A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. december 12.*

A C-446/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. október 22-én érkezett, 2004. október 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Test Claimants in the FII Group Litigation**

és

a **Commissioners of Inland Revenue**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (előadó), P. Kūris és Juhász E. tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet és M. Ilešič bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: L. A. Geelhoed,
hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. november 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Test Claimants in the FII Group Litigation képviseletében G. Aaronson QC, valamint P. Farmer és D. Cavender barristers, S. Whitehead és M. Anderson solicitors megbízásából,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében kezdetben E. O'Neill, később: C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítőik: G. Barling QC, valamint D. Ewart és S. Stevens barristers,

– Írország képviseletében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Clohessy BL, és A. Collins SC,

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

a főtanácsnok indítványának a 2006. április 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk és az EK 56. cikk, valamint a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 4. cikke (1) bekezdésének és 6. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező két társaság és a Commissioners of Inland Revenue (az Egyesült Királyság adóhatósága) között a nem e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságoktól kapott osztalék adójogi megítélése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi háttér

3 A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének eredeti szövege ekként rendelkezik:

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

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

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

4 Az irányelv 6. cikke alapján valamely anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap leányvállalatától.

5 A 90/435 irányelv 7. cikke szerint

„(1) »Forrásadó«: ezen irányelv alkalmazásában nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadó-előlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére (précompte), amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos.

(2) Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak."

A nemzeti szabályozás

6 Az Egyesült Királyságban hatályban lévő adójogi szabályozás szerint e tagállamban székhellyel rendelkező vagy székhellyel nem rendelkező, de itt fióktelep vagy

képviselet útján kereskedelmi tevékenységet folytató bármely társaság adott üzleti év folyamán elért nyeresége ezen államban társaságiadó-köteles.

7 Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága 1973 óta az ún. „részleges beszámítás" adózási rendszerét alkalmazza, amely szerint a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében be kell számítani a belföldi illetőségű társaság nyerségének felosztásakor az e társaság által fizetett társasági adó egy részét a társaság részvényeseinek adójába. 1999. április 6-ig e rendszer alapját képezte egyfelől a nyereséget felosztó társaság által fizetendő társaságiadó-előleg, másfelől az osztalékban részesülő részvényesek számára biztosított adójóváírás, amely kiegészült az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok által a szintén e tagállami illetőségű társaságoktól kapott osztalékok társaságiadó-mentességével.

A társaságiadó-előleg fizetése

8 A jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: ICTA) az alapügy tényállának megvalósulása idején hatályos változatának 14. cikke alapján az Egyesült Királyságban illetősséggel rendelkező társaság, amely osztalékot fizet részvényesei számára, köteles a teljesített osztalék összege, illetve értéke alapján számított társaságiadó-előleg („advance corporation tax", a továbbiakban ACT) fizetésére.

9 A társaságok bizonyos korlátok mellett jogosultak beszámítani az adott üzleti év során teljesített osztalék után fizetett ACT-et az ezen időszakra vonatkozó társaságiadó-kötelezettségük („mainstream corporation tax") összegébe. Ha valamely társaság társaságiadó-kötelezettsége nem elegendő az ACT teljes összegének

beszámításához, az ACT-többlet átvihető valamely korábbi, illetve későbbi időszakra, vagy átruházható a társaság leányvállalatai részére, amelyek beszámíthatják azt a saját társaságiadó-kötelezettségük összegébe. Az ACT-többlet kizárólag az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok számára ruházható át.

10 Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező cégcsoport csoportos adózást választhat, amely lehetővé teszi az e csoporthoz tartozó társaságok számára, hogy elhalasszák az ACT megfizetését a csoport élén található anyavállalat általi osztalékfizetésig. A jelen ügy tárgyát azonban nem ezen, a C-397/98 és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyben 2001. március 8-án hozott ítéletben (EBHT 1998., I-1727. o.) érintett rendszer képezi.

A belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete

11 Ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékot kap valamely szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól, az ICTA 208. cikke alapján ezen osztalék után nem keletkezik társaságiadó-kötelezettsége.

12 Emellett az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése alapján valamely belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaság részére teljesített ACT-köteles osztalék után az utóbbi társaság az ACT kulcsának megfelelő adójóváírásra jogosult. Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése alapján az osztalékban részesülő társaság szempontjából a kapott osztalék és az adójóváírás együtt adómentes befektetési jövedelemnek minősül („franked investment income" vagy FII).

13 Az Egyesült Királyságban illetősséggel rendelkező társaság, amely valamely másik belföldi illetőségű társaságtól adójóváírásra jogosító osztalékfizetésben részesült, visszakaphatja az ezen másik társaság által megfizetett ACT összegét, és a saját részvényesei részére teljesítendő osztalékfizetéskor levonhatja azt az általa fizetendő ACT összegéből, aminek folytán kizárólag a különbözet után fizeti meg az ACT-et.

14 Az ICTA F mellékletének megfelelően valamely Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező természetes személy jövedelemadót köteles fizetni az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól kapott osztalék után. Azonban jogosult az e társaság által fizetett ACT kulcsának megfelelő adójóváírásra. E személy levonatja az adójóváírás összegét az általa az osztalék után fizetendő jövedelemadó összegéből, vagy készpénzben megkaphatja azt, ha az adójóváírás összege meghaladja a személy adójának összegét.

A külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete

15 Ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékot kap valamely e tagállamon kívüli illetőséggel rendelkező társaságtól, ezen osztalék után társaságiadó-kötelezettsége keletkezik.

16 Ilyen esetben az ilyen osztalékban részesülő társaság nem jogosult adójóváírásra, és a kapott osztalék nem minősül adómentes befektetési jövedelemnek. Ezzel szemben az ICTA 788. és 790. cikke alapján e társaság az osztalékot fizető társaság által a saját illetősége szerinti államban megfizetett adó után kedvezményre jogosult, amelyet vagy az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás, vagy az Egyesült Királyság és e másik állam által a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény (a továbbiakban: egyezmény) alapján biztosítanak.

17 Ennek megfelelően a nemzeti szabályozás lehetővé teszi a külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékból levont forrásadónak az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által fizetendő társasági adóba történő beszámítását. Ha az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság közvetlenül vagy közvetve rendelkezik az osztalékot fizető társaságban a szavazati jogok legalább 10%-ával, vagy a leányvállalata az ilyen szavazati jogokkal rendelkező társaságnak, a kedvezmény kiterjed az azon nyereség után fizetett külföldi társasági adóra, amelyből az osztalékot juttatták. E külföldi adó után legfeljebb az érintett bevételt terhelő társasági adó címén az Egyesült Királyságban fizetendő összegig vehető igénybe kedvezmény.

18 Az Egyesült Királyság által kötött egyezmények alapján ezekhez hasonló rendelkezéseket kell alkalmazni.

19 Amennyiben valamely belföldi illetőségű társaság maga is osztalékot fizet saját részvényesei számára, köteles ACT-et fizetni.

20 Azt illetően, hogy az ezen osztalék után fizetett ACT mennyiben számítható be a belföldi illetőségű társaság által a társasági adó címén fizetendő összegbe, elmondható, hogy két okból is ACT-többletet eredményezhet az, ha valamely belföldi illetőségű társaság külföldi illetőségű társaságtól kap osztalékot.

21 Egyfelől a jelen ítélet 16. pontjában kifejtettek szerint a valamely külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék nem jogosít az azon ACT összegéből levonható adójóváírásra, amelyet a belföldi illetőségű társaságnak meg kell fizetnie akkor, amikor osztalékot juttat a saját részvényesei számára.

22 Másfelől, ha a belföldi illetőségű társaság a külföldi illetőségű társaság által külföldön megfizetett adó után kedvezményben részesül, ezen adónak a társasági adó címén fizetendő összegbe történő beszámítása csökkenti a belföldi illetőségű társaságnál azt az összeget, amely az ACT-tel csökkenthető lenne.

A FID-rendszer

23 A külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság 1994. július 1-jétől választhatta, hogy a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor az osztalék „külföldi jövedelemből származó osztaléknak" („foreign income dividend", a továbbiakban: FID) minősül, amely után ACT-et kell fizetni, ami viszont lehetővé teszi e társaság számára, hogy amennyiben a FID eléri a külföldről kapott osztalék szintjét, kérje a többletként megfizetett ACT visszatérítését.

24 Míg az ACT az azon negyedévet követő tizennégy napon belül esedékes, amelynek során az osztalékot kifizették, az ACT-többlet abban az időpontban válik visszaigényelhetővé, amikor a belföldi illetőségű társaság köteles megfizetni a társasági adót, azaz az üzleti év végét követő kilenc hónap elteltével.

25 Az a természetes személy részvényes, aki FID-nek minősülő osztalékot kap, nem jogosult adójóváírásra, ellenben a jövedelemadó tekintetében úgy kell őt tekinteni, mint aki a legalacsonyabb adókulccsal adózott jövedelmet kapott. A FID-ben részesülő adómentes részvényesek, mint például az Egyesült Királyság nyugdíjalapjai, sem voltak jogosultak adójóváírásra.

26 Az 1999. április 6-tól teljesített osztalékfizetésektől kezdődően hatályon kívül helyezték az ACT-rendszert, ideértve és a FID-rendszert is (a továbbiakban együtt: a FID-rendszer).

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

27 Az alapeljárás az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező más tagállamban vagy harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságokban részesedést fenntartó társaságok által a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) előtt benyújtott több keresetből álló, az adómentes beruházási jövedelemre vonatkozó „group litigation" típusú per („Franked Investment Income Group Litigation").

28 A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utalás céljából a „próbaper" körébe választott ügyek a British Amercian Tobacco cégcsoportba (BAT, a továbbiakban: az alapügy felperesei) tartozó, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok által benyújtott kérelmekre vonatkoznak. A csoport élén az anyavállalat helyezkedett el, amely közvetlenül vagy közvetve rendelkezett a többi társaság tőkéjének 100%-ával, amely társaságok maguk is az Európai Unió és az Európai Gazdasági Térség különböző tagállamaiban, valamint harmadik országokban letelepedett társaságok 100%-os tulajdonosai voltak.

29 Az ügyek elsődlegesen a külföldi illetőségű társaságok által az alapügy felperesei részére az 1973. szeptember 30-ával záruló üzleti évtől kezdődően az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint legalább a határozat napjáig fizetett osztalékokra, másodsorban a BAT-cégcsoport anyavállalata által a részvényesei részére ugyanazon üzleti évtől 1999. március 31-ig fizetett osztalékokra, harmadsorban az alapügy felperesei által a fenti üzleti évtől 1999. április 14-ig teljesített ACT-fizetésekre és negyedsorban az 1994. szeptember 30-a és 1997. szeptember 30-a között fizetett, FID-nek minősülő osztalékokra vonatkoznak.

30 Az alapügy felperesei kérik az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás rájuk történő alkalmazásából eredő veszteségek megtérítését, illetve visszatérítését, különös tekintettel a következő összegekre:

– a külföldről kapott osztalékok után megfizetett társasági adó, és ezen adó tekintetében alkalmazott kedvezmények és adójóváírások, amelyek az adó hiányában igénybe vehetők vagy a más adóból történő levonás céljából átruházhatók lettek volna;

– a részvényesek számára a külföldről származó osztalékokból juttatott összegek után fizetett ACT, amennyiben a többletet nem használták fel,

– ez utóbbi esetben az érintett összegeknek – az ACT megfizetése és az ACT társasági adóba történő beszámításának időpontja közötti – elmaradt haszna; és

– a FID-nek minősülő osztalékfizetéseket illetően az ACT-ként fizetett összegek – az ACT fizetésének napja és az annak visszatérítése közötti – elmaradt haszna, valamint azon további összegek, amelyeket az alapügy felpereseinek azért kellett fizetniük a részvényeseik számára, hogy kárpótolják őket az adójóváírásuk elvesztése miatt.

31 Ilyen körülmények között a High Court of Justice (England & Wales) felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e az EK 43., illetve az EK 56. cikkel az, ha valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (»belföldi illetőségű társaság«) által más belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot mentesíti a társasági adó alól, míg a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok (»külföldi illetőségű

társaságok«) által a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékra (az osztalék után fizetendő forrásadóra, illetve, bizonyos körülmények között a külföldi illetőségű társaságok által az illetőségük szerinti tagállamban a nyereségük után megfizetett adóra a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti kedvezményt alkalmazva) társasági adókötelezettséget ír elő?

2. Ha valamely tagállam adózási rendszere bizonyos körülmények között a belföldi illetőségű társaság által a részvényesei számára fizetett osztalék vonatkozásában társasági adóelőleget [...] ír elő, és a belföldi illetőségű részvényesek számára ezen osztalék tekintetében adójóváírást biztosít, ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel, vagy a [90/435 irányelv] 4. cikkének (1) bekezdésével vagy 6. cikkével, ha a tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek úgy rendelkeznek, hogy a belföldi illetőségű társaság ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizethet osztalékot a részvényeseinek, amennyiben e társaság (közvetlenül vagy e tagállamban illetőséggel rendelkező más társaságokon keresztül közvetve) belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot, ugyanakkor nem teszik lehetővé, hogy valamely belföldi illetőségű társaság ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizessen a részvényeseinek osztalékot, amennyiben az a külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot?

3. Ellentétes-e a második kérdésben említett közösségi jogi rendelkezésekkel, ha valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek alapján az ACT-kötelezettség összege beszámítható az osztalékot fizető társaság, illetve a cégcsoport más belföldi illetőségű társaságai által e nyereség után fizetendő társasági adóba:

   a) amely szabályok azonban nem teszik lehetővé az ACT-nek a cégcsoport külföldi illetőségű társaságai által elért nyereség után az érintett tagállamban vagy más tagállamban fizetett adóba történő beszámítását vagy az azzal egyenértékű kedvezményt (például az ACT visszatérítését); illetve

b) amely előírja, hogy a belföldi illetőségű társaság által a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján élvezett kedvezmények csökkentik a társasági adókötelezettséget, amelybe az ACT-kötelezettség beszámítható?

