L. A. GEELHOED
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. június 29. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen ügy, amelyet a High Court of Justice (England & Wales) terjesztett elő előzetes döntéshozatalra, az Egyesült Királyság többször módosított ún. „alultőkésítési" szabályainak a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségre vonatkozik, amely szabályokkal az Egyesült Királyság korlátozza az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok által az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok vagy a cégcsoport közbenső tagjai részére fizetett kamatok levonhatóságát.

2. Az ügyben ismét felmerül a „visszaélések elleni", közvetlen adókra vonatkozó nemzeti jogszabályok összeegyeztethetősége a szabad mozgást biztosító rendelkezésekkel, ahogy az felmerült különösen a Lankhorst-Hohorst ügyben 2002-ben hozott ítéletben (amely a német alultőkésítési szabályozásra vonatkozott), illetve a folyamatban levő Cadbury Schweppes ügyben (amely pedig az Egyesült Királyság ellenőrzött külföldi társaságokat érintő szabályozására vonatkozik). [2] A Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet alapján ugyanakkor a megengedhető alultőkésítés szabályai nem egészen világosak, ami arra indított bizonyos tagállamokat – köztük az Egyesült Királyságot és Németországot –, hogy alultőkésítési szabályaikat kiterjesszék a belföldi, csoporton belüli kifizetésekre is, annak ellenére, hogy a kizárólagosan belső helyzetekben a „visszaélés" veszélye nem merülhet fel. Ezért, illetve mivel az Egyesült Királyság szóban forgó szabályozása fontos szempontokból eltér a Lankhorst-Hohorst ügyben támadott német szabályozástól, a jelen ügy a kérdés új szemszögből történő vizsgálatát igényli.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11779. o.), a C-196/04. sz., folyamatban lévő Cadbury Schweppes-ügy (lásd Léger főtanácsnok ezen ügyre vonatkozóan 2006. május 2-án előterjesztett indítványát).

II – Jogi háttér

A – *Az Egyesült Királyság vonatkozó jogszabályai*

1. Az „alultőkésítési" szabályok összefüggései és alapjai

3. A társaságok finanszírozásának két alapvető módszere van: a kölcsönök útján történő finanszírozás és a saját tőke révén történő finanszírozás. Számos tagállam különbséget tesz e két finanszírozási forma közvetlen adók szempontjából való kezelése tekintetében. A kölcsönök útján történő finanszírozás esetén rendszerint lehetővé teszik, hogy a társaságok adóköteles nyereségük kiszámításánál levonják a kölcsön után fizetett kamatokat (vagyis előzetesen adózzanak), azon az alapon, hogy ez az üzleti tevékenység során felmerülő folyó kiadás. A saját tőkéből történő finanszírozás esetében viszont a társaságok nem vonhatják le a részvényeseknek kifizetett osztalékokat az adózás előtti nyereségükből, az osztalékokat az adózott nyereségből fizetik.

4. Az adózási szempontú kezelés e különbsége cégcsoportok esetében azt jelenti, hogy az anyavállalat számára előnyös lehet a csoport egy tagját inkább kölcsönök, mint saját tőke révén finanszírozni. Az erre való, adózáshoz kapcsolódó ösztönzés különösen akkor nyilvánvaló, ha a leányvállalat viszonylag „magas adózású" joghatósági területen, míg az anyavállalat (illetve ténylegesen a csoporthoz tartozó, közbeékelt társaság, amely a kölcsönt nyújtja) egy alacsonyabb adózású joghatósági területen működik. Ilyen körülmények között előfordulhat, hogy a valójában saját tőkéből történő finanszírozást is adósságként tüntetik fel, hogy ezzel kedvezőbb adózási helyzetet érjenek el. Ezt a jelenséget nevezik „alultőkésítésnek". Ilyen módon manipulálva a tőkeszolgáltatás módját az anyavállalat ténylegesen választhat, hogy hol kívánja nyeresége megadóztatását.

5. Számos állam visszaélésnek tekinti az alultőkésítést és intézkedéseket hozott annak visszaszorítása érdekében Ezek az intézkedések jellemzően úgy rendelkeznek, hogy a bizonyos ismérveknek megfelelő kölcsönöket adózási szempontból rejtett saját tőkének kell tekinteni. Ez azt jelenti, hogy a kifizetett kamatokat a nyereség felosztásának tekintik, vagyis a leányvállalat nem vonhatja le sem részben, sem egészben a kifizetett kamatokat adóköteles jövedelméből, a kifizetésre pedig alkalmazni kell az osztalékadózásra vonatkozó valamennyi szabályt. [3]

3 – A Közösségen belül a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) tiltja a forrásadó kivetését a leányvállalat által anyavállalata részére fizetett osztalékokra.

2. Az Egyesült Királyság 1995-ig hatályos szabályozása

6. Az Income and Corporation Taxes Act 1988 (a jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: TA) 209. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerint a társaság által a kapott kölcsön után fizetett kamat e társaság által fizetett osztaléknak minősül, amennyiben a kamat összege magasabb, mint az ilyen kölcsön gazdaságilag ésszerű hozama. [4] E szabályt kell alkalmazni mind a belföldi, mind a külföldi illetőségű hitelezőnek teljesített fizetések esetében. Ez azt jelentette, hogy a többletösszeget nem lehetett kamatként levonni a társaság adóköteles nyereségének kiszámításánál, hanem azt az adózás utáni nyereségből fizetett osztaléknak kellett tekinteni. Az a tény, hogy a kamatot felosztott nyereségnek tekintették, azt is maga után vonta, hogy a társaságnak társasági adóelőleget (Advance Corporation Tax, a továbbiakban: ACT) kellett fizetnie e kifizetés után. [5]

