A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. szeptember 12. *

A C-196/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Special Commissioners of Income Tax, London (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. május 3-án érkezett, 2004. április 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Cadbury Schweppes plc,**

a **Cadbury Schweppes Overseas Ltd**

és

a **Commissioners of Inland Revenue**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann és A. Rosas tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (előadó), Juhász E., G. Arestis és A. Borg Barthet bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. december 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Cadbury Schweppes plc és a Cadbury Schweppes Overseas Ltd képviseletében J. Ghosh barrister és J. Henderson adviser,

– az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Anderson QC, valamint M. Lester és D. Ewart barristers,

– a belga kormány képviseletében E. Dominkovits, meghatalmazotti minőségben,

– a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében A. Tiemann és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Fraguas Gadea és M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Mercier, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: R. L. Nesbitt és A. Collins SC, valamint P. McGarry BL,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője A. Cingolo avvocato dello Stato,

– a ciprusi kormány képviseletében A. Pantazi, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Fernandes és J. de Menezes Leitão, meghatalmazotti minőségben,

– a finn kormány képviseletében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,

– a svéd kormány képviseletében A. Kruse és I. Willfors, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. május 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43., az EK 49. és az EK 56. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Cadbury Schweppes plc (a továbbiakban: CS), a Cadbury Schweppes Overseas Ltd (a továbbiakban: CSO) és a Commissioners of Inland Revenue között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgya az utóbbi társaság adóztatása a Cadbury Schweppes cégcsoport leányvállalatának, a dublini (Írország) International Financial Services Centerben (nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ, a továbbiakban: IFSC) székhellyel rendelkező Cadbury Schweppes Treasury International (a továbbiakban: CSTI) 1996-ban elért nyeresége után.

A nemzeti jogszabályok

3 Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adójogszabályai értelmében az e jogszabályok szerint e tagállamban honos társaság (a továbbiakban: belföldi illetőségű társaság) itt társaságiadó-köteles a világjövedelme után. Ez magában foglalja azon fióktelepek és képviseletek által elért nyereséget is, amelyek útján a belföldi illetőségű társaság az Egyesült Királyságon kívül végez tevékenységet.

4 Ezzel szemben a belföldi illetőségű társaság fő szabály szerint nem adóköteles a leányvállalatai nyeresége után annak elérése időpontjában. A belföldi illetőségű társaság nem adóköteles az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalat által fizetett osztalék után. A külföldi székhellyel rendelkező leányvállalat által a belföldi illetőségű társaság részére fizetett osztalék az utóbbi társaságnál adózik. A kettős adóztatás elkerülése végett az Egyesült Királyság adójogszabályai mindamellett lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaság számára az adólevonást a külföldi leányvállalat által a nyereség keletkezésekor megfizetett adó erejéig.

5 Az Egyesült Királyságban az ellenőrzött külföldi társaságokra (a továbbiakban: EKT) vonatkozó jogszabályok kivételt tartalmaznak azon általános szabály alól, miszerint a belföldi illetőségű társaság a leányvállalat nyeresége után nem adóköteles a nyereség elérése időpontjában.

6 Ezek a jövedelemadóról és a társasági adóról szóló törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988) 747–756. cikkében és 24–26. mellékletében található jogszabályok előírják, hogy az EKT nyereségét – azaz az alapügy tényállása idején hatályos fenti jogszabályok (a továbbiakban: EKT-re vonatkozó jogszabályok) szerint olyan külföldi társaság nyereségét, amelyben a belföldi illetőségű társaság 50%-ot meghaladó részesedéssel rendelkezik – ez utóbbi társasághoz rendelik, és nála adóztatják az EKT által a letelepedés helye szerinti államban megfizetett adó levonása útján. Ha ezt követően ugyanezen nyereséget osztalék formájában fizetik ki a belföldi illetőségű társaságnak, az általa az EKT nyeresége után az Egyesült Királyságban megfizetett adó úgy minősül, mint az általa külföldön járulékosan megfizetett adó, és ez arra jogosítja a belföldi illetőségű társaságot, hogy azt az általa fizetendő osztalékadóból levonja.

7 Az EKT-re vonatkozó jogszabályokat akkor kell alkalmazni, ha az EKT-t a letelepedés helye szerinti államban „alacsonyabb adómérték" terheli, és e jogszabályok szerint ez a helyzet minden olyan adóév esetén, amelynek folyamán az EKT által megfizetett adó alacsonyabb azon adóösszeg háromnegyed részénél, amelyet az adóköteles nyeresége után az Egyesült Királyságban akkor fizetett volna, ha azt az adóztatás szempontjából e tagállamban állapították volna meg.