4. Amennyiben valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz, amelyek bizonyos körülmények esetén lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaságok számára, hogy választásuk szerint részükre visszatérítsék a részvényeseiknek fizetett osztalék után fizetett ACT-et, ha a belföldi illetőségű társaságok a külföldi illetőségű társaságoktól (ideértve a harmadik országokban illetőséggel rendelkező társaságokat) kapták ezen összegeket, ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel vagy a [90/435 irányelv] 4. cikkének (1) bekezdésével vagy 6. cikkével, ha ezen intézkedések:

a) arra kötelezik a belföldi illetőségű társaságokat, hogy a megfizessék az ACT-et, majd azt követően kérjék annak visszatérítését; és

b) nem biztosítják, hogy a belföldi illetőségű társaságok részvényesei igénybe vehessék azt az adójóváírást, amely akkor járt volna nekik, ha az osztalékot valamely olyan belföldi illetőségű társaságtól kapják, amely maga nem részesült külföldi illetőségű társaságoktól származó osztalékban?

5. Amennyiben a tagállam az első és a második kérdésben ismertetett intézkedéseket 1993. december 31-e előtt fogadta el, majd ezt követően meghozta a negyedik kérdésben vázolt intézkedéseket, és amennyiben ezen utóbbiak az EK 56. cikk által tiltott korlátozást valósítanak meg, e korlátozást 1993. december 31-e előtt nem létező, új korlátozásnak kell-e tekinteni?

6. Amennyiben az elsőtől az ötödikig terjedő kérdésekben ismertetett valamely intézkedés az itt megjelölt közösségi jogi rendelkezések valamelyikével ellentétes, amennyiben a belföldi illetőségű társaság, illetve az ugyanazon cégcsoporthoz tartozó társaságok a megfelelő jogszabálysértésekre hivatkozással az alábbi kérelmeket terjesztik elő:

a) az első kérdésben leírt körülmények között jogellenesen kirótt társasági adó visszatérítése iránti kérelem;

b) az első kérdésben leírt körülmények között jogellenesen kirótt társasági adóra vonatkozó kedvezmények visszaállítása (vagy a veszteségek megtérítése) iránti kérelem;

c) azon ACT visszafizetése (vagy annak összegében kártérítés fizetése) iránti kérelem, amelyet a társaság által fizetendő társasági adóba nem lehetett beszámítani, illetve más módon kedvezményként érvényesíteni, és amelyet jogsértés hiányában nem kellett volna megfizetni (illetve amely valamely kedvezménnyel csökkenthető lett volna);

d) olyan esetben, amikor az ACT beszámításra került a társasági adóba, az érintett összegek – az ACT megfizetése és a beszámítás közötti időszakra vonatkozó – elmaradt hasznának megtérítése iránti kérelem;

e) a társaság, illetve a cégcsoporthoz tartozó valamely másik társaság által megfizetett társasági adó visszafizetése iránti kérelem, amikor az előbbi társaságok bármelyikének azért keletkezett társaságiadó-kötelezettsége, mert nem vett igénybe más kedvezményeket az ACT-nek az általa fizetendő adóba történő beszámíthatósága érdekében (az ACT beszámításának korlátaiból adódó társasági adófizetési kötelezettség);

f) az egyébként előírtnál korábban megfizetett társasági adónak megfelelő pénzösszeg elmaradt hasznának megtérítése, valamint a fenti e) pontban kifejtett körülmények miatt elvesztett kedvezmények miatt keletkezett veszteség megtérítése iránti kérelem;

g) a belföldi illetőségű társaságnak a cégcsoporton belül valamely más társaság részére átruházott ACT-többlet visszafizetése (vagy annak összegében kártérítés fizetése) iránti kérelme, ha az ACT-többletet nem érvényesítették, mivel az utóbbi társaságot eladták, szétvált vagy felszámolták;

h) a negyedik kérdésben leírt olyan esetben, amikor az ACT-et megfizették, majd azt követően visszaigényelték, az érintett összegek – az ACT megfizetése és a visszaigénylése közötti időszakra vonatkozó – elmaradt hasznának megtérítése iránti kérelem;

i) kártérítés iránti kérelem abban az esetben, amikor a belföldi illetőségű társaság azt választotta, hogy a negyedik kérdésben leírt eljárás szerint visszaigényli az ACT-et, és az osztalék összegének megemelésével kárpótolta a részvényeseit az adójóváírás elvesztéséért;

a fentiekben leírt kérelmek mindegyike esetében úgy kell-e tekinteni, hogy az:

– a fent említett közösségi jogi szabályok megszegésből eredően, annak következtében jogellenesen kirótt összegek visszafizetésére irányuló kérelem; vagy

– kártérítési igény vagy kármegtérítés iránti kérelem, aminek folytán teljesíteni kell a [C-46/93 és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott] ítéletben [(EBHT 1996., I-1029. o.)] kifejtett feltételeket; vagy

– jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelem?

7. Amennyiben a hatodik kérdés bármely részére adott válasz szerint a kérelem jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelemnek minősül:

a) ezen összeg megfizetéséhez való jog a fentiekben említett közösségi rendelkezések által biztosított jogból ered, vagy annak következménye?

b) teljesíteni kell-e a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame] ítéletben a kártérítés tekintetében előírt feltételeket; vagy

c) szükséges-e más feltételek teljesítése?

8. A hatodik, illetve a hetedik kérdés szempontjából van-e jelentősége annak, hogy a tagállam nemzeti joga alapján a hatodik kérdésben említett kérelmek visszatérítésre vagy kártérítésre irányulnak, vagy kártérítésre kell irányulniuk?

9. Milyen iránymutatást kíván a Bíróság adni a jelen ügyben azon körülményekre vonatkozóan, amelyeket a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük annak megítélése során, hogy a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame] ítélet értelmében kellően súlyos jogsértésről van-e szó, különösen a tekintetben, hogy a releváns közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó joggyakorlatra figyelemmel kimenthető volt-e a jogsértés, illetve hogy az adott ügyben fennáll-e olyan erősségű kapcsolat, amely a fenti ítélet szerinti »közvetlen okozati összefüggésnek« tekinthető?"

32 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdéséből kitűnik, hogy a harmadik országokkal való kapcsolatokban nem lehet az EK 56. cikkel ellentétesnek tekinteni a tőke szabad mozgásának 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozását. Álláspontja szerint mivel az első három kérdés az e napot megelőzően alkalmazandó rendelkezésekre vonatkozik, a kérdések tárgya az Európai Közösségen belüli helyzetekre korlátozódik. Mivel a negyedik és az ötödik kérdés az e napot követően alkalmazandó rendelkezésekkel foglalkozik, az EK 56. cikk alkalmazását illetően azok kiterjednek mind a Közösségen belüli, mind a harmadik országokkal kapcsolatos helyzetekre.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

33 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésében lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által a szintén ezen állami illetőségű társaságtól kapott osztalékot (a továbbiakban:

belföldről származó osztalék), míg társaságiadó-kötelezettséget ír elő a belföldi illetőségű társaság által nem ugyanezen állami illetőségű társaságtól kapott osztalékra (a továbbiakban: külföldről származó osztalék), ugyanakkor ez utóbbi esetben adókedvezményt biztosít az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti államban levont forrásadó tekintetében, valamint ha az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság közvetlenül vagy közvetve rendelkezik az osztalékot fizető társaságban a szavazati jogok legalább 10%-ával, adókedvezményt biztosít az osztalékot fizető társaság által a juttatott osztalék alapját képező nyereség után megfizetett társasági adó tekintetében.

34 Az alapügy felperesei szerint e nemzeti szabályozás ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel, mivel az egyfelől alkalmas arra, hogy visszatartsa a belföldi illetőségű társaságokat attól, hogy más tagállamokban fióktelepeket létesítsenek, vagy társaságokban tőkebefektetéseket hajtsanak végre, és másfelől az nem igazolható sem a külföldről származó és a belföldről származó osztalék helyzetében fennálló különbséggel, sem a nemzeti adórendszer koherenciájához fűződő cél biztosításával.

35 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 37. pontját, a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 28. pontját).

36 E tekintetben szem előtt kell tartani, hogy mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk hatálya alá tartozhat az a nemzeti szabályozás, amely a belföldi illetőségű társaság által kapott osztalékra olyan adót vet ki, amelynek nemcsak az alapja, hanem az osztalékot fizető társaság által az illetősége szerinti államában megfizetett adóból történő levonásának lehetősége az osztalék belföldi vagy külföldi eredetétől, valamint az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékot fizető táraságban fennálló részesedése mértékétől függ.

37 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a „próbaper" körébe választott ügyek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságokra vonatkoznak, amelyek az általuk 100%-ban irányított külföldi illetőségű társaságoktól kaptak osztalékot. Mivel abban az esetben, ha olyan részesedésről van szó, amely irányító befolyást biztosít a részesedés tulajdonosa számára a társaság döntései tekintetében, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 21. és 22. pontja, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 37., 66–68. pontja, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 31. pontját).

38 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 33. pontjában megjegyezte, a Bíróság nem kapott tájékoztatást a perben félként szereplő többi társaság részesedésének jellegéről. Nem zárható tehát ki, hogy ezen eljárás kiterjed arra is, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás milyen hatást gyakorol az olyan részesedések alapján osztalékban részesült belföldi illetőségű társaságok helyzetére, amelyek nem biztosítanak irányító befolyást a részesedések tulajdonosai számára a társaság döntései tekintetében, és számukra nem teszik lehetővé a társaság tevékenységének meghatározását. Ezért e szabályozást az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései tükrében is meg kell vizsgálni.

A letelepedés szabadságáról

39 Először is az alapügy felpereseinek helyzetét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a közösségi állampolgárok számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam 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 a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontját, a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 30. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 41. pontját).

40 A társaságok tekintetében a Bíróság fontosnak tartja megjegyezni, hogy az EK 48. cikkben említett székhely a természetes személyek állampolgárságával szemben annak megállapítására szolgál, hogy a társaság mely tagállam jogrendje alá tartozik. Kiüresítené az EK 43. cikk tartalmát, ha a letelepedés szerinti tagállam belátása szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely más tagállamban található (lásd e tekintetben a 270/83 sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., I-273. o.] 18. pontját, a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját, valamint a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját és fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját). A letelepedés szabadságának így az a célja, hogy a társaságok székhely alapján történő hátrányos megkülönböztetésének tiltásával nemzeti bánásmódot biztosítson a fogadó tagállamban (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját és a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját).

41 Az alapügyben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás eltérő adójogi bánásmódban részesíti azt a belföldi illetőségű társaságot, amely osztalékban részesül az általa a szavazati jogok legalább 10%-a alapján közvetlenül vagy közvetve irányított másik társaságtól, aszerint, hogy a kapott osztalék szintén az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező vagy valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól származik-e. Az első esetben ugyanis a kapott osztalék mentes a társasági adó alól, míg a második esetben az társaságiadó-köteles, azonban kedvezmény vehető igénybe az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti államban az osztalékfizetéskor levont forrásadó, valamint az osztalék alapját képező nyereség után e társaság által fizetett társasági adó tekintetében.

42 Az alapügy felperesei szerint azzal, hogy az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás az osztalékfizetésben részesülő belföldi illetőségű társaság esetén a belföldről származó osztalék tekintetében a mentesítés módszerét, míg a külföldről származó osztalék tekintetében a beszámítás módszerét alkalmazza, hátrányosabb adójogi bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékot a belföldről származó osztaléknál.

43 Először is fel kell hívni a figyelmet arra, hogy az a tagállam, amely meg kívánja előzni, illetve mérsékelni kívánja a fizetett osztalék többszörös adóztatását, többféle módszer közül választhat. E módszerek alkalmazása nem feltétlenül vezet ugyanarra az eredményre az osztalékban részesülő részvényesnél. Ennek megfelelően a mentesítés módszere esetén az osztalékban részesülő részvényes fő szabályként nem fizet adót a kapott osztalék után, tekintet nélkül arra, hogy milyen mértékű adómérték terheli az osztalék alapját képező nyereséget az osztalékot fizető társaságnál, illetve hogy e társaság ténylegesen mekkora összeget fizetett meg ezen adó címén. Ezzel szemben az alapügyben is alkalmazott beszámítás módszere esetén a részvényes kizárólag annak az adónak az összegét tudja beszámítani a kapott osztalékot terhelő adóba, amelyet az osztalékot fizető társaságnak ténylegesen meg kellett fizetnie az osztalék alapját képező nyereség után, amely összeg beszámítása legfeljebb az e részvényes által fizetendő adó összegéig lehetséges.

44 A 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kifejezetten a tagállamokra bízza a mentesítés és a beszámítás módszere közötti választást azon osztalék tekintetében, amelyet valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat részére valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező olyan társaság fizetett, amelynek alaptőkéjében az anyavállalat legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik. Ugyanis az irányelv kimondja, hogy ha egy ilyen társaság a leányvállalatától felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták, tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír a megfelelő nemzeti adó összegéig.

45 Azonban a tagállamok az adórendszerük kialakítása, és különösen többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülését, illetve mérséklését célzó mechanizmus bevezetése során kötelesek tiszteletben tartani a közösségi jogból és különös tekintettel a Szerződésnek mozgási szabadságokra vonatkozó rendelkezéseiből eredő követelményeket.