7. A TA 209. cikke (2) bekezdése e) pontjának iv. és v. alpontja szerint – az e bekezdés d) pontja értelmében felosztott nyereségként meghatározott kamat kivételével – az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező, (a fentiek szerint) ugyanazon cégcsoportba tartozó hitelező számára fizetett minden kamat felosztott nyereségnek minősül. E cikk különösen az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaság által azon, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata részére nyújtott kölcsönökre vonatkozik, amelynek tőkéjében a hitelező társaság legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha valamely külföldi illetőségű harmadik társaság mindkét társaság legalább 75%-os tulajdonosa. Ennek következtében az Egyesült Királyságban 1995-ig hatályos szabályozás szerint – figyelmen kívül hagyva a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket (a továbbiakban: adóegyezmények), amelyekre később térek ki – az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által (a fentiek szerint) ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatot mindig felosztott nyereségnek kellett tekinteni, még akkor is, ha a kamat a kölcsön gazdaságilag ésszerű hozamának felelt meg.

8. Az Egyesült Királyság által kötött bizonyos adóegyezmények rendelkezései előírják, hogy a fent említett, a TA 209. cikkében szereplő szabályok nem alkalmazhatók, ugyanakkor biztosítják, hogy a kamatok bizonyos feltételek mellett adózási szempontból a nyereséggel szemben elszámolhatók legyenek. Ezek a megállapodások az Egyesült Királyság ellentétes belső jogi rendelkezéseire tekintet nélkül alkalmazhatók. [6] Bár az adóegyezmények rendelkezéseinek szövegezése eltér, a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatában megállapította, hogy azok alapvetően két csoportba oszthatók.

4 – Míg a TA rendelkezései, illetve módosításai rendszerint biztosítékok adós általi nyújtásáról szólnak a hitelező részére a kölcsön helyett, én a jelen indítványomban az egyszerűbb megfogalmazás érdekében a hitelező által az adós részére nyújtott kölcsönről szólok.

5 – A TA 14. cikke.

6 – A TA 788. cikkének (3) bekezdése.

9. A rendelkezések első csoportja azt helyezi középpontba, hogy a kamatláb az adósság összegére tekintettel piacinak tekinthető-e. E rendelkezések figyelmen kívül hagyják, hogy maga az adósság összege piacinak tekinthető-e. Ilyen rendelkezések találhatók például a Luxemburggal, Japánnal, Németországgal, Spanyolországgal és Ausztriával kötött adóegyezményekben. Az Egyesült Királyság és Luxemburg között létrejött adóegyezmény 11. cikkének (7) bekezdése például a következőképpen rendelkezik: „Amennyiben a kamatfizetés kötelezettje és jogosultja között, illetve e kettő és harmadik személy között fennálló különleges kapcsolat következtében a fizetett kamat összege, figyelembe véve azt a tartozást, amelyre fizették, meghaladja azt az összeget, amelyben ilyen kapcsolat hiányában a kötelezett és a jogosult megállapodott volna [...], a többlet kifizetés a Szerződő Állam jogának megfelelően adóköteles, megfelelően figyelembe véve a jelen Egyezmény egyéb rendelkezéseit is."

10. A rendelkezések második csoportja szerint az a vizsgálandó általánosabb kérdés, hogy a kamat bármilyen okból meghaladja-e azt az összeget, amelyet a felek a közöttük fennálló különleges kapcsolat hiányában nyújtottak volna. Ez kiterjedt arra is, hogy maga a kölcsön összege meghaladja-e azt az összeget, amelyet ilyen különleges kapcsolat hiányában nyújtottak volna. Ilyen rendelkezések találhatók például az Egyesült Államokkal, Írországgal, Svájccal, Hollandiával, Franciaországgal és Olaszországgal kötött adóegyezményekben. Az Egyesült Királyság és az Egyesült Államok között létrejött adóegyezmény XI. cikkének (5) bekezdése például a következőképpen rendelkezik: „Amennyiben a kamatfizetés kötelezettje és jogosultja között, illetve e kettő és harmadik személy között fennálló különleges kapcsolat következtében a kamat összege bármilyen okból meghaladja azt az összeget, amelyben ilyen kapcsolat hiányában a kötelezett és a jogosult megállapodott volna [...], a többlet kifizetés a szerződő állam jogának megfelelően adóköteles, megfelelően figyelembe véve a jelen Egyezmény egyéb rendelkezéseit is."

11. Az adóegyezmények második csoportjának tágabb hatályát megerősíti a TA 808A. cikkének (2) bekezdése [7], amely szerint annak megállapításánál, hogy létezike „különleges kapcsolat", figyelembe kell venni valamennyi szóban forgó tényezőt, ideértve azt is, hogy a kamatfizetés kötelezettje és annak jogosultja közötti különleges kapcsolat hiányában a kölcsönt ugyanúgy nyújtották volna-e, és amennyiben igen, figyelembe kell venni a kölcsönösszeget, illetve a kamatlábat is. A 808A. cikk (3) bekezdése szerint különleges kapcsolatra vonatkozó rendelkezést az adóegyezmények mindkét csoportja szempontjából úgy kell értelmezni, mint annak előírását az adóalany számára, hogy bizonyítsa, hogy nem áll fenn a különleges kapcsolat, illetve (adott esetben), hogy terjessze elő azt az összeget, amelyet a különleges kapcsolat hiányában kellett volna fizetni. E rendelkezéseket az 1992. május 14. után fizetett kamatokra kellett alkalmazni.