8 Az EKT-re vonatkozó jogszabályok alkalmazásán alapuló adóztatás számos kivételt tartalmaz. E jogszabályoknak az alapügy tényállása idején hatályos változata szerint nem alkalmazható az adókivetés a következő esetekben:

– amennyiben az EKT olyan „elfogadható nyereségfelosztási politikát" fogad el, amely szerint a nyereségének meghatározott százalékát (1996-ban 90%-át) az annak elérését követő 18 hónapon belül felosztják, és ezen osztalék után valamely belföldi illetőségű társaság adózik;

– amennyiben az EKT az említett jogszabályok értelmében „mentesített tevékenységeket" végez, mint például a kereskedelmi telephely egyes kereskedelmi tevékenységei;

– amennyiben az EKT betartja a „nyilvános árfolyamjegyzés feltételeit", miszerint a szavazati jogok 35%-a szabad forgalmú, és a leányvállalatban meglévő részesedéseket elismert értékpapírtőzsdén jegyzik, és azokkal kereskednek;

– amennyiben az EKT adóköteles nyeresége nem haladja meg az 50 000 GBP-ben meghatározott összeget (*de minimis* kivétel).

9 Az EKT-re vonatkozó jogszabályokban előírt adóztatás akkor is kizárt, ha teljesül az úgynevezett „indíték"-vizsgálat. Ez két együttes feltételt foglal magában.

10 Egyrészről, ha a szóban forgó üzleti évben az EKT-nál nyereséggel járó 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, a belföldi illetőségű társaságnak kell bizonyítania, hogy nem ezen adócsökkenés volt ezen ügyletek fő célja vagy fő céljainak egyike.

11 Másrészről a belföldi illetőségű társaságnak bizonyítania kell, hogy az EKT fennállásának fő célja vagy fő céljainak egyike az érintett üzleti évben nem az, hogy adócsökkenést érjenek el az Egyesült Királyságban a nyereség átjátszása útján. Az említett jogszabályok szerint nyereségátjátszásról van szó, ha alapos okkal feltételezhető, hogy a jövedelmeket az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező személy szerezte volna meg, és e személynél kerültek volna adóztatásra, ha nem létezett volna az EKT és az Egyesült Királyságon kívüli székhellyel rendelkező valamennyi kapcsolt vállalkozás.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat azt is meghatározza, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságai 1996-ban közzétették azon országok listáját, ahol bizonyos feltételek mellett EKT alapítható, és az tevékenységet végezhet, és amely EKT úgy minősül, mint amely teljesíti azokat a feltételeket, amelyek alapján mentesülhet az EKT-re vonatkozó jogszabályokban előírt adóztatás alól.

A jogvita alapját képező tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A CS olyan belföldi illetőségű társaság, amely az Egyesült Királyságban, más tagállamokban és harmadik országokban székhellyel rendelkező társaságokból álló Cadbury Schweppes cégcsoport anyavállalata. E cégcsoporthoz többek között két leányvállalat is tartozik Írországban, a Cadbury Schweppes Treasury Services (a továbbiakban: CSTS) és a CSTI, amelyek részesedéseit a CS olyan leányvállalatok láncolata útján tartja közvetve a birtokában, amelynek az élén a CSO áll.

14 Az IFSC-ben székhellyel rendelkező CSTS-t és CSTI-t 10%-os adókulcs terhelte az alapügy tényállása idején.

15 A CSTS és a CSTI tevékenysége források gyűjtéséből és azoknak a Cadbury Schweppes cégcsoporthoz tartozó leányvállalatok részére való rendelkezésre bocsátásából áll.

16 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a CSTS egy hasonló 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 CS elsőbbségi részvényeivel rendelkező kanadai adóalanyok szembesültek, másodszor el akarták kerülni azt, hogy engedélyt kérjenek az Egyesült Királyság hatóságaitól a külföldi kölcsönügyletekhez, harmadszor a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetén alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) alapján csökkenteni akarták a cégcsoporton belül kifizetett osztalék utáni forrásadót. Az említett határozat szerint e három célt akkor is el lehetett volna érni, ha a CSTS-t az Egyesült Királyság jogszabályainak megfelelően alapították volna, és e társaság e tagállamban telepedett volna le.

