőrzésük alatt álló társaság számára, amelynek joga volt az ingatlanbérbeadás utáni adózást választani, és így a teljes előzetesen megfizetett HÉA-t levonni az építés költségeiből.

66 – A C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 26. pontja, valamint a fent hivatkozott X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet 49. pontja és a De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontja.

125. Az EKT által megszerzett nyereségnek az anyavállalat adóalapjába való integrálásával a szóban forgó jogszabályok kétségtelenül megszüntetik e gyakorlat hatásait. E jogszabályok mindenképpen alkalmasak azon cél elérésére, amely miatt elfogadták őket.
126. Azt kell megvizsgálni, hogy a jogszabály nem lép-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéken.
127. Az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályait – amint jeleztük – akkor kell alkalmazni, ha valamely belföldi illetőségű társaság leányvállalata – amelyben előbbi ellenőrző részesedéssel rendelkezik – olyan tagállamban telepedik le, amelyben a nyereségadó alacsonyabb annak az összegnek a háromnegyed részénél, amit az Egyesült Királyságban fizetett volna, ha a nyeresége után ott adózik.
128. Ez a jogszabály öt kivételt is megállapít, amelyek esetében nem kell alkalmazni. Emlékeztetünk arra, hogy ezek a kivételek akkor alkalmazandók, ha a leányvállalat a nyereségének jelentős részét az anyavállalat számára felosztja, vagy bizonyos tevékenységeket végez, mint például különösen a kereskedelmi tevékenység, illetve ha betartja a „nyilvános árfolyamjegyzés feltételét”, vagy ha az EKT adóköteles nyeresége nem halad meg egy bizonyos összeget. Ha az első négy feltétel közül egyik sem teljesül, az EKT-ről szóló törvényt csak akkor nem kell alkalmazni, ha a belföldi illetőségű társaság megfelel az „indítékvizsgálaton”.
129. Ez a vizsgálat két együttes feltételt tartalmaz, amelyek közül az egyik az EKT és az anyavállalat közötti ügyletekre, a másik a leányvállalat alapítására vonatkozik.
130. Először is, ha a szóban forgó üzleti évre a leányvállalati nyereség alapjául szolgáló ügyletek az Egyesült Királyságban adócsökkenést eredményeznek ahhoz az adóhoz mérten, amelyet az említett ügyletek elmaradása esetén kellett volna megfizetni, és e csökkenés meghalad egy bizonyos küszöböt, az adóalanyoknak kell bizonyítani, hogy nem ezen egyesült királyságbeli adócsökkenés volt ezen ügyletek fő célja vagy fő céljainak egyike.
131. Másrészt az adóalanyoknak bizonyítani kell, hogy a leányvállalat fennállásának fő célja vagy fő céljainak egyike az érintett üzleti évben nem az, hogy adócsökkenést érjenek el az Egyesült Királyságban a nyereség átváltásának útján.

132. Létezik azon országok listája is, amelyekben bizonyos feltételek mellett kizárt az EKT-ről szóló jogszabályok alkalmazása.

133. Végül arra is emlékeztetni kell, hogy az Egyesült Királyságnak az EKT-ről szóló jogszabályai a leányvállalat által a fogadó államban megfizetett adó beszámítási rendszerét is tartalmazza annak elkerülésére, hogy e nyereség az anyavállalathoz rendelése miatt kettős adóztatás alá essen.

134. Írország azt állítja, hogy az említett jogszabály célja olyan kevésbé szigorú intézkedésekkel is elérhető lenne, mint például amilyen a 77/799 irányelv keretén belüli információcsere. Azt is előadja, hogy ilyen cserék a Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és Írország között 1976. június 2-án létrejött, a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására a jövedelemadók és a tőkejövedelmek területén kötött egyezmény keretében is előfordulhatnak. Végül hangsúlyozza, hogy a szóban forgó jogszabály alkalmazása jelentős és aránytalan terhet jelent az Egyesült Királyságban belföldi illetőségű és Írországban leányvállalattal rendelkező anyavállalatok számára.

135. Valójában nem igazán vagyunk megőzve Írország érveitől. Igaz, hogy a 77/799 irányelv keretében az információcsere célja

az adóelkerülés elleni küzdelem lehetővé tétele, és a Bíróság gyakran hivatkozott erre az irányelvre, mint amely megfelelő lehetőséget ad a tagállamok számára a nem belföldi illetőségű adóalany helyzetének megismeréséhez kapcsolódó közigazgatási nehézségek megoldására⁶⁷. Az is igaz, hogy az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályai vélelmet állítanak fel. Ennek értelmében, ha a fent említett első négy feltételből egy sem alkalmazandó, valamint a leányvállalat és az anyavállalat között lebonyolított ügyletek adócsökkenést eredményeznek ahhoz az adóhoz mérten, amelyet az említett ügyletek elmaradása esetén kellett volna megfizetni, és e csökkenés meghalad egy bizonyos küszöböt, az adóalanyoknak kell bizonyítani, hogy nem ezen adócsökkenés volt ezen ügyletek fő célja vagy fő céljainak egyike.