7 – Az 1992. évi (2. sz.) pénzügyi törvény (Finance [No 2] Act 1992) 52. cikke vezette be.

3. Az 1995-ben bekövetkezett módosítások

12. Az 1995. évi pénzügyi törvény alapján a TA 209. cikke (2) bekezdése e) pontjának iv. és v. alpontja helyébe a 209. cikk (2) bekezdésének da) pontja lépett, amely lényegében úgy rendelkezett, hogy felosztott nyereségnek tekintendő (a fent meghatározott) ugyanazon cégcsoport tagjai között fizetett kamat, amennyiben annak mértéke meghaladja azt az összeget, amelyet a kamatfizetés kötelezettje a különleges kapcsolat hiányában fizetett volna a jogosultnak. [8] E cikket akkor kell alkalmazni, ha az adós 75%-ban tulajdonolt leányvállalata a hitelezőnek, vagy mindkettő 75%-ban tulajdonolt leányvállalata egy harmadik társaságnak.

13. A TA 212. cikke (1) és (3) bekezdésének módosított szövege szerint a 209. cikk (2) bekezdésének da) pontja nem alkalmazható olyan esetekben, amikor mind a kamatfizetés kötelezettje, mind annak jogosultja az Egyesült Királyságban társasági adó hatálya alá tartozik.

14. A TA 209. cikkének (8B) bekezdése rögzíti azon feltételeket, amelyek alapján a kamatfizetést felosztott nyereségnek kell tekinteni. Ezek a következők: az adós teljes adósságállományának megfelelő szintje; várható-e, hogy az adós és egy adott személy olyan ügylet felei lesznek, amely kiterjed értékpapír kibocsátására a kibocsátó társaság részéről, kölcsönre vagy meghatározott összeg kölcsönadására e társaságnak; valamint a kamatláb, illetve egyéb olyan feltételek, amelyeket egy adott esetben várhatóan alkalmaznak az ilyen ügyletre. A 209. cikk (8A) és (8D)–(8F) bekezdésének rendelkezései együttesen meghatározzák, hogy milyen mértékben lehet csoportosítani a társaságokat a kölcsöneik konszolidált értékének meghatározása érdekében. E szabályok lényegében nem teszik lehetővé az olyan különálló, egyesült királyságbeli alcsoportok csoportosítását, amelyek egy tágabb külföldi csoport részei: az egyesült királyságbeli alcsoportok hitelezési képességét külön kell értékelni. [9]

4. Az 1998-ban bekövetkezett módosítások

15. Az 1998. évi pénzügyi törvény bevezette a TA-ba a transzferárakra vonatkozó részle-

8 – A cikk akkor alkalmazandó, ha a kölcsön részben vagy egészben olyan összegű, amelyet „nem nyújtottak volna a másik társaság számára, ha a társaságok között nem lett volna (akár formális, akár informális) kapcsolat (a szóban forgó értékpapírok viszonylatát kivéve), megállapodás vagy egyéb kapcsolódás, kivéve az osztaléknak azt a részét (ha van ilyen), amely nem képez ilyen összeget vagy a fenti d) pont értelmében osztaléknak minősül, illetve olyan összegnek, amely megfelel a biztosítékok által biztosított főösszegnek" (a 290. cikk (2) bekezdése da) pontjának ii. alpontja).

9 – A 209. cikk (8A) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy annak meghatározásánál, hogy az osztalékként minősítés 209. cikk (8B) bekezdésében meghatározott ismérveit alkalmazzák-e, nem lehet figyelembe venni az adós és egyéb személy (kivéve az adóst és a hitelezőt) között fennálló kapcsolatot, megállapodást vagy egyéb kapcsolódást, kivéve, ha utóbbi személyt i. nem fűzi jelentőséggel bíró kapcsolat (a 209. cikk (8C) bekezdésében meghatározott értelemben) az adóshoz, és ii. olyan társaság, amely ugyanazon Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező csoport tagja (a 209. cikk (8D) bekezdésében meghatározott értelemben), mint az adós.

tes szabályokat tartalmazó 28AA. mellékletet, amely a kamatokra is alkalmazandó. A transzferárakra vonatkozó szabályokat akkor kell alkalmazni, ha (1) „ügylettel történő rendelkezésre bocsátás" vagy több ügylettel történő rendelkezésre bocsátás zajlott le két, közös irányítás alatt álló társaság között. E tekintetben az irányítás fogalma tartalmazza valamely társaságnak a bármely másik érintett társaság vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében fennálló közvetlen vagy közvetett részvételét, illetve részesedését;[10] (2) a rendelkezésre bocsátás feltételei eltérnek azoktól, amelyek két nem közös irányítás alatt álló társaság esetében fennállnának; és (3) a rendelkezésre bocsátás az érintett személyek egyikének lehetséges előnyt biztosít az egyesült királyságbeli adózás kapcsán. Ilyen esetben az esetlegesen előnyben részesülő személy(ek) nyereségét és veszteségét „adózási szempontból úgy tekintik, mintha a rendelkezésre bocsátás helyett olyan rendelkezésre bocsátás szerepelne, amely független szereplők között állna fenn"[11].