17 A CSTI a CSTS egyik leányvállalata. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a CSTI-t azért hozták létre Írországban, hogy arra ne vonatkozzon az Egyesült Királyság devizára vonatkozó egyes adórendelkezéseinek hatálya.

18 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem vitatott, hogy a CSTS és a CSTI pusztán azért telepedett le Dublinban, hogy a Cadbury Schweppes cégcsoport belső finanszírozási tevékenységeihez kapcsolódó nyereség az IFSC adórendszere alá tartozzon.

19 Tekintettel az e központban székhellyel rendelkező társaságokra alkalmazott adókulcsra, a CSTS és a CSTI nyereségét az EKT-re vonatkozó jogszabályok értelmében „alacsonyabb adómérték" terhelte. Az 1996-os üzleti évet illetően az Egyesült Királyság adóhatóságai úgy ítélték meg, hogy e leányvállalatokra azon feltételek egyike sem alkalmazható, amelyek lehetővé teszik az említett jogszabályokban előírt adóztatás mellőzését.

20 Ennélfogva a Commissioners of Inland Revenue 2000. augusztus 18-i határozatában az EKT-re vonatkozó jogszabályok alapján társasági adó címén 8 638 633,54 GBP összeget követelt a CSO-tól a CSTI által az 1996. december 28-án lezárt adóév folyamán elért nyereség után. Az adóhatározat kizárólag az utóbbi társaság által elért nyereséget érintette, mivel ugyanezen üzleti év során a CSTS veszteséges lett.

21 A CS és a CSO 2000. augusztus 21-én keresetet nyújtott be ezen adóhatározattal szemben a Special Commissioners of Income Tax, London előtt. E bíróság előtt azt állítják, hogy az EKT-re vonatkozó jogszabályok ellentétesek az EK 43., az EK 49. és az EK 56. cikkel.

22 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy több bizonytalansággal szembesült a közösségi jognak az előtte folyamatban lévő ügyre való alkalmazását illetően.

23 Elsősorban azt veti fel, hogy visszaélt-e a CS az EK-Szerződésben intézményesített szabadságokkal, amikor pusztán abból a célból alapított társaságokat és bocsátott

rendelkezésre társasági tőkét, hogy az Egyesült Királyságban hatályban lévőnél kedvezőbb adórendszer előnyeit élvezze.

24 Feltéve, hogy a CS pusztán ténylegesen élt az említett szabadságokkal, a kérdést előterjesztő bíróság másodsorban azt veti fel, hogy vajon a jelen körülmények között az EKT-ra vonatkozó jogszabályokat olyannak kell-e tekinteni, mint amelyek e szabadságokat korlátozzák, vagy hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg.

25 Abban az esetben, ha az említett jogszabályokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek korlátozzák a Szerződésben szentesített szabadságokat, a kérdést előterjesztő bíróság harmadsorban azt veti fel, hogy ki lehet-e zárni az ilyen korlátozást azon esetleges körülményből fakadóan, hogy a CS nem fizet magasabb adót, mint amelyet a CSTS és a CSTI fizetett volna, ha az Egyesült Királyságban telepedtek volna le. A kérdést előterjesztő bíróság felveti azt is, hogy jelentős-e egyrészről a CSTS és a CSTI jövedelmeire vonatkozó adóteher kiszámításának szabályai, valamint az említett tagállamban a CS leányvállalatira általában alkalmazandó szabályok közötti eltérés, másrészről az a tény, hogy az EKT veszteségét nem lehet levonni más EKT nyereségéből vagy a CS és leányvállalatainak nyereségéből az Egyesült Királyságban, holott az ilyen levonás megengedett lenne, ha a CSTS és a CSTI e tagállamban telepedett volna le.

26 Abban az esetben, ha az EKT-ra vonatkozó jogszabályokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg, negyedsorban azt veti fel a kérdést előterjesztő bíróság, hogy párhuzamot kell-e vonni az alapügy tényállása és azon eset között, ha a CS az Egyesült Királyságban alapított volna leányvállalatokat, vagy azon eset között, ha olyan tagállamban hozott volna létre leányvállalatokat, ahol e jogszabályok értelmében nem érvényesül alacsony adókulcs.

