

M. POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. április 7.¹

1. A jelen ügyben a Bíróságot annak meghatározására kérték, hogy milyen következményekkel járnak az EK-Szerződés letelepedés szabadságáról szóló rendelkezései az egyik tagállam cégcsoportokra vonatkozó adózási rendszerére. A Bíróságnak arra a kérdésre kell választ adnia, hogy a közösségi jogba ütközik-e az olyan – a brit jogrendszer „cégcsoport-kedvezményre” vonatkozó jogszabályához hasonló – tagállami jogszabály, amely a cégcsoporton belüli veszteség átadását akkor teszi lehetővé, ha az adott cégek az Egyesült Királyságban belföldi illetőséggel rendelkeznek, vagy ott gazdasági tevékenységét végezték.

2. A Bíróságnak a kérdésre adandó válaszát a Szerződés rendelkezéseire és a nagyon széles körű adójogi ítélkezési gyakorlatában rögzített megoldásokra kell alapoznia. E területre vonatkozóan a másodlagos jog csak kevés támpontot ad. Igaz, létezik a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i tanácsi irányelv². Ennek szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy a Közösség törekszik azon megkülönböztetés megszüntetésére, hogy a különböző tagállamokban letelepedett anya- és leányvállalatok közötti kapcsolatra vonatkozó

adójogi rendelkezések rendszerint kevésbé kedvezőek, mint az ugyanazon tagállamban letelepedett anya- és leányvállalatokra alkalmazandóak.³ Az irányelv azonban nem rendezi a cégcsoportok határokon átnyúló veszteségei elszámolásának speciális kérdését.⁴

3. Ugyanakkor ez a kérdés nem ismeretlen a közösségi intézmények előtt. 1990. december 6-án a Bizottság előterjesztette a vállalkozások különböző tagállamokban működő leányvállalatai és telephelyei veszteségeinek figyelembevételéről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot.⁵ Mivel e javaslat nem vezetett eredményre, a Bizottság visszavonta azt, és új tárgyalásokat kezdett meg a tagállamokkal. A Bizottság jelenleg azon az

3 – Miként arra a Bíróság emlékeztetett a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítéletének (EBHT 2003, I-9409. o.) 22. pontjában.

4 – Fontos emlékeztetni arra, hogy a Bizottság 1969 óta javasol egy olyan konszolidált nyereségrendszert, amely a különböző tagállamokban lévő leányvállalatok veszteségeit is figyelembe veszi (a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat, HL 1969. C 39., 7. o.).

5 – COM/90/595 végleges (HL 1991. C 53., 30. o.). Ez a javaslat két alternatív módszert kínál mind a leányvállalatok, mind az állandó telephelyek tekintetében: a veszteségek későbbi hozzászámítás mellett történő levonásának módszerét, amely alapján a vállalkozás adóköteles nyereségéből le lehet vonni a más tagállamokban alapított képviselői veszteségét azzal a feltétellel, hogy ugyanezeknek a telephelyeknek későbbi nyereségét a korábban beszámított veszteség erejéig hozzá kell számítani a vállalkozás eredményéhez, vagy a beszámítás módszerét, amely alapján a vállalkozás eredményébe bele kell számítani a külföldi telephelyek összes eredményét.

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – A 90/435/EGK irányelv (HL L 225., 6. o., magyar nyelvű kiadása 9. fejezet 1. kötet 147. o.).

állásponton van, hogy a belső piac hatékony működésének egyik legfőbb gátja a cégcsoportok határokon átnyúló veszteségei elszámolására vonatkozó közösségi rendelkezés hiánya.⁶

4. A Tanácsnak valószínűleg komoly indoka van arra, hogy nem csatlakozik a Bizottság által javasolt állásponthoz. Ilyen körülmények között nem várható el a Bíróságtól, hogy a közösségi jogalkotó helyett cselekedjék. Ugyanakkor a Bíróságnak a tagállami jogszabályok harmonizálásának hiányában is el kell látnia feladatát: elő kell segítenie a Szerződés alapelveinek és alapvető céljainak megőrzését és érvényesülését.

5. Így a jelen ügyben észrevétellel élő holland kormány álláspontjával – amely szerint ezt a kérdést kizárólag a jogszabályok közelítésével lehetne megfelelően megoldani – ellentétesen a következő két pontra kell felhívni a figyelmet. Egyrészt a Bíróság ítélezési gyakorlatából könnyűszerrel megállapítható, hogy a tagállamok adójogi szabályainak harmonizálása nem előfeltétele az

EK 43. cikkben megfogalmazott letelepedés szabadsága érvényesülésének.⁷ Másrészt a belső piac létrehozását elősegítő alapvető szabadságok tényleges megvalósítása folytán nem válik megalapozatlanná vagy okafogyottá a nemzeti jogszabályok közelítése. A jogszabályok harmonizációjának ugyanis célja lehet a mozgási szabadságok gyakorlásának megkönnyítése, más esetben viszont éppen az ezen szabadságok gyakorlásából származó torzulások kijávitására szolgálhat.

6. Mindent egybevetve, a Bíróságnak már volt alkalmá a szóban forgó esethez hasonló ügyekben állást foglalni, akár a közösségi vállalkozások veszteségeinek kezeléséről,⁸ akár a más tagállamokban létrehozott telephellyel rendelkező közösségi vállalkozásokra alkalmazandó adózási rendszerről legyen szó.⁹ Igaz, hogy a jelen ügynek kétségkívül vannak egyedi sajátosságai. Az mégis ugyanarra az alapvető ellentmondásra mutat rá, mint a megelőző ügyek, amely ellentmondás a tagállamoknak a területükhöz kapcsolódó jövedelmek megadóztatásához való *joga* és a közösségi állampolgárok Közösségen belüli

6 – A Bizottságnak a Tanácshoz, az Európai Parlamenthez és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottsághoz intézett javaslata – A vállalkozások adózásához kapcsolódó akadályoktól mentes belső piac: megvalósítás, folyamatban lévő kezdeményezések és meglévő kihívások (COM(2003) 725 végleges).

7 – Hasonlóképpen lásd az EK 39. cikk vonatkozásában a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992, I-249. o.) 11. pontját. Lásd még a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 24. pontját, valamint a 193/80. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1981. december 9-én hozott ítélet (EBHT 1981., 3019. o.) 17. pontját.

8 – Lásd például a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 1997., I-2471. o.); a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítéletet (EBHT 1998., I-4695. o.); a C-200/98. sz., X és Y ügyben 1999. november 18-án hozott ítéletet (EBHT 1999., I-8261. o.) és a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-11619. o.).

9 – Lásd a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítéletet (EBHT 1993., I-4017. o.); a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-2651. o.); a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-6161. o.); a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítéletet (EBHT 2001., I-1727. o.) és 3. lábjegyzetben hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítéletet.

letelepedési szabadsága között áll fenn. Itt két egymásnak ellentmondó logika ütközik össze, és így szükségessé válik a tagállamok és a Közösség közötti hatáskörmegosztás egyensúlyának meghatározása.

I — Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. Mielőtt rátérnénk ezekre a nehéz jogi kérdésekre, idézzük fel az egyszerű tényeket.

8. A Marks & Spencer plc (a továbbiakban M&S) az Egyesült Királyságban bejegyzett társaság, amely egy ruházat-, élelmiszer-, és háztartási cikk kiskereskedelemmel, valamint pénzügyi szolgáltatások értékesítésével foglalkozó cégcsoport legjelentősebb vállalkozása. Az M&S a hollandiai székhelyű holdingtársaságon keresztül leányvállalatokat tart fenn Németországban, Belgiumban és Franciaországban. Ezek a leányvállalatok az 1990-es évek közepétől folyamatosan veszteségesek voltak. Az M&S 2001. március 29-én bejelentette, hogy kivonul az európai kontinens piacáról. A franciaországi leányvállalatot 2001. december 31-vel értékesítették, míg a többi, így a belgiumi és németországi leányvállalat teljes mértékben beszüntette üzleti tevékenységét.

9. 2000-ben és 2001-ben az M&S az Egyesült Királyságban cégcsoport-kedvezmény iránti kérelmet nyújtott be a brit adóhatósághoz a belgiumi, németországi és franciaországi leányvállalatainál az 1998., 1999., 2000. és 2001. üzleti év során keletkezett veszteségek elszámolására. A brit adószabályok ugyanis lehetővé teszik, hogy egy cégcsoport tagvállalata – bizonyos feltételek mellett – a nyereségébe beszámítsa a leányvállalatai által elszenvedett veszteségeket. Ennek ellenére az adóhatóság a 2001. augusztus 13-i és a 2001. november 2-i határozataival elutasította a kérelmeket, mégpedig arra hivatkozva, hogy a cégcsoport-kedvezmény nem vonatkozik az olyan leányvállalatokra, amelyek nem rendelkeznek belföldi illetőséggel az Egyesült Királyságban, és gazdasági tevékenységet sem végeznek ott.

10. Az M&S azonnal megtámadta az elutasító határozatot a Special Commissioners of Income Tax előtt (elsőfokú adóügyi bíróság). Annak megállapítását kérte, hogy az alkalmazandó brit adószabályozás ellentétes a közösségi joggal, különösen az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel. E bíróság 2002. december 17-i határozatával elutasította a keresetet. A Special Commissioners of Income Tax a határozatában kimondta, hogy egyrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következő, e területre vonatkozó alapelvek egyértelműek, és ezért felesleges az előzetes döntéshozatali kérdések előterjesztése, másrészt a brit adórendszer nem ellentétes a közösségi joggal, tehát az adóhatóság helyes döntést hozott.

11. A felperes fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionhoz. E bíróság akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

teszik a kettős adóztatás elkerülését, és e fióktelepek veszteségei elszámolhatók a társaságok adóköteles nyereségének meghatározása során;

„1) Figyelemmel az EK 48. cikkben foglaltakra, megvalósul-e az EK 43. cikkben említett korlátozás abban az esetben, ha:

— az Egyesült Királyság cégcsoportkedvezményre vonatkozó jogszabályához hasonló tagállami jogszabály kizárja, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatainál keletkezett veszteség beszámításával csökkentse az előbbi tagállamban keletkezett adóköteles nyereségét, jöllehet a beszámítás lehetséges lenne, ha a leányvállalatok az anyavállalat székhelye szerinti illetőséggel rendelkeznének;

— az anyavállalat székhelye szerinti tagállam:

— társasági adót vet ki a területén székhellyel rendelkező társaságok teljes nyereségére, ideértve a más tagállamokban létrehozott fióktelepek nyereségét, azzal hogy különös rendelkezések a másik tagállamban megfizetett adó figyelembevételével lehetővé

— nem vet ki társasági adót a más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatok ki nem osztott nyereségére;

— társasági adót vet ki az anyavállalat részére más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatai által fizetett osztalékból származó jövedelemre, jöllehet nem adóköteles az anyavállalat székhelye szerinti illetőséggel rendelkező leányvállalatok által fizetett osztalékból származó jövedelem;

— lehetővé teszi az anyavállalat számára az osztalékra kivetett forrásadó, valamint a más tagállami illetőséggel rendelkező leányvállalatok által az osztalék alapját képező nyereség után megfizetett külföldi adó beszámítását a kettős adóztatás elkerülésének céljából?