16. A rendelkezés akkor nem tekintendő az érintett felek valamelyike számára lehetséges előnyt biztosítónak, amennyiben – többek között – az ügyletben szereplő másik fél az Egyesült Királyságban jövedelem- vagy társasági adó hatálya alá tartozik, illetve bizonyos egyéb feltételek teljesültek. E feltételek előírják, hogy (1) a személy nem lehet jogosult semmilyen jövedelem- vagy társaságiadó-mentességre az ilyen adókötelezettség alá eső teljes (vagy részleges) jövedelme vagy nyeresége tekintetében;[12] (2) amennyiben az ilyen tevékenységből származó nyeresége kapcsán a jövedelemadó hatálya alá tartozott, a személy ezen adóidőszakok alatt illetőséggel rendelkezett az Egyesült Királyságban;[13] (3) a személy nem volt jogosult[14] egyik adóidőszakban sem adójóváírásra bármilyen, a vonatkozó tevékenységből származó nyereséget terhelő vagy azzal kapcsolatos külföldi adó vonatkozásában, illetve nem lett volna jogosult ilyenre ebben az időszakban, amennyiben ilyen nyeresége lett volna vagy az meghaladott volna egy bizonyos összeget;[15] és (4) a személy vonatkozó tevékenységből származó nyereségének vagy veszteségének kiszámításánál figyelembe vett összegek egyik adóidőszakban sem tartalmaztak olyan jövedelmet, amelynek összegét a TA 811. cikkének (1) bekezdése (levonás külföldi adó esetében, amennyiben nincs lehetőség adójóváírásra) alapján csökkentették.

17. E szabályt módosította a 2004. évi pénzügyi törvény, így azt akkor kell alkalmazni, ha az ügyletben részt vevő mindkét fél az Egyesült Királyságban adóköteles.

10 – A 28AA. melléklet (1) bekezdése 1. pontjának b) alpontja.

11 – A 28AA. melléklet (1) bekezdésének 2. pontja. A TA 28AA. mellékletének (5) bekezdése szerint ez az előírás teljesül olyan egyedi esetben, ha a rendelkezés hatása az, hogy e személy vonatkozásában bármely adózási időszakban csökken az adó hatálya alá eső nyereség mértéke, és/vagy nő azon veszteségek összege, amelyet e személy bármely adózási időszakban felhalmoz.

12 – A TA 28AA. melléklete (5) bekezdése 3. pontjának b) alpontja.

13 – A TA 28AA. melléklete (5) bekezdése 3. pontjának c) alpontja.

14 – Bármilyen kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény, illetve a TA 790. cikkének (1) bekezdése alapján.

15 – A TA 28AA. melléklete (5) bekezdésének 4. pontja.

III – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem ténybeli alapja

A – *A Lafarge csoport:a jelentőséggel bíró tények*

18. Az alultőkésítésre vonatkozó „group litigation" típusú csoportos per („Thin Cap group litigation") olyan visszatérítési, illetve kártérítési kérelmeket érint, amelyek az Egyesült Királyság fent vázolt alultőkésítési szabályozásából eredő adóhátrányokra és egyéb hátrányos pénzügyi hatásokra vonatkoznak. E kérelmeket a High Court of Justice (England & Wales) előtt a Bíróság Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélete [16] nyomán nyújtották be, amely az akkor hatályos német alultőkésítési szabályokat ellentétesnek minősítette az EK 43. cikkel. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem céljaira olyan „próbapereket" választottak ki, amelyek különböző társasági struktúrákat tükröznek, és amelyek tényállása a felek között nem vitatott. Valamennyi próbaperben szerepel egy olyan, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat, amely tőkéjében közvetlenül vagy közvetve legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik egy, az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat, és vagy az anyavállalat nyújtott kölcsönt az adósnak, vagy pedig egy másik, az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaság, amely tőkéjében az anyavállalat közvetlenül vagy közvetve szintén legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik. Ennek megfelelően az előterjesztett kérdéseket az egyik próbaper – a Lafarge csoport pere – által érintett ügylet tényállása és a többi próbaper jelentőséggel bíró eltérései alapján fogalmazták.

19. A Lafarge SA – amely egy franciaországi székhelyű, nyilvánosan működő részvénytársaság – egy építőanyagokat gyártó multinacionális cégcsoport élén álló anyavállalat. A Lafarge csoportnak a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bíró tagjai: (1) a Financière Lafarge SA (a hitelező társaság), amelynek székhelye Franciaországban található és az anyavállalat, a Lafarge SA közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik tőkéjében; és (2) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező Lafarge Building Materials Limited, amely a Lafarge csoport Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező legtöbb leányvállalatának holding anyavállalata, ugyanakkor maga is a Financière Lafarge közvetlen leányvállalata. [17] A kereset további kilenc felperes társaságot is érint a Lafarge csoportban, ezek mindegyike az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel és a Lafarge Building Materials közvetlen vagy közvetett leányvállalata (amely e társaságok mindegyikében az alaptőke több mint 50%-ával rendelkezik).

20. 1997 decemberében a Lafarge csoport megszerezte az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező Redland plc. társaság részvényeit. Ezen ügylet finanszírozására a Financière Lafarge-nak számos hitellehetőség állt rendelkezésére – amelyek tekinteté-

16 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet.

17 – A Financière Lafarge valamennyi vonatkozó időszakban a Lafarge Building Materials kibocsátott részvényei több mint 75%-ának tulajdonosa volt.

ben végső soron a Lafarge SA nyújtott biztosítékot – a Lafarge csoport külső bankjainál, ez pedig lehetővé tette a társaságok kölcsön folyósítása révén való finanszírozását a csoporton keresztül, illetve azt, hogy az erre felhatalmazott leányvállalatok ezen eszközökhöz közvetlenül hozzáférhessenek. Nevezetesen, a Redland beolvadásának finanszírozásához a Financière Lafarge rövid lejáratú kölcsönt nyújtott a Lafarge Building Materials részére, amely hasonló kölcsönt nyújtott a Lafarge csoport egy másik tagja, a Minerals UK részére. Összességében ez a kölcsön (a Financière Lafarge-on és a Lafarge Building Materials-on keresztül) a Redland részvények vételárának körülbelül 50%-át finanszírozta, míg a fennmaradó részt a Mineral UK a Lafarge csoport külső bankjainál fennálló hitelkeretéből való közvetlen lehívás útján finanszírozták. E közvetlenül lehívott hitelek nagy részét a Lafarge SA által a Minerals UK részére nyújtott kölcsönök révén 1998-ban visszafizették, azt követően, hogy a Lafarge SA és a Financière Lafarge külső hiteleit új kötvények kibocsátásával refinanszírozta, annak érdekében, hogy jobb finanszírozási feltételeket érjenek el.