27 Abban az esetben, ha az EKT-ra vonatkozó jogszabályokról megállapítják, hogy hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg vagy korlátozzák a letelepedés szabadságát, a kérdést előterjesztő bíróság ötödsorban felveti, hogy vajon e jogszabályokat igazolhatja-e az adókikerülés elleni küzdelem indoka, mivel azok az Egyesült Királyságban adóköteles nyereség csökkentésének és átjátszásának megakadályozására irányulnak, és adott esetben arányosnak tekintendők-e a céljukra és azon mentességre tekintettel, amelyben azok a társaságok részesülhetnek, akik a CS-től eltérően az indíték-vizsgálat során bizonyítják, hogy céljuk nem az adóelkerülés.

28 E különböző kérdésekre figyelemmel a Special Commissioners of Income Tax, London az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette 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?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

29 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az EK 43., az EK 49. és az EK 56. cikkel az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapügyben felmerült, és amely bizonyos feltételek mellett az anyavállalat adóztatását írja elő az EKT által elért nyereség után.

30 E kérdést úgy kell érteni, hogy az vonatkozik az EK 48. cikkre is, amely előírja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, a Szerződésnek – az EK 43. cikkben foglalt – letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

31 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés letelepedés szabadságára 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 irányító befolyást gyakoroljon, és meghatározza a társasági tevékenységeket (lásd ebben az értelemben a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 22. pontját, valamint a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 37. pontját).

32 Jelen esetben az EKT-re vonatkozó jogszabályok – bizonyos feltételek mellett – az Egyesült Királyságon kívül székhellyel rendelkező olyan leányvállalatok nyereségének adóztatására vonatkoznak, amelyekben a belföldi illetőségű társaság ellenőrző részesedéssel rendelkezik. E jogszabályokat kell tehát az EK 43. és az EK 48. cikkre tekintettel megvizsgálni.

33 Feltéve, hogy e jogszabályok, amint azt az alapügy felperesei és Írország állítják, korlátozó hatást gyakorolnak a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának lenne az elkerülhetetlen következménye, és e hatás semmiképpen nem indokolja az említett jogszabályok külön vizsgálatát az EK 49. és az EK 56. cikk alapján (lásd ebben az értelemben a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9609. o.] 27. pontját).

34 Mielőtt megvizsgáljuk az EKT-re vonatkozó jogszabályokat az EK 43. és az EK 48. cikk alapján, meg kell válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság bevezető kérdését, amely arra irányul, hogy vajon a letelepedés szabadságával való visszaélésnek minősül-e az, ha az egyik tagállamban székhellyel rendelkező társaság abból a kizárólagos célból alapít és lát el tőkével társaságokat a másik tagállamban, hogy az utóbbi államban érvényesülő kedvezőbb adórendszer előnyeit élvezze.

35 Kétségtelen, hogy a tagállam állampolgárai nem kísérelhetik meg a Szerződésben biztosított könnyítésekkel visszaélve kivonni magukat a nemzeti jogszabályaik alkalmazása alól. A közösségi jogi rendelkezésekből sem szerezhetnek csalárd módon vagy visszaélésszerűen előnyt (a 115/78. sz. Knoors-ügyben 1979. február 7-én hozott ítélet [EBHT 1979., 399. o.] 25. pontja, a C-61/89. sz. Bouchoucha-ügyben 1990. október 3-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-3551. o.] 14. pontja és a C-212/97. sz. Centros-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1459. o.] 24. pontja).

36 Viszont az a körülmény, hogy valamely közösségi illetőségű természetes vagy jogi személynek szándékában állt kihasználni az illetősége szerintitől eltérő másik tagállamban hatályos kedvező adórendszert, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy megvonják tőle a Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségét (lásd ebben az értelemben a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-15013. o.] 71. pontját).

37 A letelepedés szabadságát illetően a Bíróság már megállapította, hogy az a körülmény, hogy a társaságot azzal a céllal hozták létre valamely tagállamban, hogy a kedvezőbb jogszabályok előnyeit élvezze, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy e szabadsággal visszaéltek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 27. pontját és a C-167/01. sz., Inspire Art ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10 155. o.] 96. pontját).