Igenlő válasz esetén, igazolható-e ez a közösségi jog alapján?

számára – a jelen ügyben bizonytalan, hogy ez ténylegesen megtörtént-e;

2) a) Az első kérdésre adandó válasz szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállam jogszabálya bizonyos esetekben lehetővé teszi e tagállamban az adott leányvállalat vesztesége teljes összegének vagy egy részének az adóköteles nyereségbe történő beszámítását?

— az anyavállalat illetősége szerinti tagállamnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok veszteségei elszámolását lehetővé tévő szabályai függetlenül alkalmazhatók attól, hogy a veszteség beszámítására vonatkozó kedvezményt a másik tagállam biztosítja-e?

b) Igenlő válasz esetén, milyen jelentőséget kell tulajdonítani a következő tényeknek:

— a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat beszüntette tevékenységét, és jóllehet e tagállami jogszabályok bizonyos körülmények mellett lehetővé teszik a veszteségek beszámítását, nincs arra bizonyíték, hogy e kedvezményt az adott esetben igénybe vették;

c) Befolyásolja-e a kérdésre adandó választ az, ha kiderülne, hogy a leányvállalat illetősége szerinti tagállamban megadták a veszteség beszámítására vonatkozó kedvezményt, és amennyiben igen, releváns-e az a körülmény, hogy a leányvállalatot megvásároló másik cégcsoport igénybe vette a kedvezményt?"

— a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatot harmadik személy részére értékesítették, és – jóllehet e tagállam jogszabálya bizonyos körülmények mellett lehetővé teszi a veszteségek beszámítását a vevő

II — A nemzeti szabályozás

12. A nyereség- és társasági adóról szóló 1998. évi törvény (Income and Corporation Tax Act 1988., a továbbiakban: ICTA) tartalmazza a nemzeti jog alapügyre vonatkozó rendelkezéseit. Szükséges röviden felidézni a törvénynek a kért értelmezés szempontjából releváns rendelkezéseit.

13. Az Egyesült Királyság a társaságok nyereségének világszintű adóztatási rendszerét vezette be. Az ICTA 8. cikkének (1) bekezdése alapján a belföldi illetőségű társaságok világszinten elért teljes nyeresége társaságiadó-köteles. Ebből következően a külföldi fióktelepek és képviseltek eredménye közvetlenül a belföldi társaság adóalapjának részét képezi. A kettős adóztatás elkerülése érdekében a belföldi társaság a külföldi nyereségek után fizetett adónak megfelelő nagyságú adójóváírással élhet. Ezzel szemben a külföldi illetőségű társaságoknak csak az Egyesült Királyságban működő telephelyeik által elért nyereségből származó jövedelme társaságiadó-köteles az Egyesült Királyságban.

14. A célcsoportokra egyedi adózási rendszer vonatkozik. A csoporton belül minden vállalkozás önállóan adózik a saját nyeresége után, az adózási területen is érvényesülő személyiség elve alapján. A brit adójogban főszabály szerint nincs lehetőség a célcsoporton belül eredménykonszolidálásra.

15. Ugyanakkor ezen alapelv két megszorítással érvényesül.¹⁰ Először is a külföldi leányvállalatoknak módjában áll a nyereségüket osztalék formájában kifizetni az Egye-

sült Királyságban letelepedett anyavállalatnak. Ebben az esetben a leányvállalatok által kifizetett osztalék az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vállalkozás nyereségének minősül. A kettős adóztatás adójóváírás alkalmazásával kerülhető el. Másodszor a célcsoportok veszteségeinek kezelésére egyedi rendszer került bevezetésre. A „célcsoport-kedvezménynek” (group relief) nevezett e rendszer szerint a célcsoportba tartozó valamely társaság a veszteségét átadhhatja (átadó társaság) az ugyanezen célcsoportba tartozó másik társaságnak (átvevő társaság), amely levonhatja azt az adóköteles nyereségből. Ugyanakkor az átadó társaság adójogi szempontból már nem veheti figyelembe az átengedett veszteséget, így többek között nem számolhatja azt el a későbbi üzleti évek nyeresége terhére. A jelen ügyben ezt a rendszert kérdőjelezzük meg.

16. Mi a célja ennek a kedvezménynek? A célcsoportok létrehozását hátráltató, az adózási területén érvényesülő negatív hatások csökkentése. A cél annak elkerülése, hogy a fióktelepek helyett leányvállalatokat létrehozó vállalkozások hátrányos helyzetbe kerüljenek. A veszteségek átadásáról szóló rendelkezés célja, hogy a célcsoportok adóztatását a lehető legsemlegesebbé tegye azzal, hogy megengedi valamely vállalkozás negatív eredményének az ugyanazon célcsoportba tartozó másik vállalkozás részére történő átadását egy adóéven belül.

17. E rendszer ugyan semlegesít bizonyos, a célcsoportba tartozó vállalkozások jogi önállóságából eredő hatásokat, mindazonáltal nem teremt egyenlő adózási feltételeket a különböző vállalkozási formák számára. Az

10 — Fenn kell tartani a „CFS-rendszer” („controlled foreign companies”) alkalmazását, amely kivételként és bizonyos körülmények teljesülése esetén lehetővé teszi külföldi leányvállalatok nyereségének az Egyesült Királyságban belföldi illetékességű anyavállalat nyereségébe történő beszámítását, a kifizetett osztalékokat leszámítva. Ezt a szabályt támadták meg a Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő C-196/04. sz., Cadbury Schweppes ügyben.

állandó telephellyel rendelkező vállalkozásokra alkalmazandó rendszerrel ellentétben a cégcsoportokra vonatkozó rendszer nem teszi lehetővé az adózási konszolidációt. Adózási konszolidáción azt értjük, hogy valamely csoport összes tevékenységének az eredménye, ideértve a nyereségeket és a veszteségeket is, adózási szempontból az anyavállalat eredményének részét képezi. A cégcsoport tehát teljes adózási egységnek tekinthető. A cégcsoport-kedvezmény rendszerében nem ez a helyzet. Annak alapján csak a leányvállalatok veszteségei számíthatók be az anyavállalat eredményébe egy adott adóévben. A leányvállalatoknak bele kell egyezniük a veszteségek átadásába, továbbá abba, hogy az átadott veszteségeket nem határolják el későbbi üzleti évekre. Ezért ugyan úgy tekinthető, hogy a cégcsoport-kedvezmény rendszer tényleges gazdasági egységként is kezeli a cégcsoportot, mégsem hoz létre adózási egységet. Ebben a rendszerben a leányvállalatok nemcsak a jogi, de adózási önállóságukat is megőrzik.

18. E rendszer alkalmazási feltételei sokat fejlődtek. Az ICTA-ban lefektetett rendszerben a cégcsoport-kedvezmény csak azon feltétel teljesülése esetén alkalmazható, ha az érintett vállalkozások az Egyesült Királyságban rendelkeznek illetőséggel. Ugyanakkor e feltételről az ICI-ügyben hozott ítéletben megállapításra került, hogy ellentétes a Közösségen belül letelepedett vállalkozások letelepedési szabadságát biztosító EK 43. cikkel.¹¹ Az ítélet folyamánként a brit jogszabályt úgy módosították, hogy

ugyanazt a kedvezményt igénybe vehessék az Egyesült Királyságban fióktelep vagy képviselet formájában kereskedelmi tevékenységet végző külföldi illetőségű vállalkozások is.¹² Az ICTA új 402. cikke szerint a cégcsoport-kedvezmény csak akkor érvényesíthető, ha az átadó társaság és az átvevő társaság egyaránt „vagy az Egyesült Királyságban belföldi illetőségű, vagy az Egyesült Királyságban fióktelep vagy képviselet formájában kereskedelmi tevékenységet végző külföldi illetőségű társaság”. Nem illeti meg tehát a kedvezményt azon külföldi vállalkozásokat, amelyek nem végeznek gazdasági tevékenységet az Egyesült Királyságban. Az M&S leányvállalatai ez utóbbi csoportba tartoznak.

III — Elemzés

19. A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben lényegében három kérdésre vár választ a Bíróságtól: sérti-e a letelepedés szabadságát az, ha a más tagállamokban fiókteleppel rendelkező vállalkozásokra vonatkozó adókonszolidációs rendszert nem alkalmazhatják azok a vállalkozások, amelyeknek más tagállamokban fióktelepet tartanak fenn? Sérti-e a letelepedés szabadságát az, ha a székhelyük szerinti tagállamban leányvállalattal rendelkező vállalkozásokra vonatkozó cégcsoport-kedvezményt nem alkalmazhatják azok a vállalkozások, amelyeknek más tagállamokban vannak a leány-

12 — A reform részleteit illetően lásd Hickley, J. J. B., „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000”, *European Taxation*, 2000. 466. o.

11 — A 8. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet.

vállalatai? Amennyiben a brit jogrendszer a Szerződésbe ütköző korlátozást tartalmaz, az igazolható-e a közösségi jog által elfogadott valamely jogos okkal?

szikussá vált elvet a Schumacker-ügyben¹³ 1995. február 14-én hozott ítéletében fogalmazta meg.

20. A Bíróság elé terjesztett észrevételek némi bizonytalanságról tanúskodnak azt illetően, hogy milyen megközelítésben kell megvizsgálni e kérdéseket. Igaz, hogy a Bíróság folyamatosan fejlesztette az erre vonatkozó álláspontját. Hasznos lehet tehát röviden felidézni azokat az alapelveket, amelyeket a Bíróság a Szerződés alapvető adójogi rendelkezéseinek értelmezése céljából alakított ki. Ezen elemzés fényében foglalkozom egymás után a kérdést előterjesztő bíróság három kérdésével.