136. Azonban a szóban forgó jogszabályok által meghatározott sajátos helyzet szempontjából nem vagyunk meggyőződve arról, hogy a 77/799 irányelv keretében történt információcserek hatékonysága a szóban forgó jogszabályokéval összehasonlítható lenne. Ugyanígy nem osztjuk azt a vélekedést, miszerint ezeket a jogszabályokat az általuk létrehozott vélelem miatt úgy tekintjük, mint amelyek ésszerűtlen terhet rónak a hatályuk alá tartozó társaságokra.

67 – Lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 45. pontját és a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7641. o.) 26. pontját. Közelmúltbeli példaként lásd a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 31. pontját.

137. Egyrésztől ugyanis az Egyesült Királyság EKT-ről szóló jogszabályait az általa megfogalmazott alkalmazási és mentességi feltételek tekintetében csak olyan, jól körülírt feltételek mellett kell alkalmazni, amelyek megfelelnek annak az esetnek, amikor az adóelkerülés a legnagyobb valószínűséggel fennáll.

138. Így – amint a Bizottság a tárgyaláson előadta – sokkal egyszerűbb mesterséges EKT-t létrehozni, ha szolgáltatást kell nyújtani, mintha valamilyen fogyasztási cikk előállításával kapcsolatos tevékenységet kellene biztosítani. Tehát amennyiben a szóban forgó szolgáltatások – mint ebben az esetben is – források gyűjtése és azoknak a Cadbury nemzetközi csoport leányvállalatainak rendelkezésére bocsátása, azokat a modern kommunikációs eszközöknek köszönhetően az EKT nevében olyan személyzet és informatikai eszközök révén is nyújthatják, amelyek fizikai és anyagi valóságukban nincsenek is Írországbán. Az ilyen szolgáltatások esetében az is előfordulhat, hogy a formálisan Dublinban létrehozott társaság fizikai formában nem is létezik, és csak egy „postaláda”.

139. Ezenkívül valószínű, hogy az ilyen megállapodásokat még inkább kételkedéssel kell fogadni, ha az EKT-t nagyon alacsony adómértéket alkalmazó államban hozzák létre. Végül annak megállapítása, hogy az Egyesült Királyságban fizetendő adómini-

mumnál nagyobb csökkenést eredményeznek az EKT és az anyavállalat közötti ügyletek, továbbá a származás szerinti országban adóköteles nyereség felosztásának hiánya objektív tényezők, amelyek erősítetik az adóelkerülés feltételezését.

140. Ilyen esetben – figyelembe véve az ilyen szolgáltatások áthelyezésének egyszerűségét – nem túlzó, ha valamely tagállam az adóelkerülés véelmét vezeti be, ahelyett hogy utólagos tájékoztató közleményekre hagyatkozna.

141. Másrésztől az ilyen jogszabály megléte azt a célt szolgálja, hogy hozzájáruljon a gazdasági szereplők jogbiztonságához. Lehetővé teszi ugyanis számukra, hogy előre tudják, hogy a fent említett esetben fennáll az adóelkerülés véelme. Ezek a gazdasági szereplők így tudnak arról, hogy esetleg igazolniuk kell a leányvállalat fogadó állambeli létrehozásának valóságát, valamint a vele lebonyolított ügyletek tartalmát.

142. Egyáltalán nem gondoljuk, hogy az igazolások előkészítése ésszerűtlen munkaterhet jelentene. Úgy véljük, hogy ilyen igazolást kérhetnének az adóelkerülés elleni küzdelmet célzó közös jog nemzeti rendszere

alapján végzett „rendes” adóellenőrzés keretében is⁶⁸. Amennyiben a szóban forgó jogszabály előre megállapítja azt az esetet, amikor ilyen igazolásokat kell benyújtani, számunkra úgy tűnik, hogy a gazdasági szereplők érdekében áll.

143. Lényeges azonban, hogy a szóban forgó törvény által felállított vélelem ténylegesen megdönthető legyen. Amint több tagállam és a Bizottság jogosan vetette fel: az, hogy az első négy kivétel egyike sem alkalmazandó, valamint az a körülmény, hogy a leányvállalat és az anyavállalat között lebonyolított ügyletek az Egyesült Királyságban fizetendő adó jelentős csökkenését okozták, nem elegendő a teljesen mesterséges megállapodás megletének bizonyításához.

144. Nem kizárt, hogy a szóban forgó ügyletek tárgyát képező szolgáltatások a leányvállalat által a fogadó államban végzett valós tevékenységek. Ugyanígy a leányvállalatnak lehetnek jogos indokai arra, hogy ne ossza fel a szóban forgó jogszabályokban meghatározottnak megfelelő összegű nyereséget. Fontos tehát, hogy a vitatott jogszabá-

lyokban felállított vélelem alkalmazásától el lehet tekinteni, és ebből következően e törvény alkalmazása azon teljesen mesterséges megállapodásokra korlátozható, amelyek célja a nemzeti adójogszabály megkerülése.

145. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően ezt a bizonyítást a nemzeti jog bizonyítási szabályai szerint szükségképpen az adóalany végezheti el, amennyiben az nem sérti a közösségi jog hatékony érvényesülését⁶⁹.