38 Amint az alapügy felperesei és a belga kormány, valamint a tárgyaláson a ciprusi kormány is hangsúlyozták, ebből az következik, hogy nem minősül visszaélésnek önmagában az a körülmény, hogy a CS a jelen esetben úgy döntött, az IFSC-be telepíti a CSTS-t és CSTI-t azon elismert célból, hogy azok e letelepedéssel járó kedvező adórendszer előnyeit élvezzék. E körülmény tehát nem zárja ki, hogy a CS hivatkozhasson az EK 43. és az EK 48. cikkre (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 18. pontját és a fent hivatkozott Inspire Art ügyben hozott ítélet 98. pontját).

39 Ezért azt kell megvizsgálni, hogy ellentétesek-e az EK 43. és az EK 48. cikkel az olyan jogszabályok, mint amelyek az EKT-re is vonatkoznak.

40 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 19. pontja, a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontja és a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontja).

41 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 29. pontját).

42 Még akkor is, ha a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy valamely tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy egy másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontját).

43 Jelen esetben nem vitatott, hogy az EKT-re vonatkozó jogszabályok eltérő bánásmódot tartalmaznak a belföldi illetőségű társaságok tekintetében az azon társaságot terhelő adómérték alapján, amelyben előbbiek ellenőrző részesedéssel rendelkeznek.

44 Ha ugyanis a belföldi illetőségű társaság olyan tagállamban alapított EKT-t, ahol utóbbit az EKT-re vonatkozó jogszabályok értelmében alacsonyabb adómérték terheli, az ilyen ellenőrzött társaság által elért nyereséget e jogszabályok alapján a belföldi illetőségű társasághoz rendelik, amelyet e nyereség után adóztatnak. Ha viszont az ellenőrzött társaságot az Egyesült Királyságban vagy olyan államban alapították és adóztatják, ahol az említett jogszabályok értelmében azt nem terheli alacsonyabb adómérték, akkor e jogszabályok nem alkalmazhatók az Egyesült Királyság társaságiadó-jogszabályainak megfelelően, és a belföldi illetőségű társaság ilyen körülmények között nem adózik az ellenőrzött társaság nyeresége után.

45 Ez az eltérő bánásmód adóhátrányt okoz azon belföldi illetőségű társaságnak, amelyre vonatkoznak az EKT-re vonatkozó jogszabályok. Ugyanis még ha az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a dán, a német, a francia, a portugál, a finn és

a svéd kormány felvetésének megfelelően figyelembe is vesszük a kérdést előterjesztő bíróság által említett azon esetleges körülményt, miszerint az ilyen belföldi illetőségű társaság nem fizetne magasabb adót az említett jogszabályok hatálya alá tartozó EKT nyeresége címén, mint amely e nyereséget abban az esetben terhelné, ha azt az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalat érte volna el, ez nem változtat azon, hogy e jogszabályok alkalmazásában e belföldi illetőségű társaságot egy másik jogi személy nyeresége után adóztatják. Márpedig erről nincs szó az olyan belföldi illetőségű társaság esetén, amelynek leányvállalatát az Egyesült Királyságban adóztatják, vagy amelynek e tagállamon kívül székhellyel rendelkező leányvállalatát nem terheli alacsonyabb adómérték.

46 Amint az alapügy felperesei, Írország és az Európai Közösségek Bizottsága is érvel, az EKT-re vonatkozó jogszabályokból eredő eltérő bánásmód az adóztatásban és az ebből eredő hátrány, amely azokat a belföldi illetőségű társaságokat érinti, amelyek más tagállamban alacsonyabb adómérték alá tartozó leányvállalattal rendelkeznek, alkalmas arra, hogy korlátozza az ilyen társaságokat abban, hogy gyakorolják a letelepedés szabadságát, visszatartva őket attól, hogy leányvállalatot alapítsanak, megszerezzenek és fenntartsanak olyan tagállamban, ahol azt ilyen adómérték terheli. Ezek tehát a letelepedés szabadságának a korlátozását valósítják meg az EK 43. és az EK 48. cikk értelmében.

47 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a C-250/95. sz., Future Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 26. pontja, a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 49. pontja, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja).

48 Az Egyesült Királyság Kormánya, a dán, a német, a francia, a portugál, a finn és a svéd kormány támogatásával úgy érvel, hogy az EKT-re vonatkozó jogszabályok célja az adókikerülés azon sajátos formája elleni küzdelem, amelynek lényege, hogy a belföldi illetőségű társaság mesterségesen átcsoportosítja a nyereségét a keletkezés tagállamából valamely alacsony adómértékű államba ottani leányvállalat-alapítás és olyan ügyletek megkötése útján, amelyek fő célja az e leányvállalathoz történő nyereség-átcsoportosítás.