46 Ennek megfelelően az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy függetlenül a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülése, illetve mérséklése érdekében elfogadott mechanizmusoktól, ellentétes a Szerződés által biztosított mozgási szabadságokkal az, ha valamely tagállam hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékot a belföldről származó osztaléknál, kivéve ha ezen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze vagy azt nyomós közérdek indokolja (lásd e tekintetben a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7063. o.] 20-49. pontját és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 20–55 pontját). Ugyanígy a Bíróság a 90/435 irányelv által a tagállamok részére biztosított lehetőségeket illetően emlékeztetett arra, hogy kizárólag a Szerződés alapvető rendelkezéseinek, különösen a letelepedés szabadságának tiszteletben tartásával lehet gyakorolni azokat (a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 45. pontja).

47 Azt illetően, hogy valamely tagállam alkalmazhatja-e a mentesítés módszerét a belföldről származó osztalékra, míg a beszámítás módszerét a külföldről származó osztalékra, hangsúlyozni kell, hogy az egyes tagállamoknak kell a közösségi jog tiszteletben tartásával megszervezniük a felosztott nyereség adóztatására vonatkozó rendszerüket, és ennek körében meghatározniuk azt az adóalapot és adómértéket, amely alkalmazandó az osztalékot fizető társaságra, illetve az osztalékban részesülő részvényesre, amennyiben azok adóalanyok az adott tagállamban.

48 Ily módon a közösségi jog elvben nem tiltja, hogy valamely tagállam az osztalék adó alóli mentesítésére vonatkozó szabályok alkalmazásával kerülje el a belföldi

illetőségű társaságtól kapott osztalék többszörös adóztatását abban az esetben, ha azt belföldi illetőségű társaság fizeti, ugyanakkor a beszámítás módszere segítségével kerülje el ezen osztalék többszörös adóztatását abban az esetben, ha azt külföldi illetőségű társaság fizeti.

49 Ahhoz, hogy ilyen helyzetben a beszámítás módszerének alkalmazása összeegyeztethető legyen a közösségi joggal, elsősorban az szükséges, hogy e tagállamban a külföldről származó osztalékra vonatkozó adómérték ne legyen magasabb, mint a belföldről származó osztalékra alkalmazott.

50 Ezt követően e tagállamnak el kell kerülnie a külföldről származó osztalék többszörös adóztatását azzal, hogy biztosítja az osztalékot juttató külföldi illetőségű társaság által megfizetett adó összegének az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságra vonatkozó adó összegébe történő beszámítását ezen adó összege erejéig.

51 Ily módon, abban az esetben, ha a külföldről származó osztalék alapját képező nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban alacsonyabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbinak teljes mértékű adójóváírást kell biztosítania az osztalékot fizető társaság által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett adónak megfelelő összegben.

52 Amikor ezzel szemben az ezen nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban magasabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbi kizárólag az osztalékban részesülő társaság által fizetendő tárasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani. E tagállam nem köteles visszafizetni a különbséget, vagyis az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban megfizetett összegnek az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban megfizetett adót meghaladó részét.

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

54 Az alapügy felperesei azonban megjegyzik, hogy a belföldről származó osztalék fizetése esetén az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás alapján az osztalék az osztalékban részesülő társaságnál mentes a társasági adó alól, függetlenül az osztalékot fizető társaság által megfizetett adótól, vagyis akkor is, ha e társaság az általa igénybe vehető kedvezmények miatt nem köteles adót fizetni, vagy az Egyesült Királyságban alkalmazott általános kulcsnál alacsonyabb kulccsal fizet társasági adót.

55 Az Egyesült Királyság Kormánya a fentieket nem vitatja, azonban állítása szerint kizárólag rendkívüli körülmények között fordulhat elő, hogy eltér az osztalékot fizető társaságra és az osztalékban részesülő társaságra alkalmazott adószint, amely körülmények a jelen esetben nem állnak fenn.

56 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az adómértékek valóban azonosak-e, és az eltérő adószint kizárólag bizonyos esetekben, az adóalapnak bizonyos rendkívüli kedvezmények miatti módosítása következtében áll-e fenn.

57 Ebből következően az alapügyben tárgyalt nemzeti szabályozás összefüggésében nem ellentétes az EK 43. cikkben kimondott letelepedés szabadságának elvével a mentesítés módszerének a belföldről származó jövedelemre történő, míg a

beszámítás módszerének a külföldről származó jövedelemre történő alkalmazása, amennyiben a külföldről származó osztalékot terhelő adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztalékra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig.

A tőke szabad mozgásáról

58 Ami másodsorban azon belföldi illetőségű társaságokat illeti, amelyek az általuk a szavazati jogok legalább 10%-a alapján irányított társaságtól osztalékban részesültek, anélkül hogy e részesedés számukra irányító befolyást biztosítana e társaság döntései tekintetében, vagy lehetővé tenné számukra a tevékenységének meghatározását, meg kell állapítani, hogy e belföldi társaságokra az Egyesült Királyságban egyaránt vonatkozik egyfelől a mentesítés módszere a belföldről származó osztalék tekintetében, másfelől a beszámítás módszere a külföldről származó osztalékok tekintetében.

59 Az alapügy felperesei szerint eltérő bánásmódról van szó, amely visszatartja az Egyesült Királyságban illetősséggel rendelkező társaságokat attól, hogy tőkebefektetéseket hajtsanak végre más tagállami illetőségű társaságokban, és amely objektív indokok hiányában a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk megsértésének minősül.

60 E tekintetben elegendő a jelen ítélet 47–56. pontjában kifejtettekkel egyezően azt hangsúlyozni, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést a külföldről származó osztalékban részesülő társaságokkal szemben. Ezért a jelen ítélet 57. pontjában levont következtetés egyaránt irányadó a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseire.

61 Végül ami azon belföldi illetőségű társaságokat illeti, amelyek az általuk a szavazati jogok legalább 10%-a alapján irányított társaságoktól kaptak osztalékot, az alapügyben tárgyalt nemzeti szabályozásból kitűnik, hogy a belföldről származó osztalék mentes a társasági adó alól, míg a külföldről származó osztalék adóköteles, és az pusztán kedvezményre jogosít az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban ezen osztalékok után esetlegesen levont forrásadó tekintetében.

62 E tekintetben először is ki kell emelni, hogy a felosztott nyereség adóztatásának elkerülése, illetve enyhítésére irányuló adójogi szabály szempontjából a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzetéhez a tekintetben, hogy mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet.

63 Ugyanis míg a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén a mentesítés módszerének alkalmazása kiküszöböli a felosztott nyereség többszörös adóztatásának kockázatát, ez nem igaz a külföldi illetőségű társaság által felosztott nyereségre. Az utóbbi esetben ugyan az osztalékban részesülő társaság illetősége szerinti tagállam kedvezményt biztosít az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban levont forrásadó után, azonban e kedvezménynek kizárólag az a következménye, hogy az osztalékban részesülő társaságnál kiküszöböli a jogi kettős adóztatást. Ezzel szemben a kedvezmény nem szünteti meg a többszörös adóztatást, amely akkor áll fenn, amikor a felosztott nyereséget először az osztalékot juttató társaság által az illetősége szerinti tagállamban fizetendő társasági adó, másodszor pedig az osztalékban részesülő társaság által fizetendő társasági adó terheli.

64 Ezen eltérő bánásmód azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy más tagállamokban letelepedett társaságokban tőkebefektetéseket hajtsanak végre. Emellett korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az Egyesült Királyságban történő tőkegyűjtésben. Ugyanis amennyiben a külföldről származó tőkejövedelmek adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok

által fizetett osztalék, a más tagállamokban letelepedett társaságok részvényei kevésbé vonzók az Egyesült Királyság befektetői számára, mint a valamely más tagállami székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját, a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját).

65 Ebből következően a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk által fő szabály szerint tiltott korlátázását valósítja meg az a nemzeti szabályozás, amilyen a jelen ügyben is felmerült, amely eltérő bánásmódban részesíti az olyan belföldi illetőségű társaságokat, amelyek az általuk a szavazati jogok legalább 10%-a alapján irányított külföldi illetőségű társaságoktól kapnak osztalékot.

66 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint jogos és arányos lenne, ha kizárólag az osztalékból esetlegesen levont forrásadó összegéig biztosítanának a társaságiadó-kedvezményt e belföldi illetőségű társaságok számára. Ugyanis gyakorlati nehézségek kizárják, hogy az olyan társaságok, amelyek 10%-nál kisebb részesedéssel rendelkeznek az osztalékot fizető társaságban, adójóváírásban részesüljenek az e társaság által ténylegesen megfizetett adónak megfelelő összegben. A forrásadó utáni adójóváírással szemben ezen adójóváírást kizárólag hosszadalmas és bonyolult ellenőrzéseket követően lehetne biztosítani. Jogos tehát valamely határértéknek a részesedés nagysága alapján történő meghatározása. Az Egyesült Királyság által rögzített 10%-os határérték egyébként nagyvonalúbb, mint a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) keretében kidolgozott modellegyezményben, illetve a 90/435 irányelv eredeti változatában elfogadott 25%-os érték.

67 Kétségtelen, hogy a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését, illetve enyhítését célzó mechanizmusok bevezetése keretében elvben a tagállamok feladata, hogy meghatározzák, hogy az adózók mely csoportja veheti igénybe e mechanizmusokat, és e célból határértékeket állítsanak fel az adózóknak az érintett osztalékot fizető társaságban fenntartott részesedése alapján. A 90/435 irányelv 3. cikkével együtt értelmezett, az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos 4. cikke kizárólag a valamely tagállam társasága által valamely másik tagállam társaságának tőkéjében fenntartott legalább 25%-os részesedés esetén írja elő a tagállamok

számára, hogy – amennyiben nem részesítik adómentességben a belföldi illetőségű anyavállalat által a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatától kapott osztalékot – engedélyezzék az anyavállalat számára, hogy levonja az adójából a leányvállalatának illetősége szerinti tagállam által kivetett forrásadó összegét, valamint a leányvállalata által ezen osztalék után fizetendő adó összegét.

68 Azonban míg a 90/435 irányelv alá nem tartozó részesedések esetén az irányelv 4. cikke így nem akadályozza meg, hogy valamely tagállam adót vessen ki a külföldi illetőségű társaság által a belföldi illetőségű társaság részére fizetett osztalékra, anélkül hogy valamilyen kedvezményt biztosítana az utóbbi számára az előbbi által az illetősége szerinti államban megfizetett társasági adó után; a tagállam kizárólag annyiban gyakorolhatja e jogát, amennyiben a nemzeti joga alapján a belföldi illetőségű társaság által valamely másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalék szintén adóköteles az osztalékban részesülő társaságnál, anélkül hogy az utóbbi kedvezményt vehetne igénybe az osztalékot fizető társaság által megfizetett társasági adó után.

69 Ugyanis pusztán az a tény, hogy az ilyen részesedések esetén a tagállam feladata annak meghatározása, hogy szükséges-e (és ha igen, milyen mértékben) a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülése, önmagában nem jelenti azt, hogy olyan rendszert alkalmazhat, amelyben a külföldről származó osztalék és a belföldről származó osztalék nem részesül azonos bánásmódban.

70 Ezenfelül függetlenül attól, hogy valamely tagállam egyébként különböző módszerekkel élhet a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében, a másik tagállamban ténylegesen megfizetett adó meghatározásának esetleges nehézségei nem igazolják a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását, mint amely az alapügyben felmerült szabályozásból következik (lásd e tekintetben a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 54. pontját).

71 Ebből következik, hogy az olyan adójogi szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, ellentétes az EK 56. cikkben rögzített, a tőke szabad mozgásának elvével.

72 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikket és az EK 56. cikket akként kell értelmezni, hogy ha valamely tagállam a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében alkalmazza a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének, illetve enyhítésének módszerét, ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékot.

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

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

A második kérdésről

75 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 43. cikket, az EK 56. cikket, illetve a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését és 6. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amilyen az alapügyben is felmerült, amely azzal, hogy adójóváírást biztosít a belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság részére az előbbi által ezen osztalék után megfizetett ACT alapján, lehetővé teszi az utóbbi társaság számára, hogy ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizessen osztalékot a saját részvényesei részére, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság ugyanilyen esetben köteles a teljes ACT megfizetésére.

76 A valamely tagállam társaságai által más tagállamokban illetőséggel rendelkező leányvállatoktól kapott felosztott nyereséget illetően előzetesen meg kell jegyezni, hogy a 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazandó szövege azon anyavállalatokra vonatkozott, amelyek legalább 25%-os részesedéssel rendelkeznek a leányvállalataik alaptőkéjében. A jelen ítélet 38. pontjában felelevenítetteknek megfelelően, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tért ki a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban félként szereplő többi társaság részesedéseinek mértékre, nem zárható ki, hogy az eljárás olyan részesedésekre is kiterjed, amelyek mértéküknél fogva kívül esnek az irányelv tárgyi hatályán.

77 Ezenkívül, amennyiben az alapügyben folyó „próbaperek" az 1973. december 31-ével záruló pénzügyi évre visszanyúló osztalékfizetéseket érintenek, azok legalább részben olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyek kívül esnek az irányelv időbeli hatályán.

78 Ezért a feltett kérdés megválaszolásához előzetesen azt kell megvizsgálni, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, mennyiben egyeztethető össze a Szerződés rendelkezéseivel.

A Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseiről

79 Az alapügyben tárgyalt nemzeti szabályozás alapján a valamely belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság az előbbi társaság által megfizetett ACT kulcsának megfelelő adójóváírást vehet igénybe, ami lehetővé teszi számára, hogy úgy fizessen osztalékot a saját részvényesei számára, hogy beszámítja az osztalék után fizetendő ACT-be a másik társaság által megfizetett ACT-et. Ezzel szemben a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság nem veheti igénybe ezen adójóváírást, így a részvényesei részére történő osztalékfizetéskor köteles a teljes ACT megfizetésére.