22. A Bíróság ezen elvben azt fejezi ki, hogy a tagállamok által megőrzött hatáskör nem korlátlan. Ezt a hatáskört csak az EK-Szerződéshez történő csatlakozáskor elfogadott kötelezettségek tiszteletben tartásával lehet gyakorolni, amelyek között szerepel az egyik tagállam állampolgárai valamely más tagállam területén történő szabad letelepedéséhez való jogának biztosítása. E szabadságot az EK 43. cikk szavatolja, amely a Bíróság szerint a „közösségi jog egyik alapvető rendelkezése”.¹⁴ Ennek alapján a közösségi állampolgárok jogosultak önálló vállalkozói tevékenység megkezdésére vagy folytatására, továbbá vállalkozás alapítására és irányítására a letelepedés tagállamának joga által a saját állampolgáraitra előírtakkal azonos feltételek szerint, továbbá e jog az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályainak megfelelően létrehozott társaságok – amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található – tevékenységet folytathatnak az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján.¹⁵

A — *Értelmezési alapelvek*

1. Premisszák

21. „Ugyan maguk a közvetett adók nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, mindazonáltal a tagállamoknak a megtartott hatásköreiket a közösségi jog figyelembevételével kell gyakorolniuk”. A Bíróság ezt a klasz-

13 — A C-279/93. sz. ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontja. Végül lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontját.

14 — A C-9/02. sz., Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 40. pontja.

15 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontja.

23. A Bíróság ezen elvvel a tagállamok részére ekként rögzített határok terjedelmét is meghatározza. Ebből következően egyrészt a közösségi jogból folyó határok csak a tagállamok által *gyakorolt* hatáskörökre vonatkoznak. A tagállamok tehát továbbá is szabadon határozhatják meg az adórendszerük rendszerét és szerkezetét,¹⁶ és az adóztatási jogkör egymás közötti felosztásának szükségességét.¹⁷ Másrészt azok a nehézségek, amelyekkel a gazdasági szereplők – az e területre vonatkozó nemzeti jogszabályok összehangolásának hiányában – a tagállamok adórendszerének különbözőségei miatt szembesülnek, kívül esnek a Szerződés hatályaán.¹⁸ A Bíróság többek között kimondta, hogy a tagállami jogszabályok közötti eltérések nem minősülnek a Szerződés által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek.¹⁹

feladata annak megvizsgálása, hogy nem érintik-e hátrányosan a nemzeti jogszabályok a tagállamok közötti szabad mozgás gyakorlásához kapcsolódó „transznacionális helyzeteket”.²¹

2. A Bíróság közvetlen adóztatásra vonatkozó ítélkezési gyakorlata

24. Így nem is lehet kétséges, hogy a tagállamok lényegében számos hatáskört megőriztek az adózás területén.²⁰ Ugyanakkor kénytelenek szembenézni a cselekvési lehetőségeiket behatároló korlátokkal. Ellenőrizniük kell, hogy az adózási területen meghozott döntéseik milyen következményekkel járnak a belső piac megfelelő működésére. Ezen körülmények között a Bíróság

25. Kezdetben a Bíróság az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvére helyezte a hangsúlyt a nemzeti hatáskörök tiszteletben tartása és a belső piac követelményrendszere közötti egyensúly fenntartása céljából. E megközelítésben a letelepedés szabadsága lényegében a nemzeti bánásmód elvére szűkül, amely szerint a tagállamok kötelesek adózási szempontból a saját állampolgáraikkal azonos módon kezelni a más tagállamok állampolgárait.²²

16 – A 7. látjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

17 – A 9. látjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontja. Lásd még a C-451/99. sz., Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3193. o.) 40. pontját.

18 – Lásd hasonlóképpen, a technikai szabályok vonatkozásában, a C-379/92. sz. Peralta-ügyben 1994. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-3453. o.) 34. pontját. Ugyancsak az adózás területén lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 47. pontját.

19 – E tekintetben lásd az 1/78. sz. Kenny-ügyben 1978. június 28-án hozott ítélet (EBHT 1978., 1489. o.) 18. pontját. Az európai polgárság jogainak új összefüggésében lásd ugyanebben a tekintetben a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 34. pontját.

20 – Általánosságban az 55/83. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1985. február 27-én hozott ítélet (EBHT 1985., 683. o.) 11. pontja.

21 – Itt a transznacionális helyzetek kifejezés megfelelőbb, mint a határokon átnyúló ügyetek vagy helyzetek kifejezés, aminek az indokait a C-72/03. sz., Carbonati Apuani ügyre vonatkozó indítványom (2004. szeptember 9-én hozott ítélet, (EBHT 2004., I-8027. o.) 46. és azt követő pontjaiban fejtettem ki.

22 – A Bíróság szerint az EK 43. cikk „alapvetően az [EK 12.] cikkben foglalt egyenlő bánásmód elvét ülteti át a gyakorlatba a vállalkozói tevékenységek vonatkozásában” (a 9. látjegyzetben hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 21. pontja).

26. Hosszú időn át ez a megközelítés meggyezett a Bíróságnak a letelepedés szabadságára vonatkozó általános álláspontjával.²³ Ebből következően az állampolgárságon alapuló minden közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetés tilos volt.²⁴ Ugyanakkor a Bíróság 1993-ban felhagyott ezzel a megközelítéssel. A Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítéletének 32. pontjában a Bíróság már nem úgy értelmezi az EK 43. cikket, mint amely csak a tagállami állampolgárok hátrányos megkülönböztetését tiltja. A Bíróság ugyanis elismerte, hogy a „48. és 52. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti intézkedés, [...] amely – még ha nem is eredményez állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést – alkalmas arra, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye a Szerződés által biztosított szabadságoknak a közöségi állampolgárok általi gyakorlását, beleértve az intézkedést meghozó állam állampolgárait is”.²⁵ Mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy a Bíróság vonakodott kiterjeszteni ezt az ítélkezési gyakorlatot a közvetlen adókra.²⁶

27. Jelenleg a Bíróság elismeri, hogy az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésen túl is létezhetnek a letelepedés szabadságát korlátozó adójogi rendelkezések. Így az ICI-ügyben hozott ítéletében

kimondta, hogy „habár a letelepedés szabadságáról szóló rendelkezések célja – megfogalmazásuk alapján –, hogy nemzeti bánásmódot biztosítsanak a fogadó tagállamban, e rendelkezésekkel ellentétes az, ha a származási állam megakadályozza valamely állampolgárának vagy valamely – a joga szerint létrehozott – vállalkozásnak valamely másik tagállamban történő letelepedését”.²⁷

28. A Bíróság az összes további ítéletében, amelyben szükségesnek látta, hogy meghaladja a nemzeti bánásmód szabályát, szerepel a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve.²⁸ De itt már nem az állampolgárság kritériumához kapcsolódik. Az inkább a szabad mozgáshoz való jogon nyugszik.²⁹ A szóban forgó nemzeti jogszabályt azért kifogásolják, mert hátrányos helyzetbe hozza azokat a gazdasági szereplőket, akik a Közösségen belül kívánnak mozogni vagy letelepedni. A cél tehát azon közösségi állampolgárokkal szembeni *hátrányos megkülönböztetés feltárása, akik a mozgási szabadságokhoz való jogukat gyakorolni kívánják.*

29. Habár érthető, hogy az adott tárgykörben az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmára alapozott

23 — Lásd például a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1974., 631. o.) 16. pontját és a 197/84. sz. Steinhauser-ügyben 1985. június 18-án hozott ítélet (EBHT 1985., 1819. o.) 14. pontját. Tesaro főtanácsnok C-288/89. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyre vonatkozó indítványának (1991. július 25-én hozott ítélet, EBHT 1991., I-4007. o.) 19. pontjában, még azt emeli ki a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy az állampolgárság alapján történő megkülönböztetés tilalmának „feltétlen és döntő szerepe” van a letelepedés szabadságának érvényesítésében (13. pont).

24 — E tekintetben lásd többek között a 13. lábjegyzetben idézett Schumacker-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

25 — A C-19/92. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontja.

26 — E tekintetben lásd Léger főtanácsnok C-80/94. sz. Wieloclock-ügyre vonatkozó indítványának (1995. augusztus 11-én hozott ítélet, EBHT 1995., I-2493. o.) 17. pontját.

27 — A 8. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 21. pontja. Lásd még a 81/87. sz., Daily Mail és General Trust ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5483. o.) 16. pontját.

28 — Lásd többek között a 8. lábjegyzetben idézett X és Y. ügyben hozott ítélet 27. pontját; a 3. lábjegyzetben idézett Bosal-ügyben hozott ítélet 27. pontját; a 8. lábjegyzetben idézett AMID-ügyben hozott ítélet 23. pontját; a 14. lábjegyzetben idézett Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 45. pontját és a tőke szabad mozgása vonatkozásában a C-35/98. sz. Verkooyen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 34. pontját; a 13. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. pontját; a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 20. pontját.

29 — Lásd e tekintetben Fennelly főtanácsnok C-190/98. sz. Graf-ügyre vonatkozó indítványának (2000. január 27-én hozott ítélet, EBHT 2000., I-493. o.) 21. pontját.

megközelítés előnyt élvez, mégsem válhat ez a megközelítés kizárólagossá. Igaz, hogy ez jobban tiszteletben tartja a nemzeti adórendszerek önállóságát. E megközelítés ugyanis nem szab a nemzeti adórendszereknek több korlátot, mint amennyit a nemzetközi adójog már úgyis rájuk kényszerít.³⁰ Látszólag ugyanis az összes nemzetközi adójogi egyezményben megtalálható, a hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó záradéokra hasonlít.³¹ Mindenestre kevésbé szigorú nézőpontot képvisel, mint a letelepedési szabadság egyszerű korlátozásának fogalma.

30. Mindezek ellenére az ilyen értelmezés hibás. Az ilyen megközelítés sokkal inkább formális, mint lényegi. Ugyanis elég nagy a távolság a hátrányos megkülönböztetés tilalmának a nemzetközi adójogi egyezményekben szereplő korlátozó megközelítése és a Bíróság adózásra vonatkozó ítélezési gyakorlatában használatos kiterjesztő értelmezés között. Erről tanúskodik többek között a Schumacker-ügyben hozott ítélet, amely szerint tekintettel kell lenni a vizsgált helyzetek közötti „objektív különbségekre”.³² A Bíróság nem elégszik meg a belföldi és külföldi illetőséggel rendelkező személyek közötti formális különbségtétellel, hanem

azt kéri, hogy a tagállamok az érintett személyek tényleges helyzetét vegyék alapul. Ily módon a hátrányos megkülönböztetés tilalmának közösségi alapelve sokkal szigorúbbnak tűnik, mint általában az adóegyezmények által támasztott követelmények.³³

31. Tegyük hozzá, hogy a letelepedés szabadságának az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmára történő leszűkítése két nagy hibával jár.