49 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az abból származó esetleges előny, hogy a leányvállalat székhelye szerinti, az anyavállalat alapításának helye szerinti tagállamtól eltérő másik tagállamban kevésbé magas a leányvállalatot terhelő adószint, önmagában nem teszi lehetővé az előző tagállam számára, hogy ezt az előnyt az anyavállalat kevésbé kedvező adójogi kezelésével egyenlítse ki (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 21. pontját; lásd hasonlóképpen a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7447. o.] 44. pontját, valamint a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 52. pontját). Az adóbevétel-csökkenés megelőzésének szükségessége nem szerepel sem az EK 46. cikk (1) bekezdésében felsorolt okok között, sem pedig azon közérdeken alapuló kényszerítő okok között, amelyek igazolhatják a Szerződésben intézményesített bármely szabadság korlátozását (lásd ebben az értelemben a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Skandia és Ramstedt ügyben hozott ítélet 53. pontját).

50 Szintén az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy nem alapozhatja meg az adókijátszás általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy a belföldi illetőségű társaság másik tagállamban telephelyet, például leányvállalatot létesít (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját, a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 45. pontját, a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontját, valamint a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 27. pontját).

51 Ellenben a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az érintett

tagállam jogszabályainak megkerülése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját, a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11779. o.] 37. pontját, a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontját).

52 Az adóköteles személy magatartásának megítéléséhez különösen a letelepedés szabadságával követett célt kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 42. pontját).

53 E cél arra irányul, hogy lehetővé tegyék valamely tagállam állampolgárának, hogy telephelyet létesítsen egy másik tagállamban annak érdekében, hogy ott tevékenységet végezzen, és ezáltal az önálló vállalkozói tevékenység terén elősegítsék a Közösségen belüli gazdasági és társadalmi összefonódást (lásd a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet [EBHT 1974., 631. o.] 21. pontját). A letelepedés szabadsága ennek érdekében magában foglalja annak lehetőségét, hogy a közösségi állampolgár állandó és folyamatos jelleggel részt vegyen a származási államától eltérő másik tagállam gazdasági életében, és ott haszonra tegyen szert (a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-4165. o.] 25. pontja).

54 A fogadó tagállamban való beilleszkedés céljára tekintettel a letelepedés fogalma a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései értelmében az ebben az államban állandó telephelyen, határozatlan ideig ténylegesen végzett gazdasági tevékenységet foglalja magában (lásd a C-221/89. sz., Factortame és társai ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3905. o.] 20. pontját, valamint a C-246/89. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1991. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-4585. o.] 21. pontját). A fogalom tehát azt feltételezi, hogy az érintett társaság valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és ott ténylegesen gazdasági tevékenységet végez.

55 Ebből következik, hogy abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélésszerű magatartásokkal szembeni küzdelem indokával, ha e korlátozás sajátos célja szükségképpen az, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző megállapodásokra irányuló magatartásokat, amelyek a nemzeti területen folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó elkerülésére irányulnak.

56 A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49. pontjában foglalt gyakorlathoz hasonlóan, amely annak megszervezéséből állt, hogy a cégcsoporton belüli veszteségeket a legmagasabb adókulcsot alkalmazó tagállamban székhellyel rendelkező társaságokhoz csoportosítsák, következésképpen oda, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik, az előző pontban leírt magatartástípus korlátozza a tagállamot abban, hogy a területén folytatott tevékenységekre vonatkozó adóztatási jogát gyakorolja, és sérti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját).

57 E megfontolások alapján azt kell megítélni, hogy igazolhatja-e a letelepedés szabadságának az EKT-re vonatkozó jogszabályokból eredő korlátozását a teljesen mesterséges megállapodásokkal szembeni küzdelem indoka, és az adott esetben arányosnak bizonyul-e e cél tekintetében.

58 Az említett jogszabályok azt az esetet szabályozzák, amikor a belföldi illetőségű társaság olyan EKT-t alapított, amelyet a letelepedés helye szerinti tagállamban azon adó összegének háromnegyed részénél alacsonyabb adómérték terhel, amelyet az Egyesült Királyságban kellett volna megfizetni, ha ezen EKT nyereségét e tagállamban adóztatták volna.