146. A vitatott jogszabály rendszerében az indítékvizsgálatnak kell lehetővé tennie a nemzeti hatóság számára, hogy minden adóalany különleges helyzetét figyelembe vegye.

147. E tekintetben a belga és a ciprusi kormány által támogatott Bizottság kijelenti, hogy ez a vizsgálat nem teljesen kielégítő, mert egyrészt semmi sem igazolja, hogy a brit adóhatóság a leányvállalat bármilyen valós tevékenységét vizsgálja, másrésztől az említett vizsgálat azzal jár, hogy azon társaságok, amelyek a fogadó állam alacsonyabb adómértékét akarták kihasználni, az EKT-ről

68 – A kérdést előterjesztő bíróság erre vonatkozóan nem nyújtott tájékoztatást. Azt azonban feltételezhetjük, hogy az EKT mesterséges létrehozása a nemzeti adózás elkerülése céljából a House of Lords által a *W. T. Ramsay Ltd* kontra *Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300 ügyben megállapított elv hatálya alá tartozhat, amely szerint abban az esetben, ha az adóköteles művelet olyan mesterséges ügyletekből áll, amelyeknek egyetlen céljuk az adók csökkentése, a követendő eljárás a művelet összehatásában való megadóztatása (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, London, 2005, 7. kötet, 12.203–12.211. bekezdés).

69 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott *Emsland-Stärke* ügyben hozott ítélet 52–54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

szóló jogszabályok hatálya alá kerülnek. A Bizottság emlékeztet arra, hogy az ilyen döntés nem jelent teljesen mesterséges megállapodást.

148. Ha a Bizottságnak az indítékvizsgálatra vonatkozó értelmezése megalapozottnak bizonyulna, mi is azon a véleményen lennénk, hogy az Egyesült Királyságnak az EKT-ről szóló jogszabályai túllépik az adóelkerülés elleni küzdelemhez szükséges mértéket. Amint láttuk, az a körülmény, hogy a társaság a szolgáltatásnyújtás valamely nagyon kedvező adószintű tagállamban történő összpontosításáról döntött az adóteher csökkentése céljából, nem bizonyítja a teljesen mesterséges megállapodás meglétét.

149. Azonban a kérdést előterjesztő bíróság által leírt jogi háttér alapján nem biztos, hogy az indítékvizsgálatot ekként kell értelmezni. Így nem tudjuk bizonyosan, hogy e vizsgálat első eleme – az Egyesült Királyságban fizetendő adó jelentős csökkenését eredményező szolgáltatások – lehetővé teszi-e az adóalany számára a mentesülést, ha igazolja, hogy e szolgáltatások valóságosak. Ugyanígy nem derül ki világosan, hogy a második elem a társaság tagjainak szubjektív indokaihoz kapcsolódik, vagy annak az adóalany akkor felel meg, ha bizonyítja a leányvállalat fogadó országba telepítésének valóságát.

150. E szakaszban azon a véleményen vagyunk, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia az EKT-ről szóló nemzeti jogszabályainak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, neki kell értékelnie, hogy az indítékvizsgálat értelmezhető-e akként, hogy lehetővé váljon, hogy e törvényt csak a nemzeti adójogszabály megkerülésére irányuló mesterséges megállapodásokra alkalmazzák.

151. A fenti megfontolások figyelembevételével azon a véleményen vagyunk, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. és az EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti adójogszabály, amely a belföldi illetőségű anyavállalat adóalapjába beszámítja az ellenőrzött külföldi társaság által más tagállamban elért nyereséget, amennyiben ott e nyereséget az anyavállalat illetősége szerinti államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli, feltéve, hogy e jogszabály kizárólag a nemzeti jogszabály kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Az ilyen jogszabálynak tehát lehetővé kell tennie az adóalany számára a mentességet, ha igazolja, hogy az ellenőrzése alatt álló leányvállalat valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és az anyavállalat adókötelezettségének csökkenésével járó ügyletek az e tagállamban ténylegesen megvalósított szolgáltatásoknak felelnek meg, és az említett társaság tevékenységének szempontjából tényleges gazdasági érdeket képviselnek.

V – Véggövetkeztetések

152. A fenti megfontolások alapján azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy a Special Commissioners által feltett kérdésre a következő választ adja:

„Az EK 43. és az EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a nemzeti adójogszabály, amely a belföldi illetőségű anyavállalat adóalapjába beszámítja az ellenőrzött külföldi társaság által más tagállamban elért nyereséget, amennyiben ott e nyereséget az anyavállalat illetősége szerinti államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli, feltéve, hogy e jogszabály kizárólag a nemzeti jogszabály kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Az ilyen jogszabálynak tehát lehetővé kell tennie az adóalany számára a mentességet, ha igazolja, hogy az ellenőrzése alatt álló leányvállalat valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és az anyavállalat adókötelezettségének csökkenésével járó ügyletek az e tagállamban ténylegesen megvalósított szolgáltatásoknak felelnek meg, és amelyek az említett társaság tevékenységének szempontjából tényleges gazdasági érdeket képviselnek.”