32. Először is, e szabály az érvényesülését nem könnyű ellenőrizni. E szabály ugyanis azt feltételezi, hogy a kérdéses helyzetek összehasonlíthatók. A főszabály viszont továbbra is az, hogy „a közvetlen adók esetében a valamely államban belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete nem hasonlítható össze”.³⁴ Amennyiben az összehasonlítás megalapozottnak tekinthető, előbb meg kell vizsgálni a jogvita tárgyát képező intézkedés célját, majd ellenőrizni kell azt, hogy az említett intézkedésből származó különbség szükséges-e az általa kitűzött cél eléréséhez, és arányban áll-e az érintett helyzetek közötti különbséggel. E vizsgálat pontos mérlegelést igényel, és megköveteli, hogy az intézkedést igazoló indokok már a megkülönböztetés létrejöttkor fennálljanak. Ezen túlmenően a vizsgálat különösen nehézkes az olyan esetekben, amikor valamely tagállam korlátozza az alapvető szabadságokhoz való jogukkal élő vagy élni kívánó állampolgárait. Ebben az esetben

30 — Ezt a pontot illetően lásd Wattel, P. J. kritikus értelmezését: „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, *Common Market Law Review*, 1996. 223. o.

31 — Ekként az OECD a jövedelem- és vagyonadók területére vonatkozó modellegyezmény a 2000. április 29-én kiadott változata 24. cikke (1) bekezdésében kimondja, hogy „az egyik állam állampolgárai a másik államban nem vehetők sem olyan adóztatás, sem pedig azzal összefüggő olyan kötelezettség alá, amely más vagy terheesebb, mint az, amelynek e másik állam – többek között a lakóhely szempontjából – azonos helyzetben lévő állampolgárai azonos körülmények között alá vannak vagy alá lehetnek vetve”.

32 — A 13. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 37. pontja. Ugyanezen tekintetben a 26. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet és a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996. I-3089. o.).

33 — E tekintetben lásd Terra, B. J. M., és Wattel, P. J., *European Tax Law*, Deventer, harmadik kiadás, 2001., 46. o.

34 — Lásd végül a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 15. pontját.

ugyanazon tagállam különböző állampolgárait kell összehasonlítani az alapján, hogy e tagállamban maradnak, vagy a Közösség területén belül mozognak. Ez a helyzet a jelen ügyben is, amelyben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező két anyavállalat között került sor állítólag hátrányos megkülönböztetésre, amelyek helyzete csak a leányvállalataik letelepedési helyét illetően különbözik.

telt engedő rendelkezések igazolhatnak.³⁷ Hasznos lenne, ha a Bíróság véget vetne e bizonytalanságoknak.³⁸

33. Másodszer ez a megközelítés bizonyos ellentmondásokhoz vezet a szabad mozgást akadályozó szabályokat alátámasztó elméletekben. Léger főtanácsnok már emlékeztetett arra, hogy a Bíróság adózási területen elfogadja „hogy egyes hátrányosan megkülönböztető nemzeti jogszabályokat igazolhat a Szerződésből foglaltaktól eltérő olyan kényszerítő ok, mint az adórendszer koherenciája”.³⁵ Ezen ítéletek azonban ellentmondanak egy sokkal általánosabb, de adózási kérdésekben is alkalmazott ítélkezési gyakorlatnak,³⁶ amely megerősíti, hogy valamely hátrányosan megkülönböztető intézkedést kizárólag a Szerződésben szereplő kivé-

34. A gyakorlati megfontolásoktól függetlenül úgy vélem, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalma önmagában nem képes megvédeni a belső piac létrehozásával kitűzött célok összességét. A belső piac célja, hogy az Unió állampolgárainak biztosítsa a mozgási szabadságok tényleges gyakorlásából eredő összes előnyt. Ez tehát az európai állampolgárság egyik dimenziója, a transznacionális dimenzió.

35. Ezen indokok alapján szükséges, hogy az adójog területén ugyanúgy értelmezzük a letelepedés szabadsága korlátozásának fogalmát, mint a többi területen. Így korlátozásnak kell minősíteni „minden olyan intézkedést, amely e szabadság gyakorlását tiltja, korlátozza vagy kevésbé vonzóvá teszi”.³⁹ Ugyanakkor szükséges még ennek a foga-

35 — A 26. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyre vonatkozó indítvány 31. pontja (lásd a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ugyanebben a tekintetben Tesaro főtanácsnok C-120/95. sz. Decker-ügyre vonatkozó indítványának (1998. április 28-án hozott ítélet, EBHT 1998., I-1831. o.) 49. pontja.

36 — Lásd például a 9. lábjegyzetben hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 32. pontját. Alber főtanácsnok az erre az ügyre vonatkozó indítványa 39. pontjában az előző lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot azzal magyarázza, hogy a vitatott intézkedések közvetlen megkülönböztetésnek minősülnek. Főszabály szerint a közvetlen megkülönböztetést még a nyomós közérdek sem igazolhatja (39. pont).

37 — Lásd elsősorban az áruk szabad mozgása tárgyában a 113/80. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 1981. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1981., 1625. o.) 21. pontját. Igaz ugyanakkor, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatában ettől az elvtől eltérő indokolásokra is találunk példát: lásd például a hulladékok tárgyában született C-2/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. július 9-én hozott ítéletet (EBHT 1992., I-4431. o.).

38 — Lásd e tekintetben Jacobs főtanácsnoknak a C-136/00. sz. Danner-ügyre vonatkozó indítványát (2002. október 3-án hozott ítélet EBHT 2002., I-8147. o.).

39 — Utolsóként lásd a C-442/02. sz., CaixaBank France ügyben 2004. október 5-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-8961. o.) 11. pontját és a C-250/03. sz. Mauri-ügyben 2005. február 17-én hozott végzés (EBHT 2005., I-6443. o.) 40. pontját.

lomnak az egyes mozgási szabadságok összefüggésében történő értelmezése,⁴⁰ szem előtt tartva azoknak a területeknek az egyedi sajátosságait, amelyeken ezek a szabadságok érvényesülnek.

36. Tehát a jelen esetben szükséges tekintetbe venni azt, hogy tiszteletben kell tartani a tagállamok adóztatási joghatóságát. Nekem azonban úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata megfelelő eszközöket kínál ennek elvégzéséhez: mégpedig egyrészt a korlátozás megfelelő kritériumait, másrészt a tagállamok adórendszerének koherenciájára alapított igazolás fogalmát.⁴¹

3. A letelepedés szabadsága korlátozásának kritériumai

37. A belső piacon, amelyet „az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke tagállamok közötti szabad mozgását gátló akadályok eltörlése” jellemez,⁴² a tagállamok kénytelenek tudomásul venni az ebből következő és a nemzeti politikáik meghatározására és alkalmazására kiható korlátokat. A Bíróság nem vitathatja az összes olyan tagállami jogszabályt, amely közvetett módon vagy

csak véletlenszerűen érinti a mozgási szabadságok gyakorlását.⁴³ Nem a Bíróság feladata ugyanis a tagállamok politikáinak ellenőrzése. A mozgási szabadságok gyakorlását tiltó, zavaró vagy kevésbé vonzóvá tevő intézkedések bírósági felülvizsgálata inkább annak biztosítására szolgál, hogy e döntések meghozatalakor figyelembe veszik azoknak a transznacionális helyzetekre gyakorolt esetleges hatását. Az elfogadott politikák nem eredményezhetik azt, hogy a transznacionális helyzetek hátrányosabb bánásmódban részesüljenek, mint a tisztán nemzeti helyzetek. Számomra ez a felülvizsgálat kerete és célja. Csak ilyen értelmezés mellett egyeztethető össze a tagállami hatáskörök tiszteletben tartásának elve az európai állampolgárok jogait védő belső piac kialakításának céljával.

38. Ez az értelmezés önmagában nem fogalmaz meg egyetlen olyan konkrét kritériumot sem, amely felhasználható a mozgási szabadságok korlátainak értékelése során. Azonban útmutatást adhat a Bíróság által elfogadott kritériumok kifejtését és értelmezését illetően.

39. Mindent egybevetve úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított különböző kritériumok beleillenek ebbe az

40 — Lásd a letelepedés szabadságának egyéni megközelítéseként Mischo, J., „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification”, *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999., 445. o.

41 — Lásd ezen indítvány 65. és azt követő pontjait.

42 — EK 3. cikk, (1) bekezdés, c) pont.

43 — Lásd ugyanebben a tekintetben a 39. lábjegyzetben hivatkozott CaixaBank France ügyre vonatkozó, Tizzano főtanácsnok által előterjesztett indítványt.

értelmezésbe. Igaz ez az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmának kritériumára⁴⁴, a közösségi állampolgárokat sújtó többletköltség kritériumára⁴⁵ vagy a piacra jutás kritériumára⁴⁶. E különböző kritériumokat különböző körülmények között kell alkalmazni. De mind ugyanabból a gondolatból fakad, amely az álláspontom szerint az, hogy a tagállamokat meg kell akadályozni abban, hogy a belföldi kereskedelmet a Közösségen belüli kereskedelemmel szemben előnyben részesítő intézkedéseket hozzanak vagy tartsanak fenn. Az ilyen korlátozás többféle formát is ölthet. Lehet például a belföldi állampolgárokat előnyben részesítő megkülönböztetés eredménye. Lehet a belföldi piacon letelepedett gazdasági szereplők pozícióját védő, az új szereplők piacra lépését korlátozó intézkedés következménye. Ilyen korlátozást eredményez az olyan szabályozás, amely nehezebbé teszi a tagállamok közötti kereskedelmet az adott tagállam belföldi kereskedelménél.⁴⁷

déseket”. E tekintetben szeretnénk arra emlékeztetni, hogy a gazdasági vagy kereskedelmi szabadság korlátozása nem minősül minden esetben a mozgási szabadságok korlátozásának.⁴⁸ Ugyanis ez utóbbi mindig magában foglal egyfajta „megkülönböztetést”, amely abból ered, hogy a tagállamok intézkedéseik meghozatalakor nincsenek tekintettel azoknak a transznacionális helyzetekre való hatására. A Szerződés csak az ilyen korlátozásokat tiltja.

B — A korlátozás kritériumainak a letelepedés szabadságára történő alkalmazása

40. Nekem úgy tűnik, hogy a közösségen belüli kereskedelem ilyen korlátozására utal a Bíróság akkor, amikor tiltani kívánja a „*mozgási szabadságok gyakorlását tiltó, zavaró vagy kevésbé vonzóvá tevő intézke-*

41. A jelen esetben a brit szabályozás két szempontból is támadható: egyrészt mivel nem ugyanazokat az előnyöket biztosítja az anyavállalatok számára attól függően, hogy külföldi leányvállalattal vagy külföldi fiókteleppel rendelkeznek, másrészt hátrányban részesíti a külföldön letelepedni szándékozó cégcsoportokat az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező cégcsoportokkal szemben. Ha helyesen akarjuk alkalmazni a Bíróság által elfogadott kritériumokat, külön kell választani a két kérdést.

44 — Lásd például a 7. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletet.