21. A Redland részvények megszerzését követően, egyesült királyságbeli adótanácsadóik azon véleménye alapján, amely szerint az Egyesült Királyság adóhatóságai a Lafarge Building Materials által ezen kölcsönök után fizetett kamatoknak legalább egy részét felosztott nyereségnek fogják tekinteni a TA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontja alapján, 1998 márciusa körül a Lafarge csoport csökkentette a Lafarge Building Materials Financière Lafarge felé fennálló adósságát, az összeg körülbelül 75%-ának saját tőkévé alakításával. Ezt úgy érték el, hogy a Lafarge Building Materials új részvények kibocsátásával megemelte a Lafarge csoport társaságainak alaptőkéjét – a részvények többsége a Financière Lafarge tulajdonába került. Az e társaságok által a részvényekért fizetett ellenértéket azonos értéken beszámították a Lafarge Building Materialsnak a Financière Lafarge felé fennálló adósságába.

22. 1999 márciusában az UK Inland Revenue (az Egyesült Királyság adóhivatala) vizsgálni kezdte a Redland megvásárlását. Az Inland Revenue nem fogadta el a Lafarge álláspontját, amely szerint egy külső bank rendesen hasonló kölcsönöket hasonló feltételek mellett folyósított volna, mint a Financière Lafarge és a Lafarge Building Materials, illetve a Minerals UK és a Lafarge SA egymás között, és fenntartotta, hogy a kamat egy részét a TA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontja alapján felosztott nyereségnek kell tekinteni. Az Inland Revenue és a Lafarge tanácsadóinak megbeszéléseit követően megállapodás született, amely alapján a Financière Lafarge által a Lafarge Building Materials, illetve a Minerals UK által a Lafarge SA részére fizetett kamatok egy részét felosztott nyereségnek tekintették, különösen abban az esetben, ha a teljes nettó adósságnak az adóelőleg-köteles jövedelemhez viszonyított aránya meghaladott bizonyos küszöbértékeket.

B – *Egyéb felperesek a próbaperben (Test Claimants): a jelentőséggel bíró tények*

23. A jelen előzetes döntéshozatalra utaló határozathoz kiválasztott egyéb próbaperek a következő cégcsoportokat érintik.

24. A további próbaperek közül az első a Volvo csoportot érinti, amelynek a jelen szempontból releváns tagjai: (1) az AB Volvo, a Svédországban illetőséggel rendelkező, tőzsdén jegyzett anyavállalat; (2) a Volvo Treasury AB, amely Svédországban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a Volvo AB közvetlenül 100%-os részesedéssel rendelkezik; (3) a Volvo Truck and Bus Limited, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, az AB Volvo Svédországban és Hollandiában illetőséggel rendelkező közvetítő társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik; (4) a VFS Financial Services (UK) Limited, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, az AB Volvo Svédországban illetőséggel rendelkező közvetítő társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik. E próbaper különösen a Volvo Treasury és a Volvo Truck and Bus között létrejött kölcsönszerződés alapján 1999 októberében nyújtott finanszírozást érinti. A Lafarge csoport fent részletezett körülményeihez hasonló körülmények között az adósság egy részét 1999 decemberében a Volvo Truck and Bus tőkéjévé alakították át. A Volvo csoport megállapodást kötött az Inland Revenue-val, amely alapján kamatfizetéseit 2000-ben nem minősítik át felosztott nyereségnek.

25. A második további próbaper a PepsiCo csoportot érinti, amelynek jelen ügy szempontjából releváns tagjai: (1) a PepsiCo Inc., az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező anyavállalat; a (2) PepsiCo Finance Europe Limited, az Egyesült Királyságban bejegyzett és Luxemburgban illetőséggel rendelkező társaság, amely Svájcban egy fióktelep révén működött, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a PepsiCo Inc. Írországban és más harmadik országokban illetőséggel rendelkező közvetítő holding társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik; (3) a PepsiCo Holdings, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a PepsiCo Inc. tagállamokban és harmadik országokban illetőséggel rendelkező közvetítő társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik. 1999-től kezdődően a PepsiCo Finance Europe svájci kirendeltségén keresztül kölcsönöket nyújtott a PepsiCo Holdings részére, az ezek után fizetett kamat az Egyesült Királyság és Luxemburg között 1968-ban létrejött adóegyezmény hatálya alá tartozott.

26. A harmadik és a negyedik további próbaper a Caterpillar csoportot érinti, amely olyan kereseteket terjesztett elő, amelyeket két különböző típusú próbapernek minősítettek.