80 Mivel e szabályozás kiterjed a részvényes társaságok részére juttatott osztalék kifizetésére, függetlenül a részesedésük mértékétől, az mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk rendelkezései alá tartozhat.

81 Azonban mivel olyan részesedésekről van szó, amelyek irányító befolyást biztosítanak tulajdonosaik számára az érintett társaság döntései tekintetében, és lehetővé teszik számukra a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni. Tekintettel az alapeljárásban folyó „próbaperben" fennálló körülményekre, az EK 43. cikk szempontjától kell tehát megkezdeni az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás elemzését (lásd a jelen ítélet 37. pontját).

82 Amint azt az alapügy felperesei állítják, az olyan szabályozás alapján, mint amilyen az alapügyben is felmerült, az a külföldről származó osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság, amely ugyanolyan összegű osztalékot fizet a saját részvényesei számára, köteles a teljes ACT megfizetésére, míg az a belföldről származó osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság, amely a kapott osztalékkal azonos

összegű osztalékot fizet a saját részvényesei számára, beszámíthatja a biztosított adójóváírást az ACT-kötelezettség összegébe, aminek folytán e társaságnak már nem kell ACT-et fizetnie.

83 E rendszer biztosítja a belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok számára, hogy az ACT-et csak egyszer kelljen megfizetniük akkor, amikor az osztalékban részesülő társaság maga is osztalékot juttat a saját részvényeseinek. Az osztalékban részesülő társaság részére ily módon biztosított ACT-mentesség megegyezik azzal a mentességgel, amelyben e társaság a másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalék után a társasági adó tekintetében részesül.

84 Az a tény, hogy nem kell megfizetni az ACT-et, kétségtelenül likviditási előnyt jelent annyiban, hogy az érintett társaság a társasági adó esedékességének időpontjáig megtarthatja azon összegeket, amelyeket egyébként az ACT címén meg kellett volna fizetnie (lásd a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 44. pontját).

85 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint ezen eltérő bánásmód nem eredményez a közösségi jog által tiltott hátrányos megkülönböztetést, mivel az nem a belföldről származó osztalék, illetve a külföldről származó osztalék között érvényesül, hanem olyan osztalékok között, amely után megfizették, illetve nem fizették meg az ACT-et. A valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára biztosított adójóváírás célja, hogy elkerülje a gazdasági kettős adóztatást az ACT területén. Ugyanis a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő társaság esetén nem áll fenn a gazdasági kettős adóztatás kockázata az ACT tekintetében, tekintve hogy az előbbi egyáltalán nem fizetett ACT-et.

86 Igaz ugyan, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás attól teszi függővé a belföldi illetőségű társaság által a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor fizetendő ACT mértékét, hogy e társaság olyan társaságtól kapta-e az osztalékot,

amely megfizette az ACT-et, ettől függetlenül e módszer a gyakorlatban oda vezet, hogy hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékban részesülő társaságot, mint a belföldről származó osztalékban részesülőt. Ugyanis amikor később sor kerül az osztalék kifizetésére, az előbbi köteles a teljes ACT megfizetésére, míg az utóbbinak csak annyiban kell azt megfizetnie, amennyiben a saját részvényeseinek juttatott osztalék meghaladja az általa kapott osztalékot.

87 Márpedig az Egyesült Királyság Kormányának állításával ellentétben a külföldről származó osztalékban részesülő társaság helyzete az alapügyben felmerült szabályozásban foglalt többszörös adóztatás elkerülésének célja szempontjából hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő társaság helyzetéhez, még akkor is, ha kizárólag az utóbbi kap olyan osztalékot, amely után ACT-et fizettek.

88 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának 65-68. pontjában kiemelte, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetendő ACT nem más, mint társaságiadó-előleg, még akkor is, ha azt az osztalékfizetéskor vetik ki, és ezen osztalék összege után kell kiszámolni. Az osztalékfizetéskor fizetendő ACT fő szabályként beszámítható abba a társasági adóba, amelyet a társaságnak az adott üzleti évben meg kell fizetnie a nyeresége után. Hasonlóképpen, amint arra a Bíróság az Egyesült Királyságban hatályban lévő ugyanezen adójogszabályban rögzített csoportos adózási rendszerről hozott határozatában rámutatott, a belföldi illetőségű társaságnak azon időpontban kell megfizetnie a társasági adónak azt a részét, amelyet e rendszerben előleg formájában nem kell megfizetnie az anyavállalata részére történő osztalékfizetéskor, amikor a társaságiadó-kötelezettsége esedékessé válik (lásd a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 53. pontját).

89 Azonban azon társaságokat illetően, amelyek az anyavállalatnak történő osztalékfizetésekor nem kötelesek ACT-et fizetni azért, mert székhelyük az Egyesült Királyságon kívül található, meg kell állapítani, hogy e társaságok az illetőségük szerinti államban szintén társaságiadó-kötelesek.

90 Ezen összefüggésben nem lehet hivatkozni arra, hogy a külföldi illetőségű társaságot a belföldi illetőségű társaság részére történő osztalékfizetésekor nem terheli ACT-kötelezettség annak érdekében, hogy megfosszuk az utóbbi társaságot attól a lehetőségtől, hogy levonja azt ACT-et, amelyet köteles egy későbbi osztalékfizetéskor megfizetni. Ugyanis az, hogy e külföldi illetőségű társaság nem alanya az ACT-nek, annak a következménye, hogy nem az Egyesült Királyságban, hanem az illetősége szerinti államban társaságiadó-köteles. Nem lehet az azon adóra vonatkozó előleg fizetésére kötelezni valamely társaságot, amelynek soha nem lesz alanya (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontját).

91 Mivel mind a belföldi illetőségű társaságok részére osztalékot fizető belföldi illetőségű társaságok, mind az ilyen fizetést teljesítő külföldi illetőségű társaságok társaságiadó-kötelesek az illetőségük szerinti tagállamban, nem igazolható a helyzetükben fennálló lényeges különbséggel azon nemzeti intézkedés, amely kizárólag a más belföldi illetőségű társaságoktól osztalékban részesülő belföldi társaságok tekintetében kívánja biztosítani a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését, miközben likviditási hátránnyal sújtja a külföldi illetőségű társaságoktól osztalékban részesülő társaságokat.

92 Nem fogadható el az Egyesült Királyság Kormányának azon álláspontja, miszerint a valóságban azért nem valósul meg az egyenlőtlen bánásmód, mivel az Egyesült Királyságon kívüli illetőségű társaság, amely ACT-kötelezettség fennállása nélkül teljesített osztalékfizetést, nagyobb összegű osztalékot képes fizetni a részvényesei számára. Ezen érvelés figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy e társaság az illetősége szerinti államban szintén társaságiadó-köteles az ezen államban alkalmazandó szabályok és mértékek szerint.

93 Az eltérő bánásmód azzal sem igazolható, hogy szükség van az Egyesült Királyság adórendszere koherenciájának megőrzésére, mivel közvetlen kapcsolat áll fenn a biztosított adóelőny, nevezetesen a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság részére nyújtott adójóváírás és a megfelelő adókötelezettség, vagyis az előbbi által az osztalékfizetéskor megfizetett

ACT között. E közvetlen kapcsolat szükségszerűségéből ugyanis pontosan az következik, hogy ugyanazon adóelőnyt kell biztosítani a külföldi illetőségű társaságoktól osztalékban részesülő társaságok számára, mivel az előbbieknek a felosztott nyereség után szintén meg kell fizetniük a társasági adót az illetőségük szerinti államban.

94 Ebből következően ellentétes az EK 43. cikkel az a nemzeti intézkedés, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság számára, hogy az ACT-kötelezettségének összegéből levonja az előbbi társaság megfizetett ACT összegét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett társasági adó tekintetében.

95 Mivel nem zárható ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás olyan részesedések alapján osztalékban részesült belföldi illetőségű társaságokra is vonatkozik, amelyek nem biztosítanak irányító befolyást a részesedések tulajdonosai számára a társaság döntései tekintetében, és számukra nem teszik lehetővé a társaság tevékenységének meghatározását, ezen intézkedést a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk szempontjából is meg kell vizsgálni.

96 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok eltérő bánásmódban részesülnek, vagyis likviditási hátrány éri őket, ami nem igazolható a helyzetükben fennálló lényeges különbséggel.

97 Ezen eltérő bánásmód azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy tőkebefektetéseket hajtsanak végre más tagállamban letelepedett társaságokban, és korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az Egyesült Királyságban történő tőkegyűjtésben.

98 Mivel az Egyesült Királyság Kormánya által a szabad tőkemozgás akadályozásának igazolására felhozott indokok megegyeznek azon indokokkal, amelyeket a Bíróság az alapügyben felmerült nemzeti intézkedés vizsgálata keretében a letelepedés szabadsága tekintetében már elutasított, meg kell állapítani, hogy az EK 56. cikket akként kell értelmezni, hogy ezen intézkedés e cikkel is ellentétes.

A 90/435 irányelvről

99 Az alapügy felperesei szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben említett nemzeti adószabályok szintén ellentétesek a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével és 6. cikkével.

100 Álláspontjuk szerint egyfelől sérül ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, amennyiben a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű anyavállalat a belföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű anyavállalattal szemben köteles a teljes ACT megfizetésére a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor, anélkül hogy ezzel kapcsolatban kedvezményben részesülne a leányvállalata által a felosztott nyereség után külföldön megfizetett társasági adó tekintetében.

101 Másfelől a külföldről származó osztalék után fizetendő ACT a 90/435 irányelv 6. cikke által tiltott forrásadónak minősül, amelyet az irányelv 7. cikke sem engedélyez.

102 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyfelől a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján azon tagállamnak, amely nem mentesíti az adó alól a belföldi illetőségű anyavállalat valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező leányválla-

latától kapott felosztott nyereséget, engedélyezni kell ezen anyavállalat részére, hogy a megfelelő belföldi adó összegéig levonja az adójából a leányvállalat által ezen nyereség után megfizetett adó összegét, illetve adott esetben a leányvállalat illetősége szerinti tagállam által beszedett forrásadó összegét.

103 Amint ezen irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekezdéséből kitűnik, annak célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását (a C-283/94, C-291/94 és C-292/94. sz., Denkavit és társai egyesített ügyekben 1996. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5063. o.] 22. pontja és a C-294/99. sz., Athinaïki Zythopoïïa ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6797. o.] 25. pontja).

104 Ami a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése által a tagállamokra rótt azon kötelezettséget illeti, miszerint be kell számítaniuk a belföldi illetőségű anyavállalat által a felosztott nyereség után fizetendő adóba a külföldi illetőségű leányvállalat által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett adót, meg kell jegyezni, hogy e rendelkezésnek a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerüléséhez fűződő célja kizárólag akkor érhető el, ha az előbbi tagállam adózási rendszere biztosítja az érintett anyavállalat számára, hogy a leányvállalata által a felosztott nyereség után külföldön megfizetett adó teljes mértékben beszámítható az e tagállamban társasági adó címén fizetendő összegbe.

105 Azonban az alapügy felpereseinek állításával szemben e rendelkezés nem foglalja magában a – belföldi illetőségű anyavállalat által a külföldi illetőségű leányvállalatától kapott osztalékból történő anyavállalati osztalékfizetés után fizetendő társaságiadó-előlegre vonatkozó rendszert alkalmazó – tagállam azon kötelezettségét, hogy biztosítsa, hogy az előlegként megfizetendő összeg minden esetben a leányvállalat által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett társasági adó alapján kerüljön meghatározásra.

106 Szem előtt kell tartani egyfelől, hogy az alapügy felpereseinek állításával szemben a szóban forgó nemzeti intézkedések nem tartoznak a 90/435 irányelv 6. cikkében a tagállamokkal szemben felállított, a belföldi illetőségű anyavállalat által a külföldi illetőségű leányvállalattól kapott nyereség utáni bármely forrásadó kivetésére vonatkozó tilalom hatálya alá.

107 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv összefüggésében a „forrásadó" kifejezés nem korlátozódik meghatározott nemzeti adótípusokra, és a Bíróság feladata, hogy a közösségi jogra tekintettel minősítse a közvetlen vagy közvetett adókat, illetékeket vagy járulékokat azok objektív jellemzői alapján, függetlenül a nemzeti jogban nekik tulajdonított minősítéstől (lásd különösen a fent hivatkozott Athinaïki Zythopoïa ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját, valamint a C-58/01. sz., Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-9809. o.] 46. pontját).

108 A Bíróság a 90/435 irányelv 5. cikkében a tagállamokkal szemben felállított, a valamely más tagállami illetőségű anyavállalat által a belföldi illetőségű leányvállalatától kapott felosztott nyereség utáni forrásadó levonására vonatkozó tilalmat illetően már kimondta, hogy minden olyan adó forrásadónak minősül, amelyet az osztalékfizetés helye szerinti tagállamban elért jövedelemre vetnek ki, az adó tárgya az osztalék vagy részvényből származó más jövedelem kifizetése, és az adó alapja az adóalany tulajdonában álló ezen részvényekből származó jövedelem (a C-375/98. sz., Epson Europe ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4243. o.] 23. pontja, a fent hivatkozott Athinaïki Zythopoïa ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontja, valamint a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet 47. pontja).

109 A 90/435 irányelv 6. cikkének alkalmazása szempontjából ugyanúgy kell értelmezni a „forrásadó" kifejezést. E cikk szerinti „forrásadónak" minősül tehát az anyavállalat által a valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalattól kapott jövedelemre kivetett minden olyan adó, amelynek tárgya az osztalék vagy részvényből származó bármely más jövedelem kifizetése, és amelynek alapja az adóalany tulajdonában álló ezen részvényekből származó jövedelem.