45 — Lásd például a C-470/93. sz. Mars-ügyben 1995. július 6-án hozott ítéletet (EBHT 1995., I-1923. o.).

46 — Lásd például a 39. lábjegyzetben hivatkozott CaixaBank France ügyben hozott ítéletet.

47 — Lásd például a szolgáltatások szabadságára vonatkozóan a C-70/99. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2001. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-4845. o.) 25–27. pontját.

48 — Lásd e tekintetben a C-267/91. és C-268/91. sz., Keck és Mithouard egyesített ügyekben 1993. november 24-én hozott ítéletet (EBHT 1993., I-6097), Tesouro főtanácsnok C-292/92. sz., Hünermund és társai ügyre vonatkozó indítványát (1993. december 15-én hozott ítélet, (EBHT 1993., I-6787. o.) és a 39. lábjegyzetben hivatkozott CaixaBank France ügyre vonatkozó, Tizzano főtanácsnok által előterjesztett indítvány 62. és 63. pontját.

1. A külföldi letelepedéshez választott jogi formából eredő hátrányról

42. A High Court of Justice által a jelen ügyben feltett első kérdés egyik része arra a hátrányra vonatkozik, amely az M&S-t azért éri, mert más tagállamokban nem fióktelepeket, hanem leányvállalatokat hozott létre.

43. Ne feledjük, hogy a Bíróság már kimondta: a letelepedés szabadsága magában foglalhatja a gazdasági szereplők által választható különböző letelepedési formák közötti hátrányos megkülönböztetés tilalmát. Ez következik többek között a Bizottság kontra Franciaország⁴⁹, a Royal Bank of Scotland⁵⁰ és a Saint-Gobain ügyekből⁵¹. De meg kell jegyeznünk, hogy ezekben az ügyekben a jogvita tárgyát képező nemzeti szabályozás adózási szempontból ugyanúgy kezelte a különböző érintett letelepedési formákat.

44. Az első ügyben a francia vállalkozások által fizetett osztalék jogosultjainak járó „avoir fiscalnak” nevezett adójóváírás feltételeiről rendelkező francia szabályozást támadták meg. Azonban megállapításra került, hogy a francia rendszer egyáltalán nem tesz különbséget a nyereség megadóztatásának feltételeit és módjait illetően a külföldi vállalkozások franciaországi fióktelepei és

képviselői, valamint a francia vállalkozások között. A területi adóztatás elve által meghatározott ezen körülmények között ugyanúgy kell kezelni az adójóváírásra való jogosultság szempontjából a két letelepedési formát. Ebben az összefüggésben a Bíróság kimondja, hogy „hátrányosan megkülönböztető adójogi rendelkezések nem korlátozhatják a gazdasági szereplők [valamely másik tagállamban való gazdasági tevékenységeik gyakorlásához megfelelő jogi formának] a szabad megválasztását”.⁵²

45. A Royal Bank of Scotland ügyben, amelyben a vállalkozások nyereségadójaára vonatkozó görög szabályozást támadták meg, a Bíróság a következőkre emlékeztetett: „az adóalap meghatározásának módszerét illetően a görög szabályozás nem tesz olyan különbséget a görögországi székhelyű vállalkozások és a más tagállami székhelyű, de Görögországban telephellyel rendelkező vállalkozások között, amely alkalmas lenne arra, hogy megalapozza a két vállalkozástípus közötti eltérő bánásmódot”. Még ha e két vállalkozástípusra Görögországban eltérő adókötelezettségek is vonatkoznak, a Bíróság megállapította, hogy az adóalap meghatározásának módszere azonos. Ennélfogva különböző adókulcs alkalmazása tilos, és a jogi forma különbségére alapított érvelést el kell vetni.⁵³

49 — Lásd a 7. lábjegyzetben szereplő hivatkozást.

50 — Lásd a 9. lábjegyzetben szereplő hivatkozást.

51 — Lásd a 9. lábjegyzetben szereplő hivatkozást.

52 — A 7. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja.

53 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontja.

46. A harmadik, a Saint-Gobain ZN ügyben a Bíróság a fentiekkal egyezően úgy döntött, hogy a „külföldi illetőségű társaságok fióktelepeivel szemben a belföldi társaságokhoz képest alkalmazott eltérő bánásmódot, valamint a másodlagos letelepedés formája megválasztásának szabadságát érő korlátozást a Szerződés 52. és 58. cikke egységes megértésének kell tekinteni”.⁵⁴ A német szabályozás csak a Németországban illetőséggel rendelkező vállalkozások számára tartott fenn egyes – a részesedések adóztatásához vagy osztalékfizetéshez kapcsolódó – adókedvezményeket, kizárva ebből a körből a Németországban állandó telephelyeket üzemeltető külföldi illetőségű vállalkozásokat. Ezen eltérő bánásmód azonban hátrányos megkülönböztetést eredményez, mivel az osztalékok Németországban történő adóztatása szempontjából a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozások objektíve összehasonlítható helyzetben vannak.⁵⁵

47. Világosan látszik, hogy ezen esetek mindegyikében a letelepedési forma alapján történő hátrányos megkülönböztetés elválaszthatatlan az illetőség helye alapján történő hátrányos megkülönböztetéstől. Ez abból származik, hogy az érintett tagállam a területén történő adóztatás szempontjából ugyanarra az alapra helyezi a különböző letelepedési formákat. Ha ebben az esetben mégis megállapításra kerül az eltérő bánásmód, annak az az oka, hogy, az valójában a letelepedési formákat működtető vállalkozások illetősége alapján történő hátrányos megkülönböztetést takar.

48. A jelen ügyben különböző adózási rendszer vonatkozik a külföldi fióktelepekre és a külföldi leányvállalatokra. Ugyanakkor ezen eltérő bánásmód nemcsak abból fakad, hogy mások az adókötelezettségeik. A brit társaságiadó-rendszer szerkezetéből is származik. E rendszerben az eltérő bánásmód közvetlenül a telephely jogi formájának megválasztásához kapcsolódik. A cégcsoportok nem élhetnek az állandó telephelyek jövedelmére alkalmazandó adókonszolidáció lehetőségével. E tekintetben a cégcsoport-kedvezmény, habár a csoportot alkotó vállalkozások egyéni adóztatásának elvét enyhíti, mégsem vezet a leányvállalatok és a fióktelepek helyzetének azonos módon való kezeléséhez. A veszteségek átadása ugyanis ebben a rendszerben különleges elbírálásban részesül; nincs közös konszolidált adózás. Mégpedig ez azzal magyarázható, hogy a leányvállalatokat mindig független jogi és adózási egységként kezelik. Ebből következően a két letelepedési forma közötti eltérő bánásmód nemcsak abban áll, hogy a külföldön leányvállalatot létrehozó vállalkozás nem részesülhet bizonyos előnyökben. Az eltérés a különböző letelepedési formákra alkalmazandó adószabályok különbözőségében gyökerezik.

49. A letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések azonban nem zárják ki, hogy különböző jogi helyzetben lévő természetes vagy jogi személyek eltérő adójogi bánásmódban részesüljenek. E rendelkezéseknek nem az a célja, hogy a különböző letelepedési formákra alkalmazandó rendszereket egységesítsék. Ebben az összefüggésben azok pusztán biztosítani kívánják a Közösség területén történő letelepedés joga gyakorlá-

54 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ügyben hozott ítélet 44. pontja.

55 — 48. pont.

sának adósemlenességét. Bármely más megoldás a tagállamok legkorlátozóbb adózási rendszerének megkérdőjelezéséhez vezetne, még ha az kifejezetten nem is irányulna transznacionális helyzetre. Ez nem lehet a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseinek a célja.

50. E tekintetben megállapítható, hogy a brit adószabályok nem tiltják meg, hogy a brit társaságok más tagállamokban leányvállalatokat hozzanak létre. Ezért az egyetlen helyénvaló kérdés ebben az ügyben az, hogy éri-e az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező cégcsoportot és anyavállalatot a leányvállalatok valamely másik tagállamban történő létrehozása miatt olyan hátrány, amely nem sújtaná azokat akkor, ha az illetőségük országában hoznák létre a leányvállalatokat.

2. A leányvállalatok letelepedési helyéből eredő hátrányról

51. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely adókedvezmény elutasítása a Szerződésbe ütköző korlátozásnak tekinthető, ha bebizonyosodik, hogy az alapvetően a letelepedés jogának gyakorlásához kapcsolódik.⁵⁶

56 — Lásd még a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 30. és 31. pontját és a 32. lábjegyzetben hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítélet 42. pontját.

52. Habár a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések csak az alapeljárásban felperesként szereplő anyavállalat helyzetére vonatkoznak, a csoport helyzetét kell megvizsgálni ahhoz, hogy az olyan szabályozásnak a letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségéről nyilatkozni lehessen, mint amilyen a jelen ügyben felmerült. Ebből a szempontból nem kétséges hogy a brit cégcsoport-kedvezmény rendszerének alkalmazása adókedvezményt jelent az arra jogosult cégcsoport számára. A veszteségeket átvevő társaság számára keletkező kedvezmény pusztán a cégcsoportnak juttatott kedvezmény következménye. A cégcsoportba tartozó vállalkozások adóköteles nyeresége csökken az adott adóév folyamán. Azonban a vizsgált nemzeti szabályozás szerint az olyan cégcsoport, amelynek fő telephelye az Egyesült Királyságban található, és amely egy másik tagállamban kíván leányvállalatokat létrehozni, nem részesülhet ebben a kedvezményben. Ez az elutasítás a jelen esetben egyedül annak a következménye, hogy az M&S élt a letelepedés szabadságához való jogával.

53. Ebben az esetben könnyű minősíteni a korlátozást. Annak típusa már ismert a Bíróság előtt. E típus egy sor olyan ítéletben megtalálható, amely minden olyan tagállami intézkedést megtilt, amely korlátozza az adott tagállam állampolgárainak a Közösségen belüli szabad mozgását.⁵⁷ A jelen esetben alkalmazott elutasítás „kimeneti kor-

57 — Lásd e tekintetben a 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítéletet (EBHT 1984., 377. o.); a 143/87. sz. Stanton-ügyben 1988. július 7-én hozott ítéletet (EBHT 1988., 3877. o.); a 27. lábjegyzetben hivatkozott Daily Mail and General Trust ügyben hozott ítéletet; a C-370/90. sz. Singh-ügyben 1992. július 7-én hozott ítéletet (EBHT 1992., I-4265. o.); a C-18/95. sz. Terhoeve-ügyben 1999. január 26-án hozott ítéletet (EBHT 1999., I-345. o.) és a C-224/98. sz. D'Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-6191. o.).

látozás”, amely a más tagállamokban leányvállalatot létrehozni kívánó vállalkozásokat sújtó hátrányos bánásmóddal jellemezhető.⁵⁸ Itt még nincs annak jelentősége, hogy az M&S leányvállalatai az őket befogadó tagállamokban részesülnek-e valamilyen kedvezményben. Elegendő azt megállapítani, hogy a brit szabályozás már önmagában olyan akadályt gördít az Egyesült Királyságban letelepedett cégek elé, amely visszatárhathja őket attól, hogy más tagállamokban leányvállalatot hozzanak létre.