27. A harmadik további próbaper céljai szempontjából a Caterpillar csoport releváns tagjai: (1) a Caterpillar Inc., az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező anyavállalat; (2) a Caterpillar International Finance plc, amely Írországban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a Caterpillar Inc. az Egyesült Királyságban és az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező közvetítő holding társaságok révén

közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik (e holding társaságok közé tartozik az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező Caterpillar Financial Services Corporation is); (3) a Caterpillar Financial Services (UK) Ltd, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a Caterpillar Inc. az Egyesült Királyságban és az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező közvetítő holding társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik (e holding társaságok közé tartozik a Caterpillar Financial Services Corporation is). A Caterpillar International Finance kölcsönt nyújtott a Caterpillar Financial Services (UK) részére, az ez után fizetett kamat az Egyesült Királyság és Írország között 1976-ban létrejött adóegyezmény hatálya alá tartozott.

28. A negyedik további próbaper céljai szempontjából a Caterpillar csoport releváns tagjai: (1) a Caterpillar Inc.; (2) a Caterpillar Overseas SA, amely Svájcban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a Caterpillar Inc., a vizsgálat időszaktól függően közvetlenül vagy közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik. Azokban az időszakokban, amelyekben a társaság közvetett leányvállalat volt, a közvetítő holding társaságok az Egyesült Államokban rendelkeztek illetőséggel; (3) a Caterpillar Peterlee Limited, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és amelynek tőkéjében az anyavállalat, a Caterpillar Inc. az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező közvetítő holding társaságok révén közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik. A Caterpillar Overseas kölcsönt nyújtott a Caterpillar Peterlee részére, az ez után fizetett kamat az Egyesült Királyság és Svájc között 1977-ben létrejött adóegyezmény hatálya alá tartozott.

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

29. A próbaperek tényállásait illető megegyezést követően az alapeljárást 2004. december 21-én felfüggesztették, és a következő kérdéseket terjesztették a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 49. cikkel vagy az EK 56. cikkel az, ha valamely tagállam (az adós társaság székhelye szerinti tagállam) olyan rendelkezéseket alkalmaz és tart hatályban, mint amilyenek az Income and Corporation Taxes Act 1988 (a jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: a nemzeti rendelkezések) 209. és 212. cikkében, valamint a 28AA. mellékletében találhatóak, amelyek korlátozzák azt, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (az adós társaság) az adózás szempontjából levonja az általa valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, míg az adós társaságra nem vonatkozna e korlátozás, ha az anyavállalat az adós társaság székhelye szerinti tagállamban rendelkezne illetőséggel?

2. Mennyiben kell – ha egyáltalán létezik ilyen – eltérő választ adni az első kérdésre, ha:

a) a hitelt nem az adós társaság anyavállalata, hanem ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, az adós társaságéval azonos anyavállalat közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló más társaság (a hitelező társaság) nyújtja, és mind a közös anyavállalat, mind a hitelező társaság az adós társaság székhelye szerinti államtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel;

b) a hitelező társaság más tagállamban rendelkezik illetőséggel, mint az adós társaság, de a hitelező társaság és az adós társaság minden közös közvetlen vagy közvetett anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel;

c) a hitelező társaság és az adós társaság minden közös közvetlen vagy közvetett anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel, és a hitelező társaság más tagállamban rendelkezik illetőséggel, mint az adós társaság, azonban a hitelező társaság valamely harmadik országban letelepedett fióktelepén keresztül nyújtja a kölcsönt;

d) a hitelező társaság, valamint a hitelező társaság és az adós társaság minden közös közvetlen vagy közvetett anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel?

3. Mennyiben kell eltérő választ adni az első és a második kérdésre, ha bizonyítani lehet, hogy a kölcsönfelvételek joggal való visszaélésnek minősülnek, vagy hogy az adós társaság székhelye szerinti tagállam adójogszabályainak megkerülésére irányuló mesterséges képződmény részét képezik? Amennyiben igen, a Bíróság milyen iránymutatást tart megfelelőnek annak megállapításához, hogy mi minősül ilyen visszaélésnek vagy mesterséges képződménynek az olyan helyzetek összefüggésében, amelyek a jelen ügyben felmerültek?

4. Amennyiben megvalósul az EK 56. cikk szerinti, a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozás, ez 1993. december

31-én hatályban lévő korlátozásnak tekintendő-e az EK 57. cikk alkalmazása szempontjából?

5. Amennyiben az első és a második kérdésben leírt intézkedések bármelyike ellentétes az EK 43., az EK 49. vagy az EK 56. cikkel, abban az esetben, ha az adós társaság vagy az adós társaság cégcsoportjához tartozó más társaságok (a felperesek) az alábbi kérelmeket terjesztik elő:

a) az annak következtében fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem, hogy az adós társaság által a hitelező társaság részére fizetett kamatnak az adós társaság társasági adó szerinti adóköteles nyereségéből történő levonását megtagadták, jóllehet e kamatfizetések levonhatók lettek volna az adós társaság adóköteles nyereségéből, ha a hitelező társaság szintén az adós társaság székhelye szerinti tagállamban rendelkezett volna illetőséggel;

b) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor az adós ténylegesen megfizette kölcsönök utáni kamatok teljes összegét a hitelező társaság részére, azonban a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében csökkentették a kamatok levonására vonatkozó kérelemben szereplő összeget;

c) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor azért csökkent a hitelező társaság által nyújtott kölcsönök utáni, az adós társaság adóköteles nyereségéből levonható kamat, mert a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében kölcsöntőke nyújtása helyett saját tőke jegyzésére került sor, vagy a kölcsöntőkét saját tőkével helyettesítették;

d) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor a hitelező társaság által nyújtott kölcsönök utáni, az adós társaság adóköteles nyereségéből levonható kamat a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében a kölcsöntőke után fizetendő kamatláb csökkentése miatt kisebb lett (vagy azért, mert a kölcsönök kamatmentesek voltak);