59 A nagyon kedvező adórendszer hatálya alá tartozó EKT nyereségének a belföldi illetőségű társaság adóalapjába való beszámításának előírása révén az EKT-re

vonatkozó jogszabályok lehetővé teszik azoknak a magatartásoknak a meghiúsítását, amelyek célja kizárólag az, hogy elkerüljék a nemzeti területen folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adót. Amint a francia, a finn és a svéd kormány is hangsúlyozza, e jogszabályok tehát alkalmasak azon cél elérésére, amelyre figyelemmel e jogszabályokat elfogadták.

60 Meg kell továbbá vizsgálni azt is, hogy az említett jogszabályok nem lépik-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

61 Az EKT-re vonatkozó jogszabályok számos kivételt tartalmaznak, amelyek esetén kizárt az EKT-k nyereségének a belföldi illetőségű társaságnál történő adóztatása. E kivételek némelyike lehetővé teszi az utóbbi társaság mentesülését olyan esetekben, amikor kizártnak tűnik a pusztán adózási célzatú, teljesen mesterséges megállapodások fennállása. Így például az EKT csaknem teljes nyereségének kifizetése a belföldi illetőségű társaság részére arra utal, hogy az utóbbinak nem áll szándékában, hogy az Egyesült Királyságban elkerülje az adót. Az EKT által végzett kereskedelmi tevékenységek is kizárják az olyan mesterséges megállapodás fennállását, amely nélkülözi a valós gazdasági kapcsolatot a fogadó tagállammal.

62 Jelen esetben, ahol e kivételek egyike sem alkalmazható, az EKT-re vonatkozó jogszabályokban szabályozott adóztatás alkalmazásától akkor lehet eltekinteni, ha az EKT letelepedése és tevékenységei megfelelnek az indíték-vizsgálaton. Utóbbi lényegében azt követeli meg, hogy a belföldi illetőségű társaság bizonyítsa egyrészről, hogy az Egyesült Királyságban bekövetkező jelentős adócsökkenés, amely az e társaság és az EKT között bonyolított ügyletek következménye, nem képezte ezen ügyletek fő célját vagy fő céljainak egyikét, másrészről, hogy nem az volt az EKT alapításának fő célja vagy fő céljainak egyike, hogy elérjék az említett jogszabályok szerinti nyereségátjátszás útján az említett adócsökkenést.

63 Amint az alapügy felperesei, a belga kormány és a Bizottság is rámutattak, az, hogy az EKT-re vonatkozó jogszabályokban előírt kivételek egyike sem alkalmazható, és hogy az adókönnyítés elérésére irányuló szándék ösztönözte az EKT alapítását, valamint az utóbbi és a belföldi illetőségű társaság közötti ügyletek megkötését, nem elegendő annak megállapításához, hogy kizárólag adózási célzatú, teljesen mesterséges megállapodás áll fenn.

64 Az ilyen megállapodás fennállásának megállapítása ugyanis az adóelőny megszerzésére irányuló szándék szubjektív körülményén kívül azt is megköveteli, hogy objektív körülményekből kitűnjön az, hogy a közösségi jogban előírt feltételek formális betartása ellenére nem érték el a letelepedés szabadságával követett, a jelen ítélet 54. és 55. pontjában kifejtettek szerinti célt (lásd ebben az értelemben a C-110/99. sz., Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11569. o.] 52. és 53. pontját és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 74. és 75. pontját).

65 E feltételek mellett ahhoz, hogy az EKT-re vonatkozó jogszabályok megfeleljenek a közösségi jognak, kizártnak kell lennie az e jogszabályokban előírt adóztatásnak, ha az adótermészetű indíték fennállásától függetlenül az EKT alapítása gazdasági valóságot tükröz.

66 Amint a jelen ítélet 52–54. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatból is következik, ezen alapításnak olyan valós letelepedésnek kell lennie, amelynek célja gazdasági tevékenységek tényleges végzése a fogadó tagállamban.

67 Amint a tárgyaláson az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság is felhozta, e megállapításnak olyan objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető kö-

rülményeken kell nyugodnia, amelyek különösen az EKT üzlethelyiségek, személyzet és berendezési tárgyak formájában megnyilvánuló fizikai jelenlétének fokára vonatkoznak.