54. Ennélfogva azt a kérdést sem szükséges vizsgálni, hogy ez a szabályozás állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést jelent-e. Mivel a kérdéses intézkedés korlátozó volta megállapításra került, felesleges azt elemezni – amint azt a jogvitában álló felek teszik –, hogy a külföldi illetőségű leányvállalatok, amikor a nyereségük egy részét felosztják az anyavállalat számára, az anyavállalat szempontjából hasonló helyzetben vannak-e az Egyesült Királyságban letelepedett leányvállalatokkal.

55. Viszont továbbra is szükséges azt megvizsgálni, hogy ez a korlátozás a közösségi jog szempontjából igazolható-e. Az állandó ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy az EK 43. cikk nem tiltja a korlátozó intézkedéseket, ha azok a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgálnak, és azokat

nyomós közérdek igazolja. Ez esetben még az szükséges, hogy az intézkedés biztosítsa a kérdéses cél megvalósulását, és ne haladjon meg a cél eléréséhez szükséges mértéket.⁵⁹

C — A korlátozó intézkedés igazolása

56. Mindenekelőtt el kell utasítani a német kormány érvelését, amely szerint a nem elfogadható a veszteségeknek az érintett állam általi figyelembevétele, mivel az az adóbevételek csökkenéséhez vezetne, és következésképpen e tagállamnak komoly költségvetési nehézségeket okozna. A Bíróság többször is kimondta, hogy „az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amelyre valamely alapvető szabadsággal elvben ellentétes intézkedés igazolása érdekében hivatkozni lehet”.⁶⁰

57. Ezzel szemben komolyabban meg kell fontolni azokat az érveket, amelyek az érintett tagállam adójogi joghatósága csorbításának vagy adórendszere feletti ellenőrzése elvesztésének veszélyére hívják fel a figyelmet. Ehhez kétfajta igazolás kapcsolódik: az első a területi adóztatás elvének alkalmazásán, a második pedig a brit adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességén alapul.

59 — A 8. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 26. pontja.

60 — Lásd többek között a 13. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 49. pontját.

58 — Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyre vonatkozó, Tesouro főtanácsnok által előterjesztett indítvány 18. pontját.

1. A területi adóztatás elvén alapuló igazolás

ezen adózó által e tagállamban elért jövedelemmel.

58. A brit kormány fenntartja, hogy a szóban forgó adókedvezmény elutasítása megfelel a nemzetközi adózási gyakorlatban és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában elfogadott területiség elvének. Szerinte ez az elv azt jelenti, hogy a brit kormány nem adhat adókedvezményt ott, ahová nem terjed ki az adóztatási hatásköre. Mivel nincs hatásköre a nem az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok jövedelmének adóztatására, nem veheti figyelembe ugyanezen leányvállalatok veszteségeit azért, hogy kedvezményt nyújtson azon cégcsoport részére, amelyhez tartoznak. E kormány ebből arra a következtetésre jut, hogy a cégcsoport-kedvezmény csak a területén letelepedett vagy ott gazdasági tevékenységet végző társaságokra vonatkozik.

59. Ez az érvelés a területiség közösségi elvének hibás olvasatáról árulkodik. Igaz, hogy a Bíróság a Futura Participations és Singer ügyben⁶¹ hozott ítéletében kimondta, hogy a területi adóztatás elvét alkalmazni kell a közösségi jogban is. Ezen az alapon a Bíróság úgy ítélte meg, hogy nem valósít meg a Szerződés által tiltott hátrányos megkülönböztetést az a luxemburgi rendszer, amely az e tagállamban fióktelepet fenntartó, de ott illetőséggel nem rendelkező adózó által kért veszteségelhárítás engedélyezését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az elhatárolt veszteség gazdasági kapcsolatban legyen az

60. Ugyanakkor nem szabad félreértenünk ezen elv Bíróság általi értelmezését. A Bíróság ezzel egyszerűen elismeri, hogy figyelembe kell venni a tagállamok adóztatási szuverenitásának egymás melletti fennállásából következő korlátokat.⁶² E korlátok arra készítetik az egyes tagállamokat, hogy megegyezzenek a velük versengő adózási szuverenitással rendelkező tagállamokkal.⁶³ A nemzetközi jog követelményeinek megfelelően az egyes tagállamok adóztatási joghatóságának gyakorlásához az szükséges, hogy kapcsolat álljon fenn vagy az adóalany állampolgárságával, vagy az adóköteles jövedelem ezen államhoz történő hozzárendelésével. Ebből következően egy állam a területén belföldi illetőséggel rendelkező adózókat ugyan korlátlan adókötelezettségnek vetheti alá, a külföldi adózókat azonban kizárólag a területéhez kapcsolódó jövedelmei alapján adóztathatja meg. Így a Bíróság a Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy a Görögországban belföldi illetőséggel rendelkező, valamint a külföldi illetőségű, de Görögországban gazdasági tevékenységet végző vállalkozásoknak azért nem ugyanazok az adókötelezettségeik, mert a „jövedelem származási helye szerinti állam adóztatási szuverenitása korlátozott azon tagállaméhoz képest, ahol a vállalkozás székhelye

62 — A tagállamok adóztatási szuverenitásának határaitól lásd még a 18. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 48. pontját.

63 — „A politikai és adózási szempontból szuverén állam teljes körű adóztatási jogkörrel rendelkezik a saját területén belül, amely ígymond a vadászterületének minősül; arról is dönthet, hogy a területén egymás mellett létezhet kettő vagy több – többé-kevésbé önálló – adórendszer, amelyek közötti viszonyokat adott esetben tisztán belföldi jogi egyezmények vagy megállapodások rendezik. Ugyanakkor az államnak nincs semmilyen adóztatási jogköre a területén kívül. Ezek az adóztatási szuverenitás fogalmának pozitív és negatív oldalai”. (Gest, G. és Texier, G., *Droit fiscal international*, P. U.F., Párizs, 2. kiadás, 1990., 17. o.)

61 — Hivatkozás a 8. lábjegyzetben.

található”.⁶⁴ A közösségi jognak azonban sem nem szándéka, sem nem célja az adóztatási jogkörben rejlő korlátok megkérdőjelezése vagy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti felosztása rendjének megzavarása. Emlékeztetni kell arra, hogy közösségi harmonizáció hiányában a Bíróságnak nincs hatásköre arra, hogy beavatkozzon a tagállami adórendszerek kialakításába és megszervezésébe.⁶⁵

61. A fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügy a luxemburgi jövedelemadó működését kérdőjelezte meg. A luxemburgi rendszerben a veszteségek elhatárolhatók az adóalanyok későbbi nyereségének terhére. Azonban a nemzetközi jogban kialakult szabályok szerint a tagállamok nem rendelkeznek hatáskörrel a külföldi illetőségű adózók külföldről származó jövedelmének megadóztatására. Következésképpen Luxemburg elutasította az ilyen adózók külföldről származó veszteségeinek elhatárolását. Így feltételként határozta meg, hogy gazdasági kapcsolatnak kell fennállnia az adózás országában elhatárolható veszteségek és az adózás országából származó jövedelem között. Ez a feltétel teljes mértékben igazolható volt. Az ugyanazon adózóra vonatkozó két tagállami adóztatási jogkör valójában az adóztató tagállam és az adózó székhelyének tagállama adóztatási jogköre összehangolásának igényéből fakadt.

62. A területi adóztatás elve megakadályozza a tagállami adóztatási joghatóságok összeközvetését. A tagállamok azonban nem hivatkozhatnak arra annak érdekében, hogy

kivonják magukat a közösségi kötelezettségeik teljesítése alól. A közösségi jogban az adóztatási szuverenitás tiszteletben tartása nem értelmezhető sem egyfajta „adóautarkia” elveként, sem a korlátlan szabadság elvének megnyilvánulásaként. A Szerződés aláírásával a tagállamok alárendelték magukat a személyek Közösségen belüli szabad mozgását biztosító rendszernek, és ez bizonyos korlátozásokkal jár. Ez a rendszer többek között arra kötelezi a tagállamokat, hogy legyenek tekintettel a transznacionális helyzetekre az adórendszereik alkalmazásakor, és azt megfelelően igazítsák hozzá e helyzetekhez.

63. Ezen feltételek mellett az Egyesült Királyság nem állíthatja, hogy valamely adókedvezmény megítélése a megfelelő adóztatási jogkör fennállásától és attól függ, hogy abból előny szerezhető-e. Ez az értelmezés ellentétes a letelepedés alapvető szabadságának elvével. Ebben a fázisban csak azt kell megvizsgálni, hogy a kedvezmény megítélése veszélyeztetheti-e a tagállamok adóztatási szuverenitásának egymás melletti fennállását. Márpedig a jelen ügyben semmi sem zárja ki, hogy az Egyesült Királyság kiterjessze a cégcsoport-kedvezményt a külföldi illetőségű leányvállalatokat működtető anyavállalatokra. Ugyanis a kérelem az Egyesült Királyság által elfogadott cégcsoport-rendszer keretébe illeszkedik. A kérelem nem egyetlen belföldi illetőségű és főtevékenységét külföldön végző adózó adóztatására vonatkozik, hanem az ugyanazon cégcsoport-hoz tartozó vállalkozások közötti veszteség átadására.⁶⁶ A kérelmet a cégcsoporton belül az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat nyújtotta be, amelyet e minőségénél fogva ebben az országban

64 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott 29. pont.

65 — Lásd a 7. lábjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 23. pontját.

66 — Lásd ugyanebben az értelemben a 3. lábjegyzetben hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet 38–40. pontját.

korlátlan adókötelezettség terhel.⁶⁷ A tagállam adóztatási hatásköre e társasággal szemben nem korlátozott. Ilyen körülmények között az Egyesült Királyság nem hivatkozhat a területiség elvére abból a célból, hogy megtagadja a területén illetőséggel rendelkező cégcsoportba tartozó vállalkozás számára a veszteség átadásához kapcsolódó adókedvezmény biztosítását.