110 Márpedig, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya hangsúlyozza, a belföldi illetőségű társaság köteles ACT-et fizetni, amikor osztalékot fizet a saját részvényesei számára. A külföldről származó osztalékban részesülő társaság által megfizetendő ACT tárgya tehát nem ezen osztalék megszerzése, hanem a saját részvényesek számára történő osztalékfizetés.

111 Ebből következően a külföldről származó osztalékban részesülő társaság által valamely későbbi osztalékfizetéskor megfizetendő ACT nem tartozik a forrásadónak a 90/435 irányelv 6. cikkében kimondott tilalma alá.

112 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy levonja az általa előlegként fizetendő társasági adó összegéből az előbbi társaság által előlegként megfizetett ezen adó összegét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban a felosztott nyereség után megfizetett adó tekintetében.

A harmadik kérdésről

113 A kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 43. cikkét és az EK 56. cikkét, illetve a 90/435 irányelv 4. cikkét (1) bekezdését és 6. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azok ellentétesek azon szabályozással, amilyen az alapügyben is felmerült, és:

– amely előírja, hogy a külföldről származó osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság által a külföldön megfizetett adó után igénybe vehető valamennyi kedvezmény csökkenti a társasági adó összegét, amelybe beszámíthatja a fizetendő ACT-et, és

– amely nem teszi lehetővé a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruházza a külföldi illetőségű leányvállalatai részére az általuk fizetendő társasági adóba történő beszámítás céljából a megfizetett ACT azon részét, amelyet nem lehet beszámítani az adott üzleti évben vagy a korábbi, illetve a későbbi üzleti években fizetendő társasági adóba.

114 E kérdés bizonyos olyan nehézségeket mutat be, amelyekkel a külföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező, illetve a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságnak szembe kell néznie az általa a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor fizetendő ACT-nek a társaságiadó-kötelezettség összegébe történő beszámításakor.

115 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a feltett kérdés második részét illetően a Bíróság előtt folyó vita arra korlátozódik, hogy a belföldi illetőségű társaság számára lehetetlen az ACT-többlet átruházása a külföldi illetőségű leányvállalatokra annak érdekében, hogy azok be tudják számítani azt az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységük következtében e tagállamban fennálló társaságiadó-kötelezettségükbe.

116 A jelen ítélet 76-78. pontjaiban kifejtett okok miatt a feltett kérdés megválaszolása érdekében előzetesen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben felmerült szabályozás ellentétes-e a Szerződés rendelkezéseivel.

117 Meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésben foglalt nemzeti intézkedések mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk hatálya alá tartozhatnak. A külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által a külföldön megfizetett adó után igénybe vehető kedvezményeket

illetően az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak az első kérdésre adott válasz keretében történő vizsgálata feltárta, hogy e társaságok részesedéseinek mértékétől függő különböző kedvezményekről van szó.

118 Ami a szóban forgó nemzeti szabályozásnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésben említett második rendelkezését illeti, amennyiben az kizárólag a cégcsoportokra vonatkozik, az inkább az EK 43., mint az EK 56. cikk alá tartozik.

119 Az alapügy felperesei szerint a szóban forgó szabályozás ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel, amennyiben az korlátozza a külföldről származó jövedelemmel rendelkező, illetve a külföldi illetőségű társaságokat tömörítő cégcsoporthoz tartozó társaságot abban, hogy az Egyesült Királyságban társasági adó címén fizetendő összeg terhére csökkentse az ACT-többletet. E szabályozás nyilvánvalóan eltérő bánásmódot eredményez a külföldről származó jövedelemben részesülő, illetve a külföldi illetőségű leányvállalatokkal rendelkező belföldi illetőségű társaságokkal szemben az ACT beszámítása és átruházása tekintetében. E különbségtétel sem megfelelőnek, sem szükségesnek nem tekinthető a juttatott osztalék gazdasági kettős adóztatásának megelőzéséhez fűződő cél szempontjából.

120 Fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által fizetendő társasági adóra vonatkozó minden kedvezmény – függetlenül attól, hogy ezen adó az osztalékból levont forrásadónak vagy a külföldi illetőségű társaság által az osztalék alapját képező nyereség után megfizetett társasági adónak felel-e meg – szükségszerűen csökkenti a belföldi illetőségű társaság által társasági adó címén fizetendő összeget, amelybe e társaság beszámíthatja a saját részvényesei számára történő későbbi osztalékfizetéskor fizetett ACT-et.

121 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fentiekből a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő társaság által a saját részvényesei számára történő osztalékfizetéskor fizetett ACT-et illetően az következik, hogy a belföldről származó

osztalékban részesülő és a külföldről származó osztalékban részesülő társaságok között az ACT kivetése tekintetében alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés mindenképpen ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel (lásd a jelen ítélet 112. pontját).

122 Természetesen nem zárható ki, hogy a jelentős mértékű külföldi osztalékban részesülő társaságnak még ilyen hátrányos megkülönböztetés hiányában is olyan mértékű ACT-et kell fizetnie, amely meghaladja a társaságiadó-kötelezettségét, ami így alkalmas arra, hogy ACT-többletet keletkeztessen. Azonban e helyzet azon nemzeti szabály alkalmazásának a közvetlen következménye, amelynek célja az osztalék formájában felosztott nyereség adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése.

123 A felosztott osztalék többszörös adóztatásának megelőzése, illetve enyhítése céljából elfogadott mechanizmus keretében kizárólag akkor lehet ilyen szabályt a Szerződésnek a mozgási szabadságokra vonatkozó rendelkezéseivel ellentétesnek tekinteni, ha az hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldi társaságoktól származó osztalékot a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztaléknál annak ellenére, hogy objektíve összehasonlítható helyzetekről van szó, és az eltérő bánásmódot nem indokolja nyomós közérdek.

124 Az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy önmagában annak folytán, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő társaságoknál a külföldön megfizetett adó után biztosított kedvezmény csökkenti az Egyesült Királyságban fizetendő társasági adó összegét, ezen osztalék hátrányosabb bánásmódban részesül, mint a belföldről származó osztalék. Ugyanis az Egyesült Királyság Kormánya által előadottaknak megfelelően a belföldről származó osztalékban részesülő társaságoknál is előfordulhat ilyen ACT-többlet minden olyan esetben, amikor az általuk megfizetett ACT magasabb, mint az őket terhelő társaságiadó-kötelezettség, és különösen akkor, amikor e társaságok a társaságiadó-kötelezettségüket csökkentő mentességekben, illetve kedvezményekben részesülnek.

125 Az a körülmény, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő, a külföldi társasági adó címén kedvezményre jogosult társaság esetén csökken a társasági adó összege, amelybe a ACT-többlet beszámítható, kizárólag akkor eredményez hátrányos megkülönbözetést e társaság és a belföldről származó osztalékban részesülő társaság között, ha az előbbi társaság ténylegesen nem rendelkezik ugyanazon eszközökkel az ACT-többletnek a társasági adó címén fizetendő összegbe történő beszámításához, mint az utóbbi társaság.

126 Márpedig az alapügyben felmerült nemzeti szabályozásnak a kérdést előterjesztő bíróság általi ismertetéséből nem tűnik ki, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság e tekintetben eltérő bánásmódban részesülne, mint a belföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság.

127 Ebből következően a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes azon nemzeti intézkedés, amely előírja, hogy a külföldről származó osztalékban részesült belföldi illetőségű társaság által a külföldön megfizetett adó után igénybe vehető valamennyi kedvezmény csökkenti a társasági adó összegét, amelybe beszámíthatja a fizetendő ACT-et.

128 Mivel az ilyen intézkedés nem eredményez hátrányos megkülönbözetést a külföldről származó osztalékban részesülő társaságokkal szemben, az előző pontban levont következetés egyaránt irányadó a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései tekintetében is.

129 Ami a szóban forgó nemzeti szabályozásnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésben említett második rendelkezését illeti, ki kell emelni, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is emlékeztet, hogy a belföldi illetőségű társaság ugyan átruházhatja a belföldi illetőségű leányvállalatai részére az ACT azon részét, amelyet nem lehetett beszámítani az adott üzleti évben, vagy korábbi, illetve a

későbbi üzleti években fizetendő társasági adóba, amely társaságok így beszámíthatják azt az általuk társasági adó címén fizetendő összegbe, ezzel szemben e társaság számára lehetetlen az ACT-többlet átruházása az ugyanazon cégcsoportba tartozó külföldi illetőségű társaságok számára az ACT-nek az általuk az Egyesült Királyságban fizetendő társasági adóba történő beszámítása érdekében.

130 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a belföldi illetőségű társaság nem hivatkozhat arra, hogy a külföldi illetőségű leányvállalatai nincsenek abban a helyzetben, hogy beszámítsák az ACT-et a társaságiadó-kötelezettségükbe, mivel magát a belföldi illetőségű társaságot emiatt nem éri hátrány.

131 Ki kell emelni azonban, hogy a szabad letelepedésre vonatkozó rendelkezésekkel ellentétes az, ha a tagállam korlátozza az állampolgára vagy a jogszabályaival összhangban alapított társasága számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 42. pontját).

132 Márpedig a szóban forgó nemzeti szabályozásban a cégcsoport számára biztosított azon lehetőség, miszerint az átruházhatja a cégcsoport valamely másik társaságára az adó azon részét, amelyet a cégcsoport valamely társasága nem tud beszámítani az Egyesült Királyságban fizetendő társasági adóba annak érdekében, hogy e másik társaság beszámíthassa az ugyanezen tagállamban fennálló társaságiadó-kötelezettségébe, adóelőnynek minősül az érintett társaságok tekintetében. A cégcsoportba tartozó külföldi illetőségű társaságok ezen előnyből történő kizárása alkalmas arra, hogy akadályozza a cégcsoport belföldi illetőségű társaságai letelepedési szabadságának gyakorlását, azáltal hogy visszatartja őket attól, hogy más tagállamokban leányvállalatokat hozzanak létre (lásd e tekintetben a külföldi illetőségű leányvállalatokat ért veszteségekre vonatkozó cégcsoport-kedvezményt illetően a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 32 és 33. pontját).

133 Amint azt az alapügy felperesei és az Európai Közösségek Bizottsága előadják, korlátozza a letelepedés szabadságát az, hogy a belföldi illetőségű társaság nem ruházhatja át az ACT-többletet az Egyesült Királyságban társaságadó-köteles külföldi illetőségű leányvállalatok részére. Ugyanis sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, sem az Egyesült Királyság Kormányának észrevételei nem hivatkoznak a Szerződéssel összeegyeztethető bármely olyan jogos okra, amely igazolhatna ilyen korlátozást.

134 A fentiekből következően nem ellentétes az EK 43. cikkel az a nemzeti intézkedés, amely még akkor sem teszi lehetővé a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruházza az ACT-többletet a külföldi illetőségű leányvállalatai számára, ha azokat társaságiadó-kötelezettség terheli az érintett tagállamban.

135 Az alapügy felperesei végül azt állítják, hogy amennyiben a nemzeti szabályozás e rendelkezései azzal a következménnyel járnak, hogy a belföldi illetőségű anyavállalat köteles az ACT-többlet megfizetésére, azok szintén ellentétesek a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével és 6. cikkével.

136 A jelen ítélet 106–111. pontjában kifejtetteknek megfelelően az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás releváns rendelkezései nem tartoznak ezen irányelv 6. cikkének hatálya alá.

137 A 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését illetően elegendő azt kiemelni, e rendelkezés arra kötelezi a tagállamot, hogy a másik tagállamban letelepedett leányvállalattól osztalékban részesülő anyavállalat számára biztosítsa a leányvállalata által a felosztott nyereség után külföldön megfizetett adó teljes beszámítását az anyavállalat által az előbbi tagállamban társaság adó címén fizetendő összegbe (lásd a jelen ítélet 104. pontját), e rendelkezésből azonban nem vezethető le ezen tagállam azon kötelezettsége, hogy ugyanilyen esetben gondoskodnia kell arról, hogy ezen anyavállalat részére a külföldi társasági adó után biztosított kedvezmény ne csökkentse azt az összeget, amelybe beszámíthatja a saját részvényesei részére

történő osztalékfizetés alkalmával előlegként megfizetett társasági adó összegét, sem az, hogy biztosítania kell ezen anyavállalat számára, hogy átruházhassa az ezen tagállamban társaságiadó-köteles külföldi illetőségű leányvállalatai számára az előlegként fizetett adó azon összegét, amelyet nem tud beszámítani társaságiadó-kötelezettségébe.

138 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely előírja, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által a külföldön megfizetett adó után igénybe vehető minden kedvezmény csökkenti a társasági adó összegét, amelybe beszámíthatja az előlegként megfizetett társasági adót.

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

A negyedik kérdésről

140 A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésében lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel, valamint a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével és 6. cikkével azon nemzeti szabályozás, amilyen az alapügyben is felmerült, amely miközben biztosítja a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok számára azt a jogot, hogy azok

választhatják a saját részvényeseik részére történő osztalékfizetés alkalmával fizetett ACT visszaszerzését lehetővé tévő rendszert, egyfelől kötelezi e társaságokat az ACT megfizetésére és annak azt követő visszaigénylésére, másfelől nem biztosít adójóváírást a részvényeseik számára, jóllehet azok igénybe vehették volna azt, ha a belföldi illetőségű társaságok a belföldről származó osztalék alapján fizettek volna osztalékot.