68 Ha e körülmények vizsgálata ahhoz a megállapításhoz vezet, hogy az EKT olyan színlelt telephelynek felel meg, amely ténylegesen nem végez gazdasági tevékenységet a fogadó tagállam területén, ezen EKT létesítését olyannak kell tekinteni, mint amely a teljesen mesterséges megállapodás sajátosságait mutatja. Különösen ez a helyzet a „postafiók" leányvállalat vagy a „fedővállalkozás" esetén (lásd a C-341/04. sz., Eurofood IFSC ügyben 2006. május 2-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3813. o.] 34. és 35. pontját).

69 Amint a főtanácsnok is rámutatott indítványa 103. pontjában, az a körülmény azonban, hogy az EKT nyereségével összefüggő tevékenységeket a belföldi illetőségű társaság székhelye szerinti tagállam területén székhellyel rendelkező társaság éppúgy el tudta volna végezni, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy teljesen mesterséges megállapodás áll fenn.

70 Szükségképpen az e tekintetben a legkedvezőbb helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságnak van lehetősége arra, hogy bizonyítékokat szolgáltasson az EKT tényleges letelepedéséről, és arról, hogy az EKT tevékenységei valósak.

71 A belföldi illetőségű társaság által szolgáltatott bizonyítékok alapján az illetékes nemzeti hatóságoknak lehetőségük van arra, hogy az EKT valós helyzetére vonatkozó szükséges információk megszerzése céljából igénybe vegyék az olyan jogi eszközök által intézményesített, a nemzeti adóhatóságok közötti információcsere és együttműködési rendszereket, mint amelyeket Írország is említett írásbeli észrevételeiben, mégpedig a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes

hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvet (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) és a jelen ügyre vonatkozóan a Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága és Írország között 1976. június 2-án létrejött egyezményt a kettős adóztatás elkerülésére és az adóztatás kijátszásának megakadályozására a jövedelemadók és a tőkejövedelmek területén.

72 A jelen esetben, amint az Egyesült Királyság Kormánya is előadja, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy vajon az EKT-re vonatkozó jogszabályokban előírtak szerinti indíték-vizsgálat alapot ad-e olyan értelmezésre, amely lehetővé teszi, hogy az e jogszabályokban előírt adóztatást a teljesen mesterséges megállapodásokra korlátozzák, vagy ezzel szemben az e vizsgálat alapját képező kritériumok azt jelentik, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat az említett jogszabályok hatálya alá kerül, függetlenül attól, hogy nem állnak fenn azok az objektív körülmények, amelyek ilyen természetű megállapodás fennállását bizonyítják, mivel az ugyanezen jogszabályokban előírt kivételek nem alkalmazhatók, és az Egyesült Királyságban történő adócsökkenés elérésére irányuló szándék az EKT alapításának központi indokai között szerepel.

73 Az első esetben az EKT-re vonatkozó jogszabályokat az EK 43. és az EK 48. cikkel összhangban állónak kell tekinteni.

74 A második esetben viszont meg kell állapítani, ahogyan az alapügy felperesei, a Bizottság és a tárgyaláson a ciprusi kormány is érveltek, hogy az említett jogszabályok ellentétesek az EK 43. és az EK 48. cikkel.

75 A fenti megfontolások alapján azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EK 43. és az EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha az egyik tagállamban székhellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapjába beszámítják az EKT által más tagállamban elért nyereséget, amennyiben ott e nyereséget az első államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli, kivéve, ha e

beszámítás kizárólag az általában fizetendő nemzeti adó kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Ennélfogva tartózkodni kell az ilyen adóintézkedés alkalmazásától, amennyiben objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmények alapján bebizonyosodik, hogy az adótermészetű indíték ellenére az említett EKT valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és ott ténylegesen gazdasági tevékenységet végez.

A költségekről

76 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az EK 43. és az EK 48. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha az egyik tagállamban székhellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapjába beszámítják az ellenőrzött külföldi társaság által más tagállamban elért nyereséget, amennyiben ott e nyereséget az első államban alkalmazottnál alacsonyabb adómérték terheli, kivéve ha e beszámítás kizárólag az általában fizetendő nemzeti adó kijátszását célzó, teljesen mesterséges megállapodásokra vonatkozik. Ennélfogva tartózkodni kell az ilyen adóintézkedés alkalmazásától, amennyiben objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmények alapján bebizonyosodik, hogy az adótermészetű indíték ellenére az említett ellenőrzött társaság valóban letelepedett a fogadó tagállamban, és ott ténylegesen gazdasági tevékenységet végez.

Aláírások