64. Az Egyesült Királyság ezen érve a nézetem szerint annak elfogadására irányul, hogy a kedvezményt azért nem kaphatja meg a kérelmező anyacég, mert azt az átdó leányvállalat megadóztatásának lehetősége nem ellensúlyozza. A brit kormány véleménye szerint is a területiség elvén nyugvó ezen érvelés valójában a az adórendszer koherenciájának a Bíróság a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítéletben elismert elvéhez kapcsolódik. Ezért tehát e kérdést a második igazolás keretében kell megvizsgálni.

2. Az adórendszer koherenciájának biztosításán nyugvó igazolás

65. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint az adórendszer koherenciájának biztosítása iga-

zolhat egy olyan szabályozást, amely korlátozhatja a közösségi szabadságokat.⁶⁸

66. Az adórendszer koherenciájának fogalma fontos korrekciós szerepet tölt be a közösségi jogban. Ez hivatott a közösségi szabadságok kiterjesztésének a tagállami adórendszerekre – amelyek kialakítása főszabály szerint a tagállamok kizárólagos hatáskörébe tartozik – gyakorolt hatásait korrigálni. El kell ugyanis kerülni azt, hogy a mozgási szabadságok gyakorlása indokolatlanul csorbítsa a nemzeti adórendszerek rendszertani szerkezetét. A Bíróság által megfogalmazottak szerint az adórendszer koncepciójának kialakítása „az egyes tagállamokra hárul”.⁶⁹ Ilyen körülmények között a tagállamoknak nyilvánvalóan jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy biztosítsák adórendszerük sértetlenségét és méltányosságát. Ebből azonban nem következik, hogy e fogalom felhasználható a belső piac keretében kitűzött célokkal való szembehelyezkedés alátámasztására. Nem fogadhatunk el egy olyan adórendszert, amely a belföldi gazdasági szereplőket vagy a belföldi helyzeteket részesíti előnyben. Tehát az adórendszer koherenciájának a célja a nemzeti adórendszerek sértetlenségének megőrzése, feltéve hogy az nem akadályozza e nemzeti adórendszereknek a belső piac rendszerébe való *beilleszkedését*.

67. E kényes egyensúly a „kettős semlegeség” szabályával fejezhető ki. Egyrészt a nemzeti adószabályoknak a mozgási szabad-

68 — A 7. lábjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (ÉBHT 1992., I-305. o.).

69 — A 7. lábjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

67 — Lásd ugyanebben a tekintetben a 13. lábjegyzetben hivatkozott Maninnen-ügyben hozott ítélet 28. pontját.

ságok gyakorlása szempontjából semlegeseknek kell lenniük. E tekintetben fel kell idéznünk, hogy az EK 43. cikk előírja a vállalkozások letelepedésének adójogi semlegességét a Közösségen belül. Viszont másrészt a mozgási szabadságok gyakorlásának a lehető legsemlegesebbnek kell lennie a tagállamok által elfogadott adórendeletek szempontjából. A gazdasági szereplők nem gyakorolhatják a letelepedés jogát kizárólag abból a célból, hogy veszélyeztessék a nemzeti adórendszerek egyensúlyát és koherenciáját. Ez lenne a helyzet, ha e szereplők a nemzeti szabályozás visszaélésszerű kikerülése vagy az egyes nemzeti szabályozások közötti különbségek mesterséges kihasználása céljából élnének ezen jogukkal.⁷⁰ Az adórendszer koherenciájának fogalma azt hivatott biztosítani, hogy a közösségi állampolgárok ne hivatkozassanak a közösségi rendelkezésekre annak érdekében, hogy olyan előnyre tegyenek szert, amely nem kapcsolódik a szabad mozgás gyakorlásához.⁷¹

68. E feltételek mellett a Bíróság emlékeztet arra, hogy „azt az érvet, amely az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségén alapul, a szóban forgó adójogi szabályozás által elérni kívánt cél tekintetében is ellenőrizni kell”.⁷² Ha e szabályozás rendszertani szerkezete alapján úgy tűnik, hogy közvetlen és szükségszerű kapcsolat áll fenn az adókedvezmény megítélése és e kedvezménynek valamely meghatározott adóteher által tör-

tendő ellensúlyozása között, akkor a kedvezmény megítélése megtagadható azon az alapon, hogy ezen ellensúlyozás nem alkalmazható. Ezért a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a belga szabályozásban közvetlen kapcsolat állt fenn az életbiztosítási díjak levonhatósága és a biztosító által a biztosítási szerződések teljesítése alapján fizetendő összegek megadóztatása között. Mivel H.-M. Bachmann Németországban kötött biztosítási szerződést, amelynek teljesítése után Belgiumban nem lehetett adót kivetni, a belga hatóságoknak jogukban állt tőle megtagadni az ezen szerződésekhez kapcsolódóan befizetett díjak utáni adólevonás lehetőségét.

69. Mi a helyzet a mi esetünkben? Az ügyben észrevételt tevő kormányok egyhangúlag azon az állásponton vannak, hogy következetes megoldás lenne a cégcsoportkedvezményt csak abban az esetben megadni, ha lehetőség nyílik a kedvezményben részesülő vállalkozások nyereségének megadóztatására. A kérdéses rendszerben kapcsolat állapítható meg az átvevő vállalkozásnak nyújtott kedvezmény és az átadó társaság jövedelme megadóztatásának lehetősége között.

70. Az alapeljárás felperese nem ért egyet ezzel az érveléssel. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint csak ugyanazon adónon és ugyanazon adózó tekintetében állhat fenn közvetlen kapcsolat.⁷³ Ilyen jellegű kapcsolatról azonban nincs szó a jelen esetben. Az anyavállalatok-

70 — Lásd többek között a 9. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyre vonatkozó, Fennelly főtanácsnok által előterjesztett indítványt.

71 — Másként fogalmazva el kell kerülni, hogy a „free movers”-ek „free riders”-ekké váljanak a belső piac céljait szolgáló szabadságoknak köszönhetően (Cordenewer, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C., „The Tax Treatment of Foreign Losses: *Ritter, M & S, and the Way Ahead*”, *European Taxation*, 2004., 221. o.).

72 — A 28. lábjegyzetben hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 37. pontja.

73 — Lásd többek között a 3. lábjegyzetben hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet 30. pontját (és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

nak nyújtott kedvezmény és a leányvállalatokra kiszabható adóteher két különálló adórendszerben két különböző adózót érint.⁷⁴

71. Ha tehát ezek az adórendszer koherenciáján nyugvó érvelés korlátai, akkor a jelen esetben ezt az érvelést el kell vetni. Ugyanakkor érdemes megvizsgálni az adórendszer koherenciájának ily módon való alkalmazását. Amint azt Kokott főtanácsnok kifejtette a fent hivatkozott Manninen-ügyben előterjesztett indítványában, az adórendszer koherenciájának ezen idejétmúlt koncepciója túlságosan merev kritériumokon nyugszik, amelyek nem mindig irányadóak a kérdéses szabályozás célja szempontjából.⁷⁵ Ebből következően a tagállamoknak az adórendszerük igazolása érdekében biztosított mozgástere jelentősen leszűkült. Ezért tűnik nekem fontosnak – amint azt Kokott főtanácsnok is javasolta – ezen kritériumok rugalmasabbá tétele. Ezért azt javaslom, hogy térjünk vissza a kérdéses szabályozás céljára vonatkozó kritériumhoz. A koherenciát először is a vizsgált adórendszer célja és rendszertani szerkezete szempontjából kell megítélni.

74 — Lásd *mutatis mutandis* a 3. lábjegyzetben hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

75 — A 13. lábjegyzetben hivatkozott, ezen ügyre vonatkozó indítványában Kokott főtanácsnok emlékeztet arra, hogy a Bíróság a 7. lábjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélete leszűkítette az adórendszer koherenciájának fogalmát (53. pont). Ebből következően „az ugyanazon adózó kritériumához való szigorú ragaszkodás bizonyos esetekben önkényes megoldáshoz vezethet” (57. pont és az azt követő pontokban idézett példák).

72. Azonban ne feledjük, hogy a brit cégcsoport-kedvezmény rendszerének célja, hogy *adózási szempontból közömbösítse a cégcsoportok létrehozásának hatásait*. Nem szabad, hogy a cégcsoportok létrehozása jelentős hátrányhoz vezessen, tekintettel a társaságok adózására vonatkozó általános szabályokra. E cél akkor valósul meg, ha lehetséges a veszteségek cégcsoporton belüli mozgása. Ugyanakkor ez azt is jelenti, hogy abból nem származhat további előny a cégcsoport számára. Ezzel magyarázható az, hogy miért tilos az átadott veszteségek kétszeres elszámolása. Ez a rendszer tehát a cégcsoport szintjén összefüggést állít fel a cégcsoporton belüli veszteségátadás és az ugyanezen veszteségek adózási célokra való felhasználásának tilalma között. A veszteségeket az egyik vállalkozás átadja egy másiknak, aminek folytán az átadó vállalkozás elveszti azt a jogát, hogy ugyanezen veszteségeket a társasági adó rendszerében még egyszer felhasználhassa. Az átvevő társaságnak nyújtott adókedvezményt közömbösíti az átadó társaságra kirótt teher.

73. Így tehát az Egyesült Királyságnak kell bizonyítania, hogy a külföldi leányvállalatok veszteségei figyelembevételének a cégcsoport rendszerén belül történő módszeres elutasítása alkalmas e rendszer szerkezetének megővására.

74. Ebből a szempontból egyértelmű, hogy ha a külföldi leányvállalatok veszteségei átadhatók vagy elhatárolhatók a letelepedés szerinti tagállamban, a cégcsoport-rendszer céljának érvényesülését veszélyezteti az Egyesült Királyságban kapott cégcsoport-kedvezmény. A veszteségeknek a letelepedés szerinti tagállamban történő átadása vagy elhatárolása ugyanis ezzel egyenértékű kedvezményt jelenthet az egész cégcsoport számára.

Így például ahhoz vezethet, hogy a veszteségeket kétszer is elszámolják a cégcsoporton belül. Az ilyen kedvezmény azonban ellentétes a rendszer által elérni kívánt semlegesség elvével. Ebben az esetben igazolhatónak tűnik a külföldi veszteségeknek az anyavállalat eredménye terhére történő elszámolására vonatkozó tilalom.

75. Meg kell még bizonyosodnunk arról, hogy ez a veszély valóban fennáll-e. Az érintett tagállam nem tilthatja meg teljes körűen a veszteség átadását pusztán azzal az indokkal, hogy lehetetlen a külföldi leányvállalatok megadóztatása. Amennyiben így tenne, az alkalmazott korlátozás jócskán meghaladná a cégcsoport-rendszere koherenciájának megóvása érdekében szükséges mértéket. E korlátozás következtében valójában a rendszer szerkezetétől idegen célok kerülnek a rendszerbe, gondoljunk csak akár az érintett tagállam bevételeinek védelmére, akár a teljes gazdasági tevékenységüket a tagállam területén bonyolító cégcsoportok előnyben részesítésére. Ezek a célok mindenképpen ellentétesek a közösségi joggal.