141 Ami a 90/435 irányelv rendelkezéseit illeti, azonnal el lehet utasítani e rendelkezéseknek a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett problémára történő alkalmazását. Ugyanis egyfelől, a jelen ítélet 137. pontjában rögzítettek szerint, ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése nem írja elő, hogy milyen szabályok szerint lehet meghatározni társaságiadóelőleg-fizetési kötelezettséget. Mivel e rendelkezés a külföldi illetőségű leányvállalat által a belföldi illetőségű anyavállalat részére juttatott nyereség többszörös adóztatásának elkerülése érdekében vezet be szabályokat, az nem alkalmazható a természetes személy részvényesek helyzetére. Másfelől pedig emlékeztetni kell arra, hogy az ACT nem minősül a fenti irányelv 6. cikke szerinti forrásadónak (lásd a jelen ítélet 111. pontját).

142 A Szerződésnek a mozgási szabadságokra vonatkozó rendelkezéseit illetően ki kell emelni, hogy mivel a szóban forgó szabályozás a belföldi illetőségű társaság részére juttatott osztalékokra vonatkozik, függetlenül részesedéseinek mértékétől, az mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk hatálya alá tartozhat.

143 Tekintettel az alapügyben fennálló körülményekre (lásd a jelen ítélet 37. pontját), az EK 43. cikk szempontjától kell megkezdeni az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás elemzését.

144 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 94. pontjában rámutatott, a kérdést előterjesztő bíróság e kérdésével azt kéri a Bíróságtól, hogy foglaljon állást az Egyesült Királyság által 1994. július 1-jétől bevezetett FID-rendszer jogszerűségéről.

E rendszer lehetővé teszi a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok számára, hogy visszaigényeljék az ACT-többletet, vagyis az ACT azon részét, amely nem számítható be a társasági adó címén fizetendő összegbe.

145 Meg kell azonban állapítani, hogy a FID-rendszert választó, a külföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok adójogi bánásmódja két szempontból hátrányosabb, mint a belföldről származó osztalékban részesülő társaságoké.

146 Először is, ami az ACT-többlet visszaigényelhetőségét illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy míg az ACT az azon negyedévet követő tizennégy napon belül esedékes, amelynek során érintett társaság kifizette az osztalékot a részvényesei számára, az ACT-többlet kizárólag a társasági adó esedékességekor válik visszaigényelhetővé, azaz az üzleti év végét követő kilenc hónap elteltével. Attól függően, hogy a társaság mikor fizette az osztalékot, nyolc és fél és tizenhét és fél hónap közötti időt kell várnia arra, hogy megkapja az általa visszaigényelt, megfizetett ACT összegét.

147 Következésképpen az alapügy felperesei állításának megfelelően likviditási hátrány éri az e rendszert választó belföldi illetőségű társaságokat az általuk kapott osztalék külföldi származása miatt, ami nem fordul elő a belföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok esetén. Az első esetben ugyanis, mivel a belföldi illetőségű osztalékot fizető társaság már megfizette az ACT-et a felosztott nyereség után, az ezen osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság adójóváírást vehet igénybe, ami lehetővé teszi számára, hogy ugyanannyi osztalékot fizessen a saját részvényesei részére, anélkül hogy ACT-et kellene fizetnie.

148 Másodsorban pedig nem jogosult adójóváírásra az a részvényes, aki valamely belföldi illetőségű társaságtól FID-nek minősülő, külföldről származó osztalék alapján

fizetett osztalékban részesült, azonban úgy kell őt tekinteni, mint aki a szóban forgó adóévben a legalacsonyabb adókulccsal adózott jövedelmet kapott. Adójóváírás hiányában az ilyen részvényes egyáltalán nem jogosult visszatérítésre abban az esetben, ha nem jövedelemadó-köteles, vagy ha az általa fizetendő jövedelemadó kisebb, mint az osztalék legalacsonyabb adókulccsal számított adója.

149 Az alapügy felperesei állításának megfelelően ez azt jelenti, hogy a FID-rendszert választó társaság kénytelen megemeli az osztalék összegét, ha a belföldről származó osztalék alapján fizetendő osztalék összegével megegyező jövedelmet kíván biztosítani a részvényesei számára.

150 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a fenti két esetben az eltérő bánásmód egyáltalán nem korlátozza a letelepedés szabadságát.

151 Ami a FID-rendszert választó társaságnak az ACT – a későbbi visszatérítés reményében való – megfizetésére vonatkozó kötelezettségét illeti, e kormány ismételten azzal érvel, hogy a külföldről származó osztalékban részesülő társaság helyzete nem hasonlít a belföldről származó osztalékban részesülő társaság helyzetéhez a tekintetben, hogy az előbbi társaságnak az ACT későbbi osztalékfizetéskor történő megfizetésére vonatkozó kötelezettsége azzal magyarázható, hogy e társaság az utóbbi társasággal szemben olyan osztalékot kap, amely után egyáltalán nem fizettek ACT-et. Ha ezen eltérő összefüggésben a FID-rendszert választó, a külföldről származó osztalékban részesülő társaság részére biztosítják a megfizetett ACT visszatérítéséhez való jogot, e bánásmód semmiképpen nem eredményez hátrányos megkülönböztetést.

152 Azonban a jelen ítélet 87–91. pontjában kifejtetteknek megfelelően, mivel a valamely társaság által felosztott nyereség e társaság illetősége szerinti államban társaságiadó-köteles, abban az esetben, ha az osztalékban részesülő társaságra alkalmazandó társaságiadó-előleg fizetésére vonatkozó rendszer nem a külföldi illetőségű

osztalékot fizető társaság által a felosztott nyereség után külföldön megfizetett adó, hanem a belföldi illetőségű osztalékot fizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó figyelembevételével határozza meg az adókötelezettség összegét, e rendszer hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékban részesülő társaságot, mint a belföldről származó osztalékban részesülő társaságot, annak ellenére, hogy a második társaság helyzete hasonlít az első társaságéhoz.

153 Ugyan a második társaság helyzetét kétségtelenül javítja az a körülmény, hogy visszaigényelhető az előlegként megfizetett adó azon része, amely nem számítható be társasági adó címén fizetendő összegbe, e társaság azonban még mindig kedvezőtlenebb helyzetben van, mint a belföldről származó osztalékban részesülő társaság, mivel likviditási hátrány éri.

154 Az ilyen eltérő bánásmód, amely a külföldi illetőségű társaságban való részesedésszerzést kevésbé vonzóvá teszi, mint valamely belföldi illetőségű társaság részesedésének megszerzését, objektív indokok hiányában sérti a letelepedés szabadságát.

155 Az Egyesült Királyság Kormányának állításával ellentétben a FID-rendszert választó társaságokat érő likviditási hátrány nem igazolható az abból adódó gyakorlati nehézségekkel, hogy a fenti osztalék adóztatása során bizonyos idő szükséges ahhoz, hogy a tagállam figyelembe vegye a felosztott nyereségre akár e tagállamban, akár külföldön kivetett valamennyi adót.

156 Ugyanis kétségtelen, hogy a tagállamnak bizonyos időre van szüksége ahhoz, hogy a társasági adó címén fizetendő végső összeg meghatározása során figyelembe vegye valamennyi, a felosztott nyereségre már kivetett adót. Mindazonáltal ez nem igazolhatja azt, hogy a tagállam a belföldről származó osztalék esetén az osztalékot fizető társaság ACT-kötelezettségének megállapítása során figyelembe vegye azon

belföldi illetőségű társaság által megfizetett ACT összegét, amelytől ezen osztalékot fizető társaság osztalékot kapott, olyan időpontban, amikor e másik belföldi illetőségű társaság végső társaságiadó-kötelezettségének összegét nem lehetett meghatározni, míg a külföldről származó osztalék esetén ezen állam akként határozza meg az ACT-kötelezettség összegét, hogy a saját részvényesei részére osztalékot fizető belföldi illetőségű társaság egyáltalán nem tudja ezen összegbe beszámítani a külföldi illetőségű társaság által részére felosztott nyereséget terhelő adó összegét.

157 Ha gyakorlati okok miatt a társaságiadó-előleg fizetésének rendszere keretében kizárólag a belföldről származó osztalékok tekintetében lehetne biztosítani a felosztott nyereség után megfizetett adó figyelembevételét, az érintett tagállamnak módosítania kellene a belföldi illetőségű társaságok adóztatására vonatkozó rendszerét ezen egyenlőtlen bánásmód megszüntetése érdekében.

158 Azt illetően, hogy a FID-rendszer nem biztosít adójóváírást a részvényes számára, az Egyesült Királyság Kormánya előadja, hogy az osztalékban részesülő részvényes kizárólag akkor veheti igénybe ezen adójóváírást, ha a felosztott nyereség tekintetében olyan gazdasági kettős adóztatás áll fenn, amelyet el kell kerülni vagy enyhíteni kell. Álláspontja szerint ez a helyzet nem áll fenn a FID-rendszer esetén, mivel egyfelől a külföldről származó osztalék után egyáltalán nem fizettek ACT-et, másfelől az ezen osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor fizetendő ACT-et ezt követően visszatérítik.

159 Azonban ezen érvelés ugyanazon a téves feltevésen alapul, amely szerint kizárólag abban az esetben áll fenn a gazdasági kettős adóztatás veszélye, ha az osztalék olyan belföldi illetőségű társaságtól származik, amelyet az osztalékfizetés után ACT-kötelezettség terhel, míg valójában e veszély azon külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékok esetén is fennáll, amelyek nyeresége az illetősége szerinti államban társaságiadó-köteles az ezen államban alkalmazandó mértékek és szabályok szerint.

160 Az Egyesült Királyság Kormánya ugyanezen okból nem vonhatja kétségbe a külföldi illetőségű társaság által kapott osztalék adójogi elbírálásának hátrányosabb jellegét azt állítva, hogy az ilyen társaság nagyobb összegű osztalékot fizethet a részvényesei számára annak folytán, hogy nem terheli ACT-fizetési kötelezettség.

161 Azon érvet is el kell utasítani, miszerint a FID-rendszer keretében fizetett, a külföldről származó osztalékkal szemben alkalmazott eltérő bánásmód nem korlátozza a letelepedés szabadságát azon az alapon, hogy e rendszer pusztán választható.

162 Ugyanis, amint arra az alapügy alperesei rámutatnak, a mozgási szabadságot korlátozó valamely nemzeti rendszer még akkor is összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható.

163 Végül ami az Egyesült Királyság Kormányának azon érvét illeti, miszerint a szóban forgó korlátozásokat az indokolja, hogy szükség van az Egyesült Királyság adórendszere koherenciájának megőrzésére, meg kell állapítani, hogy ezen érv ugyanazon okfejtésre utal, amelyet a Bíróság a második kérdés vizsgálata során elutasított (lásd a jelen ítélet 93. pontját).

164 A fentiekből következően a FID-rendszernek a kérdést előterjesztő bíróság által a negyedik kérdésben kifejtett jellemzői ellentétesek az EK 43. cikkel.

165 Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság szerint e kérdés a harmadik országokban letelepedett társaságokra is vonatkozik, amelyek helyzetüknél fogva nem tartoznak a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk hatálya alá, valamint a jelen ítélet 38. pontjában kifejtett indokok miatt az a kérdés merül fel, hogy az olyan nemzeti intézkedések, mint amelyek az alapügyben felmerültek, egyaránt ellentétesek-e a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikkel.

166 E tekintetben a Bíróság fontosnak tartja megjegyezni, hogy a FID-rendszert választó belföldi illetőségű társaság által kapott külföldről származó osztalékkal szemben alkalmazott eltérő bánásmód azzal a következménnyel jár, hogy visszatartja az ilyen társaságokat attól, hogy valamely más államban letelepedett társaságokban tőkebefektetéseket hajtsanak végre, és korlátozó hatást gyakorol a más államokban letelepedett társaságokra a tekintetben, hogy akadályozza őket az Egyesült Királyságban történő tőkegyűjtésben.

167 Ahhoz, hogy az ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethető legyen a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt nyomós közérdek indokolja.

168 Mivel az Egyesült Királyság Kormánya ezen összefüggésben ugyanazon észrevételekkel élt, mint amelyekre az EK 43. cikk vizsgálatával kapcsolatban hivatkozott, elegendő azt megjegyezni, hogy a jelen ítélet 150–163. pontjában kifejtett indokok miatt ezen eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik, és korlátozza a tőke szabad mozgását, aminek jogosságát nem bizonyították.

169 E kormány a kifejezetten a tőke szabad mozgásához kapcsolódóan felhozott egyetlen érvét arra alapítja, hogy a harmadik országokban letelepedett osztalékot fizető társaságok esetén az e társaságok által az illetőségük szerinti államban megfizetett adó megállapítása nehezebbnek bizonyulhat, mint tisztán közösségi környezetben.

170 Kétségtelen, hogy az Unió tagállamai közötti jogharmonizáció szintje, és különösen a nemzeti adóhatóságok együttműködését célzó olyan közösségi jogi intézkedések miatt, mint például a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 77. o) a határon átnyúló jellemzőkkel rendelkező, de a Közösségen belül megvalósuló gazdasági tevékenységek valamely tagállam által történő adóztatása nem mindig hasonlítható össze a tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatokban zajló gazdasági tevékenységek adóztatásával.

171 Emellett, amint azt a főtanácsnok az indítványának 121. pontjában hangsúlyozza, nem zárható ki, hogy a tagállam bizonyítani tudja, hogy a harmadik országokból származó vagy oda irányuló tőkemozgás korlátozása valamely okból indokolt olyan esetekben, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfelelően indokolja a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását.