e) az adós társaság rendelkezésére álló (vagy az adós társaság cégcsoportjához tartozó, az adós társaság székhelye szerinti tagállamban

illetőséggel rendelkező más társaságok által az adós társaság részére átengedett) azon veszteség, adókedvezmény vagy adójóváírás visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem, amelyet az adós társaság igénybe vett a fenti a), b) és c) pontban említett adótöbblet csökkentése érdekében, jóllehet e veszteséget, adókedvezményt vagy adójóváírást más célra is fel lehetett volna használni, vagy más időszakra át lehetett volna vinni;

f) az adós társaság által a hitelező társaság részére az osztalékká átminősített kamat után fizetett, fel nem használt társasági adóelőleg visszatérítése iránti kérelem;

g) a fenti f) pontban említett esetben fizetett társasági adóelőleg visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem abban az esetben, ha az adóelőleget utóbb az adós társaság adókötelezettségével szemben elszámolták;

h) a felperesek részéről a nemzeti rendelkezéseknek, illetve azok adóhatóság általi alkalmazásának való megfeleléssel kapcsolatban felmerült költségek és kiadások megtérítése iránti kérelem;

i) a fenti c) pontban leírt körülmények között a kölcsöntőkének saját tőkeként történő befektetésével (vagy saját tőkévé történő átalakításával) összefüggő hozamveszteségnek megfelelő összeg visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem;

j) az adós társaság által fizetett, az első kérdésben említett nemzeti rendelkezések értelmében osztalékká átminősített kamatból származó, elszámolt vagy beszámított bevételek után a hitelező társaságnál a székhelye szerinti tagállamban felmerült bármely adó visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem;

akkor a fenti kérelmeket a Közösségi jog szempontjából akként kell-e tekinteni, hogy azok:

a közösségi jog fent említett rendelkezéseinek megszegésből eredő és ahhoz járulékosan kapcsolódó, a jogellenesen kirótt összegek megtérítése, illetve visszafizetése iránti kérelmek; vagy

kártérítési igények vagy kár megtérítése iránti kérelmek, vagy

jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelmek?

6. Amennyiben az ötödik kérdés bármely részére adott válasz szerint a kérelem jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelem:

a) e kérelmek a közösségi jog fent említett rendelkezéseiből eredően és ahhoz járulékosan kapcsolódóan állnak-e fenn, vagy

b) részben vagy teljes mértékben teljesíteni kell-e a C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítéletben [EBHT 1996., I-1029. o.] a kártérítés tekintetében előírt feltételeket, vagy

c) szükséges-e más feltételek teljesítése?

7. Van-e jelentősége annak, hogy a hatodik kérdésben említett kérelmek a tagállam nemzeti joga alapján visszatérítésre vagy kártérítésre irányulnak, vagy kártérítésre kell irányulniuk?

8. A Bíróság szerint kell-e, és ha igen, milyen iránymutatást kell 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 egyesített ügyekben hozott ítélet értelmében kellően súlyos jogsértésről van-e szó, különösen a tekintetben, hogy a releváns közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra figyelemmel kimenthető volt-e a jogsértés?

9. Fennállhat-e elvben a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet szerinti közvetlen ok-okozati összefüggés az

EK 43. cikk, az EK 49. cikk és az EK 56. cikk bármilyen megsértése és a felperesek állítása szerint azok megsértéséből eredő, az ötödik kérdés a)–h) pontjában említett csoportba tartozó veszteségek között? Igenlő válasz esetén, a Bíróság szerint kell-e, és ha igen, milyen iránymutatást kell adni azon körülményekre vonatkozóan, amelyeket a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie annak megítélése során, hogy fennáll-e a közvetlen ok-okozati összefüggés?

10. A kártérítés alapját képező veszteség vagy kár összegének megállapítása során figyelembe veheti-e a nemzeti bíróság, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak-e el a veszteség elkerülése vagy enyhítése érdekében, különösen azzal, hogy igénybe vették azon jogorvoslati lehetőségeket, amelyek segítségével megállapítható lett volna, hogy (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazása következtében) a nemzeti rendelkezések joghatásai nem eredményezik az első kérdésben kifejtett korlátozások alkalmazását. Az e kérdésre adott választ befolyásolják-e a feleknek az érintett időszakban fennálló, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények hatályára vonatkozó feltételezései?"

30. A Bíróság alapokmányának 23. cikkével összhangban a Test Claimants (a próbaperek felperesei), az Egyesült Királyság, a német kormány és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2006. január 31-én tartott tárgyaláson e felek mindegyike, illetve a holland kormány terjesztett elő észrevételeket.

V – Az ügy érdeméről

A – *A Szerződés vonatkozó rendelkezése(i)*

31. Mivel a nemzeti bíróság az Egyesült Királyság vonatkozó jogszabályai és a Szerződés letelepedés szabadságáról, szolgáltatások szabad mozgásáról és tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezései (az EK 43., EK 49. és EK 56. cikk) összeegyeztethetőségének kérdését vetette fel, elsőként meg kell határozni, hogy a Szerződés említett rendelkezései közül melyik vonatkozásában kell vizsgálni a vonatkozó jogszabályokat. Ez a kérdés két okból fontos. Először, míg az EK 43. és az EK 49. cikk a letelepedés szabadságának és a szolgáltatások szabad mozgásának tagállamok közötti korlátozásaira vonatkozik, az EK 56. cikk tiltja a tőkemozgások korlátozásait a tagállamok és harmadik országok között is. Másodszor, az EK 56. cikk időbeli hatálya eltér az EK 43. és az EK 49. cikkétől: az EK 56. cikk 1994. január 1-jén lépett hatályba, illetve lett

közvetlenül hatályos, továbbá harmadik államok vonatkozásában az EK 57. cikkben szereplő „standstill" klauzula hatálya alá esik (bár a tőke szabad mozgásának elvét már a 88/361/EGK tanácsi irányelv [18] is bevezette).