76. A jelen ügyben felmerült körülmények között az érintett tagállamnak figyelembe kell vennie azt, hogy miként kezeli a leányvállalatok székhelye szerinti tagállam azok veszteségeit.⁷⁶ A cégcsoport-kedvezmény rendszerének koherenciájára alapított

76 — Hasonló érvelésként lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 54. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Metalgesellschaft és társai ügyre vonatkozó, Fennelly főtanácsnok által előterjesztett indítvány 32. pontját.

igazolás csak akkor fogadható el, ha a külföldi veszteségek azok eredetének tagállamában egyenértékű kezelésben részesülnek.

77. A Bíróság már kialakított egy ilyen – az egyes tagállamokban nyújtott bánásmód összevetésén és egyenértékűségén nyugvó – megoldást a nemzeti társadalombiztosítási rendszerek egészségügyi szolgáltatásai vonatkozásában.⁷⁷ Úgy tűnik, hogy e megoldást adózási területen is alkalmazni kell, amely ugyanazokon a premisszákon nyugszik.⁷⁸ Az EK 43. cikk hatékony érvényesülése azt feltételezi, hogy a jelen ügy tárgyát képező adókedvezmény megítélése során az illetékes hatóságoknak figyelemmel kell lenniük azokra a kedvezményekre, amelyeket a cégcsoport leányvállalatainak székhelye szerinti állam adhat.⁷⁹ Logikus, hogy bizonyos esetekben a cégcsoport-kedvezmény elutasítható, azonban az elutasítást igazolni kell, és annak figyelembe kell vennie a leányvállalatok helyzetét a székhelyük szerinti tagállamban.

78. A Holland Királyság viszont tiltakozik e megoldás ellen. Úgy véli, hogy a külföldi veszteségeknek a tagállamok által elfogadott cégcsoport-rendszerek keretében történő

77 — Lásd például a C-56/01. sz. Inizan-ügyben 2003. október 23-án hozott ítéletet (EBHT 2003., I-12403. o.) és a C-157/99. sz., Smits és Perbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítéletet (EBHT 2001., I-5473. o.).

78 — Vagyis: a tagállamok részére fenntartott hatáskörök, a közösségi harmonizáció hiánya, a közösségi jogban biztosított alapvető szabadságokból eredő követelmények (lásd a jelen indítvány 21–24. pontját).

79 — Lásd ennek megfelelően Lenz főtanácsnok C-1/93. sz., Halliburton Services ügyre vonatkozó indítványának (1994. április 12-én hozott ítélet, EBHT 1994., I-1137. o.) 40. pontját.

engedélyezése általános zavart idézne elő a nemzeti rendszerekben. Elképzelhető, hogy a cégcsoportok módszeresen alkalmaznák a veszteségek csoporton belüli átadását, és az kizárólag a legmagasabb adókulccsal rendelkező tagállamokban letelepedett vállalkozások felé irányulna. Ennek az az oka, hogy az átadott veszteségeknek e tagállamokban van a legnagyobb értékük. Ez egy közösségi szintű „veszteség-kereskedelem” kialakulásának veszélyét hordozza magában.⁸⁰ Ez a megoldás nemcsak a cégcsoport-rendszerek megbízhatóságát, hanem az érintett tagállamok költségvetési egyensúlyát is veszélyeztetné. Az tönkretenné a gazdasági és szociális rendszereik alapjait.

79. Bizonyos, hogy ezt a veszélyt nem szabad elhanyagolni. Nem szabad azonban túlértékelni sem. Ez könnyen megoldható azon követelmény előírásával, miszerint a cégcsoport-kedvezmény megítélését azon feltétel teljesítésétől kell függővé tenni, hogy a külföldi leányvállalatok veszteségei ne *részesülhessenek* kedvező adójogi bánásmódban a székhelyük szerinti államban. Amennyiben a külföldi leányvállalatok székhelye szerinti állam megengedi e leányvállalatok veszteségének valamely másik személynél történő beszámíttását vagy más adóévekre történő elhatárolását, az Egyesült Királyság jogosult e veszteségek határokon túlra történő átruházására vonatkozó kérelem elutasítására. Ilyenkor tehát a székhely szerinti tagállam-

ban kell kérni a cégcsoport-kedvezményt. Ebből következően a vállalkozások nem választhatják majd meg szabadon a veszteségeik levonásának helyét.

80. E feltétel igazolható az EK 43. cikk alapján. Jogos, ha elsőbbséget élveznek a székhely szerinti állam szabályai, amennyiben a cégcsoport számára ugyanolyan bánásmódban részesítik a veszteségeket. Egyrésztől a letelepedés kétségtelenül lehetővé teszi, hogy a „közösségi állampolgár állandó és folyamatos jelleggel részt vegyen a saját államától eltérő másik tagállam gazdasági életében”,⁸¹ de egyúttal bizonyos korlátokat is jelent, amelyek főszabály szerint továbbra is vonatkoznak a gazdasági szereplőre.⁸² Amennyiben a veszteségek kezelése egységes a cégcsoport számára, e korlátok nem érintik a letelepedés szabadságát. Ilyen körülménynek között az az eltérő bánásmód, amely a cégcsoportot emiatt érheti, kizárólag a nemzeti adószabályok közötti különbségekből adódhat. Másrésztől ez a feltétel lehetővé teszi, hogy a cégcsoport-kedvezményt alkalmazó nemzeti adórendszerek megőrizhessék koherenciájukat és sértetlenségüket.

81. Talán az kifogásolható, hogy az Egyesült Királyság rendkívül nehezen tudná ellenőrizni, hogy másik tagállamban létezik-e cégcsoport-kedvezmény. E tekintetben emlékeztetnünk kell arra, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás

80 — A kifejezés Goldsmith, J.-C., „Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)” című műveből származik, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971., 456. o.

81 — A C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 25. pontja.

82 — E tekintetben a 18. lábjegyzetben hivatkozott Peralta-ügyben hozott ítélet 52. pontja.

területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv⁸³ számos eszközt kínál a tagállamok közötti megerősített együttműködésre a közvetlen adóztatás területén. E rendelkezések alapján a tagállamok illetékes hatósága bekérheti a másik tagállam illetékes hatóságától a társasági adó helyes megállapításához szükséges összes információt. E hivatali együttműködés „a szükséges információ megszerzésének olyan lehetőségeit kínálja, amelyhez hasonlóak az adóhatóságok között nemzeti szinten léteznek”.⁸⁴ Az álláspontom szerint nem kizárt továbbá, hogy az érintett tagállam a cégcsoport-kedvezmény iránti kérelmet előterjesztő társaságot információszolgáltatásra kötelezze e társaság cégcsoportjának adózási helyzetéről és különösen a veszteségek leányvállalatok székhelye szerinti tagállamban való elszámolhatóságának lehetőségéről. Ebben az esetben viszont biztosítani kell, hogy e kötelezettségek ne haladják meg a kért információ megszerzéséhez fűződő cél eléréséhez szükséges mértéket.⁸⁵

EK 48. cikkkel az az alapeljárásban felmerült tagállami szabályozás, amely kizárja a más tagállamokban fióktelepeket működtető anyavállalatokra alkalmazandó rendszerből a más tagállamokban leányvállalatokat fenntartó anyavállalatokat. Ugyanakkor ellentétes ezen rendelkezésekkel az az alapeljárásban felmerült a tagállami szabályozás, amely azzal az indokkal zárja ki az e tagállamban letelepedett vállalkozást a cégcsoport-kedvezményből, hogy a leányvállalatai más tagállamokban rendelkeznek belföldi illetőséggel, míg e kedvezményt biztosítaná akkor, ha a leányvállalatok e tagállamban rendelkeznének belföldi illetőséggel, vagy végeznének gazdasági tevékenységet. Viszont nem ellentétes ugyanezen rendelkezésekkel az a nemzeti szabályozás, amely a cégcsoport-kedvezményhez való jogot ahhoz a feltételhez köti, hogy megállapítható legyen, hogy a más tagállamokban illetőséggel rendelkező leányvállalatok veszteségei nem részesülhetnek e tagállamokban a cégcsoport-kedvezménnyel egyenértékű adójogi bánásmódban. Megjegyezzük, hogy ilyen bánásmódnak minősül a veszteségek harmadik személynek történő átadása vagy a veszteségek ugyanazon adóalanynál történő valamely másik adóévre történő elhatárolása is.

IV — Az elemzés eredménye

82. A fenti elemzésből az következik, hogy nem ellentétes az EK 43. cikkkel és az

83. E megoldás kétségtől elvártan összetettnek tűnik. Megkívánja, hogy az érintett tagállam hatóságai vegyék figyelembe az e tagállam területén illetőséggel nem rendelkező vállalkozások adójogi helyzetét. De számomra úgy tűnik, hogy ez az egyetlen olyan megoldás, amely a közösségi harmonizáció hiányában is lehetővé teszi a tagállamok adóztatási joghatósága és a belső piacból következő szabadságok által támasztott követelmények közötti egyensúly fenntartását. Ilyen körü-

83 — HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o. Ezt az irányelvet nemrégiben a 2004. április 21-i 2004/56/EK tanácsi irányelv (HL L 127., 70. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 13. o.) módosította.

84 — A 13. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 45. pontja.

85 — A 8. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 36. pontja.

mények között nem a Bíróság feladata, hogy egységes rendszert határozzon meg valamennyi tagállam számára valamely nemzeti adórendszer vagy a közösségi intézmények

által esetlegesen elfogadott javaslat modellje alapján. A Bíróság pusztán az érintett tagállamot a Közösséghez tartozása miatt terhelő kötelezettségek kereteit határozhatja meg.

V — Véggövetkeztetések

84. Ezen megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) által előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

- „1) Nem ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel az az alapeljárásban felmerült tagállami szabályozás, amely azzal az indokkal zárja ki az adott tagállamban letelepedett anyavállalatot a cégcsoport-kedvezményhez való jog gyakorlásából, hogy a leányvállalatai más tagállamokban telepedtek le, míg e kedvezményt biztosítaná akkor, ha a leányvállalatok ugyanezen tagállamban rendelkeznének belföldi illetőséggel.
- 2) Nem ellentétes ugyanezen rendelkezésekkel az a nemzeti szabályozás, amely a cégcsoport-kedvezményhez való jogot – mint amelyet az alapeljárásban szereplő tagállam biztosított –, ahhoz a feltételhez köti, hogy megállapítható legyen, hogy a más tagállamokban illetőséggel rendelkező leányvállalatok veszteségei nem részesülhetnek e tagállamokban a fentivel egyenértékű adójogi bánásmódban”.