172 Azonban ami a szóban forgó nemzeti szabályozást illeti, az Egyesült Királyság Kormánya kizárólag annak érdekében hivatkozott a külföldön megfizetett adó megállapításából adódó nehézségekre, hogy megmagyarázza az ACT megfizetésének és visszatérítésének időpontja között eltelt időt. Ugyanis, amint azt a Bíróság a jelen ítélet 156. pontjában kiemelte, e körülmény nem igazolhat olyan szabályozást, amely egyáltalán nem engedi meg a külföldről származó osztalékfizetésben részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy beszámítsa a társaságiadó-előleg címén fizetendő összegbe a külföldön felosztott nyereséget terhelő adót, míg a belföldről származó osztalék esetén ez az összeg automatikusan csökkenti a osztalékot fizető belföldi illetőségű társaság által – még ha pusztán előlegként is – fizetett adót.

173 A negyedik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társaságiadó-előleg fizetése alól azon belföldi illetőségű társaságokat, amelyek a részükre juttatott belföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját

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

Az ötödik kérdésről

174 A kérdést előterjesztő bíróság az ötödik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy tekintettel arra, hogy az első és második kérdésben említett nemzeti intézkedéseket 1993. december 31-e előtt fogadták el, megengedhetők-e az EK 57. cikk (1) bekezdésében említett 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásként a negyedik kérdésben kifejtett, ezen időpont után hozott, e nemzeti intézkedéseket módosító intézkedések, amennyiben azok szintén a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikke által fő szabályként tiltott korlátozását jelentik.

175 E rendelkezés szerint az EK 56. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy közösségi jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze.

176 Ennélfogva azt kell meghatározni, hogy a negyedik kérdésben említett nemzeti intézkedések a közvetlen befektetéssel, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével összefüggő tőkemozgás korlátozásaként az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá taroznak-e.

177 A „közvetlen befektetéseket" illetően meg kell állapítani, hogy a Szerződés nem tartalmazza e fogalom meghatározását.

178 Azonban a közösségi jog tartalmazza e fogalom meghatározását a Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi rendelet (HL L 178., 5. o; magyar nyelvű különkiadás: 10. fejezet, 1. kötet., 10. o.) I. mellékletében szereplő tőkemozgások nómenklatúrájában, amely a tőke mozgásának tizenhárom csoportját sorolja fel.

179 Az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy mivel az EK 56. cikk lényegében átvette a 88/361 irányelv 1. cikkében foglaltakat – még akkor is, ha ezen irányelvet az EGK-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése alapján fogadták el (az EGK-Szerződés 67–73. cikke helyébe az EK-Szerződés 73b.–73g. cikke lépett, a módosítást követően jelenleg EK 56–60. cikk) –, e nómenklatúra a tőkemozgás fogalmának meghatározása érdekében ugyanúgy használható tájékoztatási jelleggel, mint az EK-Szerződés 73b.–73g. cikke hatályba lépése előtt, azzal, hogy a nómenklatúra bevezetésében foglaltaknak megfelelően a lista nem kimerítő (lásd e tekintetben különösen a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.], 21., valamint a C-513/03. sz., Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 39. pontját).

180 A nómenklatúra tájékoztatási jellegét el kell ismerni a közvetlen beruházások fogalmának értelmezése keretében. A nómenklatúra „Közvetlen beruházások" elnevezésű első csoportja magában foglalja a fióktelepek alapítását vagy kiterjeszté-

sét, vagy új vállalkozások létrehozását, amelyek kizárólag a tőkét biztosító személy tulajdonában vannak, valamint a meglévő vállalkozások teljes mértékben történő megszerzését, részesedést új vagy meglévő vállalkozásban tartós gazdasági kapcsolatok létrehozása vagy fenntartása céljából, hosszú távú kölcsönöket tartós gazdasági kapcsolatok létrehozása vagy fenntartása céljából, valamint jövedelmek újrabefektetését tartós gazdasági kapcsolatok fenntartása céljából.

181 Amint e felsorolásból és az arra vonatkozó magyarázó megjegyzésekből következik, a közvetlen befektetések fogalmába minden olyan, a természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetés beletartozik, amely a tőkét biztosító személy és azon társaság közötti tartós és közvetlen kapcsolat létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e tőkét gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják.

182 Ami az új vagy meglévő vállalkozásokban való részesedéseket illeti, amint azt a magyarázó megjegyzések is megerősítik, a tartós gazdasági kapcsolatok létrehozásának, illetve fenntartásának célja feltételezi, hogy a részvényes tulajdonában álló részvények – a részvénytársaságokra vonatkozó nemzeti jogszabályok, vagy más rendelkezések alapján – biztosítják számára, hogy ténylegesen részt vegyen a társaság irányításában vagy ellenőrzésében.

183 Az alapügy felpereseinek állításával szemben az EK 57. cikk (1) bekezdésében említett, a közvetlen befektetésekkel, illetve letelepedéssel összefüggő tőkemozgás korlátozása nemcsak azon nemzeti intézkedéseket foglalja magában, amelyek a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásokra történő alkalmazásuk folytán korlátozzák a befektetéseket, illetve beruházásokat, hanem azokat is, amelyek korlátozzák az azokból származó osztalék kifizetését.

184 Ugyanis az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a szabad tőkemozgás korlátozásának kell tekinteni a külföldről származó osztalékkal szemben a belföldről

származó osztalékhoz képest alkalmazott hátrányosabb bánásmódot, amennyiben az alkalmas arra, hogy kevésbé vonzóvá tegye a más tagállamokban letelepedett társaságok részesedésének megszerzését (lásd a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 35. pontját, a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 21. pontját és a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 23. pontját).

185 Ebből következően az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik a tőke szabad mozgásának olyan korlátozása, mint amilyen a külföldről származó osztalékkal szemben alkalmazott hátrányosabb bánásmód, amennyiben az a részvényes és az érintett társaság közötti tartós és közvetlen gazdasági kapcsolatok létrehozására vagy fenntartására irányuló olyan részesedések megszerzését érinti, amelyek biztosítják a részvényes számára, hogy ténylegesen részt vegyen a társaság irányításában vagy ellenőrzésében.

186 Amennyiben nem áll fenn ilyen helyzet, a tőke mozgásának az EK 56. cikkben tiltott korlátozása nem alkalmazható a harmadik országokkal fenntartott kapcsolatok tekintetében sem.

187 Ezzel szemben az EK 57. cikk (1) bekezdéséből az következik, hogy valamely tagállam a harmadik országokkal fenntartott kapcsolataiban még akkor is alkalmazhat az e rendelkezés tárgyi hatálya alá tartozó, a tőke szabad mozgását érintő korlátozásokat, ha azok ellentétesek a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikkben rögzített elvével, feltéve hogy azok már 1993. december 31-én hatályban voltak.

188 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben felmerült, a külföldről származó osztalék adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozás ellentétes az EK 56. cikkel, akkor ez nemcsak az elsőtől a harmadikig terjedő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben említett, az 1993. december 31-e előtt elfogadott intézkedésekre, hanem az 1994. július 1-jén hatályba lépett FID-rendszerre is igaz a tekintetben, hogy e rendszer nem vezetett be újabb korlátozásokat a meglévő intézkedésekhez képest, hanem éppen ellenkezőleg, pusztán enyhítette a hatályban lévő szabályozás bizonyos korlátozó hatásait.

189 Először is meg kell határozni az EK 57. cikk (1) bekezdésében említett, az 1993. december 31-én „hatályban lévő korlátozás" fogalmát.

190 Az alapügy felperesei, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság felvetésének megfelelően hivatkozni kell a C-302/97. sz. Konle-ügyben 1999. június 1-jén hozott ítéletre (EBHT 1999., I-3099. o.), amelyben a Bíróságnak az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 1994., C 241., 21. o. és HL 1995., L 1., 1. o.) egyik eltérést engedő rendelkezésében szereplő „meglévő jogszabályai" kifejezés értelmezéséről kellett állást foglalnia, amely rendelkezés lehetővé tette az Osztrák Köztársaság számára, hogy átmenetileg fenntartsa a második lakóingatlanra vonatkozó hatályban lévő szabályozását.

191 Ugyanis bár fő szabályként a nemzeti bíróság feladata a valamely közösségi aktus által rögzített időpontban létező jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság ezen ítéletében rámutatott, hogy a Bíróság feladata az olyan közösségi fogalom értelmezési szempontjainak meghatározása, amely egy adott időpontban „létező" nemzeti jogszabálytól való eltérést engedő közösségi rendszer alkalmazásának alapját képezi (lásd a fent hivatkozott Konle-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

192 Amint azt a Bíróság ezen ítéletben kifejtette, az ily módon meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan a szóban forgó közösségi aktus eltérést engedő rendszeréből. Ugyanis az eltérést engedő rendszer kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amely pusztán a korábbi szabályozásban szereplő közösségi szabadságok és jogok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. Ezzel szemben nem lehet a szóban forgó közösségi aktus által rögzített időben létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplőtől eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be (lásd a fent hivatkozott Konle-ügyben hozott ítélet 52. és 53. pontját).

193 Ami a FID-rendszer és a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett, a külföldről származó osztalék adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozás közötti kapcsolatot illeti, e rendszer feltételezhető célja, hogy enyhítse a létező jogszabályokból eredően a külföldről osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságokat érő korlátozó hatásokat, különösen azáltal, hogy biztosítja e társaságok számára a saját részvényesek számára történő osztalékfizetéskor fizetendő ACT-többlet visszaigénylésének lehetőségét.

194 Azonban a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy új korlátozásnak kell-e tekintetni azt, hogy – amint azt az alapügy felperesei hangsúlyozzák – a FID-nek minősülő osztalékban részesülő részvényesek nem jogosultak adójóváírásra. Ugyanis kétségtelen, hogy az osztalékban részesülő részvényes számára a FID-rendszert magában foglaló nemzeti adórendszer keretében biztosított adójóváírás és az ezen osztalék utáni ACT-nek az osztalékot fizető társág általi megfizetése megfeleltethető egymásnak, az adózásra vonatkozó nemzeti szabályozásnak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő leírásából azonban nem vonható le az a következtetés, hogy az a tény, miszerint a FID-rendszert választó társaság jogosult a többletként megfizetett ACT visszatérítésére, az 1993. december 31-én hatályban lévő szabályozás összefüggésében igazolja azt, hogy e részvényeseket nem illeti meg az adójóváírás.

195 Mindenesetre az Egyesült Királyság Kormányának állításával ellentétben nem lehet hatályban lévő korlátozásnak tekinteni a FID-rendszert önmagában amiatt, hogy mivel az szabadon választható, az érintett társaságok számára lehetséges, hogy a korábban elfogadott rendszer keretében maradjanak az abból következő korlátozó hatásokkal együtt. Ugyanis a jelen ítélet 162. pontjában kifejtetteknek megfelelően a mozgási szabadságokat korlátozó valamely nemzeti rendszer még akkor is összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható.

196 Az ötödik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam 1993. december 31-e előtt olyan szabályozást fogadott el, amely a harmadik országokba irányuló vagy

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

A hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdésekről

197 A kérdést előterjesztő bíróság a hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdéseiben, amelyet célszerű együtt kezelni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha az előző kérdésekben említett nemzeti intézkedések ellentétesek a közösségi joggal, az olyan kereseteket, mint amelyeket az alapügy felperesei ezen összeegyeztethetetlenség orvoslása érdekében indítottak, jogellenesen kirótt összegek visszatérítése vagy jogellenesen megtagadott előny megfizetése iránti, avagy bekövetett kár megtérítése iránti keresetnek kell-e tekintetni. Ez utóbbi esetben a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy meg kell-e felelni a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben rögzített feltételeknek, és e tekintetben figyelembe kell-e venni, hogy a nemzeti jog alapján milyen formában kell benyújtani e kereseteket.

198 Ami azt illeti, hogy mely feltételek alkalmazása alapján köteles valamely tagállam megtéríteni a közösségi jog megsértésével a magánszemélyeknek okozott kárt, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy adhat-e Bíróság iránymutatásokat az e jog kellően súlyos megsértésével, valamint a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyeket ért kár közötti okozati összefüggéssel szemben támasztott követelményeket illetően.

199 Az alapügy felperesei előadják, hogy a hatodik kérdésben szereplő valamennyi kereset a visszatérítés iránti keresetek csoportjába tartozik a tekintetben, hogy e kérelmek a jogosulatlanul kirótt többletadó visszafizetésére vagy az előzetesen megfizetett adó összegének elmaradt hasznából eredő veszteség megtérítésére irányulnak, valamint a tekintetben, hogy azok célja az adókedvezmények visszaszerzése, vagy azon összeg visszafizetése, amellyel az érintett belföldi illetőségű társaságoknak növelniük kellett a FID-nek minősülő osztalékot annak érdekében, hogy kárpótolják részvényeseiket adójóváírásuk elvesztése miatt. Ha a közösségi jog azt írná elő, hogy a nemzeti jog kizárólag kártérítés iránti keresetet tehet lehetővé, e kereset mindenképpen más típusú lenne, mint a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben említett kereset.

200 Az Egyesült Királyság Kormánya ugyanakkor azt állítja, hogy az alapügy felperesei által igénybe vett valamennyi jogorvoslat a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben kifejtett feltételekhez kötött kártérítési igény. Úgy véli, hogy a keresetek közösségi jogi minősítése szempontjából nincsen jelentősége annak, hogy a nemzeti jog szerint milyen formában nyújtották be azokat.

201 E tekintetben szem előtt kell tartani, hogy nem a Bíróság feladata az alapügy felperesei által a kérdést előterjesztő bíróság előtt benyújtott keresetek jogi minősítése. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság felügyelete alatt (lásd a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 81. pontját) az alapügy felpereseinek kell meghatározniuk a keresetük típusát (visszatérítés vagy kár megtérítése iránti kérelem) és annak alapját.

202 Mindazonáltal a következetes ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett közösségi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti (lásd különösen a 199/82. sz., San Giorgino ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3595. o.] 12. pontját és a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 84. pontját). A tagállam tehát fő szabályként köteles a közösségi jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére (a C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai ügyben 1997. január 14-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-165. o.] 20. pontja és a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 84. pontja).

203 A jogalap nélkül kivetett adókra vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, azzal hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (hatékony érvényesülés elve) (lásd többek között a 33/76. sz. Rewe-ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1976., 1989. o.] 5. pontját és a 45/76. sz. Comet-ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1976., 2043. o.] 13. és 16. pontját, valamint újabban a C-231/96. sz. Edis-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-4951. o.] 19. és 34. pontját, a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-579. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 85. pontját).

204 Emellett a Bíróság a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítéletének 96. pontjában kimondta, hogy abban az esetben, ha valamely belföldi illetőségű társaságot vagy annak anyavállalatát valamely tagállam hatóságaival szemben pénzügyi veszteségek érték olyan társaságiadó-előleg megfizetése következtében, amely alkalmazandó a külföldi illetőségű anyavállalata részére osztalékot fizető belföldi illetőségű társaságra, azonban amely alól mentes az a belföldi illetőségű társaság, amely ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalata részére fizetett osztalékot, a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései megkövetelik, hogy a belföldi illetőségű társaságok és külföldi illetőségű anyavállalataik hatékony jogorvoslatot vehessenek igénybe ezen veszteség megfizetése vagy megtérítése érdekében.

205 Ezen ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam a közösségi jog szabályainak megsértésével vet ki adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak. Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítéletének 87. és 88. pontjában kimondta, ez magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénz nem állt rendelkezésre.

206 Amennyiben a nemzeti jognak a kedvezményekre vonatkozó szabályai megakadályozták, hogy az adózó visszaszerezze az általa megfizetett, a közösségi jog megsértésével kivetett olyan adót, mint az ACT, az adózó jogosult ezen adó visszatérítésére.

207 Azonban az alapügy felpereseinek állításával szemben nem lehet a közösségi jog alapján az érintett tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítése iránti kereset biztosításával ellensúlyozni sem azt a kedvezményt, amelyről az adózó lemondott annak érdekében, hogy teljes mértékben be tudja számítani a jogosulatlanul kivetett olyan adót, mint az ACT, valamely más adó címén fizetendő összegbe, sem azt a kárt, amely a FID-rendszert választó belföldi illetőségű társaságokat annak folytán érte, mivel kénytelenek voltak emelni az osztalék összegét annak érdekében, hogy kárpótolják a részvényeseiket az adójóváírásuk elvesztése miatt. A kedvezményről való lemondás és az osztalék összegének emelése ugyanis az e társaságok által hozott döntéseken alapul, és számukra nem annak az elkerülhetetlen következménye, hogy az Egyesült Királyság megtagadta, hogy ugyanolyan bánásmódot biztosítson e részvényesek és a belföldről származó osztalék alapján fizetett osztalékban részesülő részvényesek számára.

208 Ilyen körülmények között a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a kedvezményről való lemondás és az osztalék összegének emelése az érintett társaságok tekintetében a közösségi jog tagállamnak felróható megsértése miatt keletkezett pénzügyi veszteségnek minősül-e.

209 Anélkül, hogy a Bíróság egyébként kizárta volna a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét, három olyan feltételt állapított meg, amelynek teljesülése esetén a tagállam köteles a magánszemélyeknek a közösségi jog megsértésével okozott, e tagállamnak felróható kár megtérítésére, nevezetesen: a megsértett jogszabály arra irányul, hogy jogokat keletkeztessen magánszemélyek számára, a jogsértés kellően súlyos, és kövezetlen okozati összefüggés áll fenn a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyek kára között (a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 51. és 66. pontja, valamint a C-224/01. sz. Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10239. o.] 51. és 57. pontja).

210 Fő szabályként a nemzeti bíróságoknak kell meghatározniuk, hogy milyen feltételek alkalmazása mellett állapítható meg a tagállamoknak a magánszemélyek részére a közösségi jog megsértésével okozott károk iránti felelőssége (a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 58. pontja, valamint a fent hivatkozott Köbler-ügyben hozott ítélet 100. pontja) a Bíróság által az e feltételek alkalmazása tekintetében adott iránymutatásoknak megfelelően (a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 55–57. pontja, a C-392/93. sz., British Telecommunications ügyben 1996. március 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-1631. o.] 41. pontja; a fent hivatkozott Denkavit és társai ügyben hozott ítélet 49. pontja és a fent hivatkozott Konle-ügyben hozott ítélet 58. pontja).

211 Az első feltétel az alapügyben nyilvánvalóan teljesül az EK 43. cikket és az EK 56. cikket illetően. E rendelkezések ugyanis arra irányulnak, hogy jogokat keletkeztessenek magánszemélyek számára (lásd megfelelően a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 23. és 54. pontját, valamint a C-163/94., C-165/94. és C-250/94. sz., Sanz de Lera és társai egyesített ügyekben 1995. december 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4821. o.] 43. pontját).

212 A második feltételt illetően emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog megsértése akkor kellően súlyos, ha a tagállam a jogalkotói hatalma gyakorlása során nyilvánvalóan és súlyosan megsértette az e jogkörének gyakorlására meghatározott korlátokat (lásd a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 55. pontját, a fent hivatkozott British Telecommunications

ügyben hozott ítélet 42. pontját és a C-424/97. sz. Haim-ügyben 2000. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-5123. o.] 38. pontját). Másfelől, a közösségi jog egyszerű megsértése is elegendő lehet a kellően súlyos jogsértés megtörténtének megállapításához, ha a jogsértés elkövetésének idején e tagállam csupán jelentősen korlátozott mérlegelési mozgástérrel rendelkezett, vagy egyáltalán nem rendelkezett mérlegelési mozgástérrel (lásd a C-5/94. sz., Hedley Lomas ügyben 1996. május 23-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2553. o.] 28. pontját és a fent hivatkozott Haim-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

213 Annak megállapítása érdekében, hogy a közösségi jog megsértése kellően súlyos jogsértésnek minősül-e, a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemző összes körülményt. E körülmények között különösen vizsgálandó, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos; az elkövetett mulasztás, illetve az okozott kár szándékos-e vagy gondatlan; az esetleges téves jogalkalmazás kimenthető-e, vagy sem; és a közösségi intézmény által tanúsított magatartás hozzájárulhatott-e a közösségi joggal ellentétes nemzeti intézkedés vagy gyakorlat elfogadásához, illetve fenntartásához (lásd a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Haim-ügyben hozott ítélet 42. és 43. pontját).

214 Mindenesetre a közösségi jog megsértése akkor kellően súlyos, ha az a felrótt kötelezettségszegést megállapító vagy az előzetes döntéshozatal keretében hozott olyan ítélet kihirdetése vagy a Bíróságnak e területre vonatkozó olyan következetes ítélkezési gyakorlata ellenére sem szűnt meg, amelyből következik a szóban forgó magatartás jogsértő jellege (a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 57. pontja).

215 Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben megítélje, hogy kellően súlyos-e az EK 43. cikkének az érintett tagállam általi megsértése, figyelembe kell vennie azt, hogy az olyan területen, mint a közvetlen adózás, a Szerződés által biztosított mozgási szabadságokból eredő következmények csak fokozatosan tárultak fel, különösen a Bíróság által a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítéletet követően kidolgozott elvek alapján. Emellett a Bíróságnak a belföldi illetőségű társaságok által a külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalék adóztatása területén csak a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben, Lenz-ügyben és Manninen-ügyben hozott ítéleteiben nyílt lehetősége arra, hogy világosan meghatározza a fenti mozgási szabadságokból eredő követelményeket, különösen a tőke szabad mozgása tekintetében.

216 Ugyanis leszámítva a 90/435 irányelv hatálya alá tartozó eseteket, a közösségi jog nem határozza meg kifejezetten a tagállam azon kötelezettségét, hogy a többszörös adóztatás és a gazdasági kettős adóztatás elkerülését, illetve enyhítését szolgáló mechanizmusok tekintetében ugyanolyan bánásmódot biztosítson a belföldi illetőségű társaságok által, illetve a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében. Ebből következik, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben, Lenz-ügyben és Manninen-ügyben hozott ítéleteket megelőzően még nem foglalkozott az ítélkezési gyakorlatában a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben felvetett problémával.

217 A kérdést előterjesztő bíróságnak e megfontolásokra tekintettel kell megvizsgálnia a jelen ítélet 213. cikkében hivatkozott szempontokat, különösen azt, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos, és hogy az esetleges téves jogalkalmazás kimenthető-e, vagy sem.

218 Ami tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyeket ért kár közötti okozati összefüggés követelményére vonatkozó harmadik feltételt illeti, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az állítólagos kár kellőképpen közvetlenül ered-e a közösségi jog megsértéséből ahhoz, hogy az adott államnak meg kelljen azt térítenie (lásd e tekintetben a Közösségeknek a szerződésen kívüli felelősségét illetően a 64/76., 113/76., 167/78., 239/78., 27/79., 28/79. és 45/79. sz., Dumortier frères és társai kontra Tanács egyesített ügyekben 1979. október 4-én hozott ítéletének [EBHT 1979., 3091. o.] 21. pontját).

219 A közösségi jogból e feltételek fennállása esetén közvetlenül eredő kártérítéshez való jog sérelme nélkül az adott államnak a nemzeti jog felelősségi szabályai keretei között kell az okozott kár következményeit orvosolnia azzal, hogy a károk megtérítésére vonatkozó, a nemzeti jogszabályok által meghatározott feltételek nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló jellegű, nemzeti jogon alapuló igényekre vonatkoznak, valamint nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé tegyék a kártérítés megszerzését (a C-6/90. és C-9/90. sz., Francovich és társai egyesített ügyekben 1991. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-5357. o.] 41–43. pontja, a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 67. pontja, valamint a fent hivatkozott Köbler-ügyben hozott ítélet 58. pontja).

220 A hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdésekre tehát azt a választ kell adni, hogy közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. E szabályoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy a jogalanyok olyan hatékony jogorvoslattal rendelkezzenek, amely lehetővé teszi a számukra, hogy kérhessék a jogosulatlanul kivetett adó, és az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítését. Azon egyéb károkat illetően, amelyek a személyt a közösségi jognak a tagállamnak felróható megsértése miatt érték, a tagállam a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame ügyben hozott ítélet 51. pontjában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat, anélkül hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

A jelen ítélet időbeli hatályának korlátozása iránti kérelemről

221 Az Egyesült Királyság Kormánya a tárgyaláson azt kérte a Bíróságtól, hogy amennyiben a Bíróság értelmezése szerint ellentétes a közösségi joggal az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, az ítélet kihirdetésének napját megelőzően indított keresetekre terjedően korlátozza ítéletének időbeli hatályát.

222 E kormány kérelme alátámasztására egyfelől arra hivatkozik, hogy a nemzeti szabályozás 1973-ban történt elfogadása óta senki nem vitatta e szabályozás közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, másfelől azon 4,7 milliárd GBP-re (7 milliárd euró) becsült súlyos pénzügyi következményekre, amelyek a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott kérelmekből az Egyesült Királyság számára eredhetnek.

223 Az alapügy felperesei vitatják a fenti összeget, szerintük ez az érték inkább a 100 millió és 2 milliárd GBP közötti sávban található. Emellett hangsúlyozzák, hogy igaz ugyan, hogy a nemzeti szabályozást eddig senki nem vitatta a kérdést előterjesztő bíróság előtt az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel való összeegyeztethetősége tekintetében, a határon átnyúló tevékenységekre gyakorolt hatása azonban több perben felmerült.

224 E tekintetben elegendő annyit megállapítani, hogy az Egyesült Királyság Kormánya által említett összeg az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben említett, az alapügy felperesei által indított valamennyi keresetet figyelembe veszi, ily módon abból a helytelen feltételezésből indul ki, miszerint a Bíróság által adott válaszok valamennyi kérdésben az alapügy felperesei által képviselt álláspontot fogadják el.

225 Ilyen körülmények között nem szükséges korlátozni a jelen ítélet időbeli hatályát.

A költségekről

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

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

1) **Az EK 43. cikket és az EK 56. cikket akként kell értelmezni, hogy ha valamely tagállam a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében alkalmazza a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének, illetve enyhítésének módszerét, ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékot.**

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

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

2) **Ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy levonja az általa előlegként fizetendő társasági adó összegéből az előbbi társaság által előlegként megfizetett ezen adó összegét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban a felosztott nyereség után megfizetett adó tekintetében.**

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

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

4) **Ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társaságiadó-előleg fizetése alól azon belföldi illetőségű társaságokat, amelyek a részükre juttatott belföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, míg biztosítja azon belföldi illetőségű társaságok számára,**

amelyek a részükre juttatott külföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, hogy olyan rendszert válasszanak, amely lehetővé teszi számukra, hogy visszaigényeljék az előlegként megfizetett társasági adót, azonban egyfelől arra kötelezi e társaságokat, hogy előlegként fizessék meg ezen adót és azt követően kérjék annak visszatérítését, másfelől nem biztosít adójóváírást a részvényeseik számára, jóllehet azok a belföldi illetőségű társaság által a belföldről származó osztalék alapján fizetett osztalék esetén arra jogosultak lettek volna.

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

6) **Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. E szabályoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy a jogalanyok olyan hatékony jogorvoslattal rendelkezzenek, amely lehetővé**

teszi a számukra, hogy kérhessék a jogosulatlanul kivetett adó, és az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítését. Azon egyéb károkat illetően, amelyek a személyt a közösségi jognak a tagállamnak felróható megsértése miatt érték, a tagállam a C-46/93 és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítélet 51. pontjában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat, anélkül hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

Aláírások