32. Az EK 43. cikket illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az az egyik tagállamban alapított társaság, amely olyan mértékben tulajdonosa egy másik tagállamban alapított társaság alaptőkéjének, amely „irányító befolyást biztosít számára a társaság döntései tekintetében", és lehetővé teszi számára „a társaság tevékenységének meghatározását", letelepedési jogát gyakorolja. [19]

33. A jelen ügyben úgy tűnik számomra, hogy az Egyesült Királyság vonatkozó jogszabályai a Bíróság elé terjesztett mindkét módosított változat esetében csak olyan helyzetekre alkalmazandók, amelyekben egy társaság irányítást biztosító befolyással rendelkezik (vagy rendelkezett a vonatkozó időpontban) egy másik társaság döntései tekintetében, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelő értelemben. Ennek megfelelően az 1995. évi módosítások életbelépéséig hatályban lévő jogszabályok szerint a 209. cikk (2) bekezdésének e) pontját különösen az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaság által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaság részére nyújtott kölcsönökre alkalmazták, amelynek alaptőkéjében a hitelező legalább 75%-os részesedéssel bírt, illetve abban az esetben, ha mindkét társaság alaptőkéjében legalább 75%-os részesedéssel bírt egy, az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező harmadik társaság (vagyis amikor a kölcsönt az anyavállalat egy másik leányvállalatán keresztül nyújtották). Az alkalmazhatóságnak ezt a feltételét a Finance Act 1995 (1995. évi pénzügyi törvény) által beiktatott módosítások is fenntartották. [20]

34. A helyzet némiképp megváltozott az Egyesült Királyság 1998. évi pénzügyi törvénye (Finance Act 1998) következtében, amely a korábban a speciális alultőkésítési szabályok hatálya alá tartozó ügyleteket az Egyesült Királyságban hatályos általános transzferárakra vonatkozó szabályok hatálya alá vonta. Az utóbbiakat ugyanakkor csak akkor kell alkalmazni, ha van olyan rendelkezés, amely két közös irányítás alatt álló társaság között létrejött ügylet eredménye, vagyis ha valamely társaság a másik társaság vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesz, illetve részesedik, vagy ugyanazon személy mindkét társaság vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesz, illetve részesedik. [21] E feltétel megítélésem szerint elégséges annak megállapításához, hogy az „irányítást biztosító befolyás" kritériuma a jelen szempontból teljesül. Mindenesetre valamennyi próbaperben szerepel egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat, amelynek tőkéjében közvetlenül vagy közvetve egy külföldi illetőségű anyavállalat legalább 75%-os részese-

18 – A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás: 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.).

19 – A C-251/98. sz., Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2728. o.) 22. pontja. Bár ez az ügy egy tagállam állampolgárának részvényeire vonatkozott, nem pedig egy társaság részvényeire, az elv vonatkozik az adott tagállamban letelepedett társaságokra is. Lásd még az EK 58. cikk (2) bekezdését, amely kimondja, hogy a tőke szabad mozgásának alkalmazása „nem érinti a letelepedési jogra vonatkozó és e szerződéssel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát".

20 – Lásd a TA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontját.

21 – A TA 28AA. melléklete (1) bekezdése 1. pontjának b) alpontja.

déssel rendelkezik, vagy ilyen részesedéssel egy olyan külföldi illetőségű társaság rendelkezik, amelynek tőkéjében az anyavállalat szintén legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik. Sőt azt lehet mondani, hogy azt a következtetést, amely szerint az EK 43. cikk alkalmazása az Egyesült Királyság jogszabályainak kifejezett szövegezésén alapul, megerősíti a nemzeti alultőkésítésre és transzferárakra vonatkozó szabályozás mögött meghúzódó alapgondolat, amely, ahogy fent említettem, abból az elképzelésből indul ki, hogy bizonyos körülmények között a határokon átnyúló csoportok összesített adózási helyzete szempontjából előnyösebb lehet olyan megállapodásra törekedni az ügyletek feltételei, illetve jellege vonatkozásában, amely eltér attól, amelyet a különleges kapcsolat hiányában kötöttek volna. Ennek az elképzelésnek csak csoportok esetében van értelme, vagyis akkor, ha az anyavállalat (és/vagy a cégcsoport közvetítő tagtársaságai) irányítást biztosító befolyással rendelkeznek a leányvállalatok felett. [22]

35. Ennek következtében az Egyesült Királyság szóban forgó szabályozását a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó szabályaival való összeegyeztethetősége szempontjából kell vizsgálni. Ez nyilvánvalóan azt jelenti, hogy az EK 49. cikk, amely állandó és nem ideiglenes letelepedést tételez fel a másik tagállamban, nem alkalmazható. [23] Ezzel szemben ugyanakkor elvben lehetséges, hogy a Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései párhuzamosan alkalmazhatók a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezésekkel. [24] Ezzel kapcsolatban utalnék Alber főtanácsnok Baars-ügyre vonatkozó indítványára, amelyben kifejtette, hogy amennyiben a tőke szabad mozgására és a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések is szóba jöhetnek, a Bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy e szabadságok melyikét korlátozták közvetlenül a vonatkozó nemzeti szabályok. Ennek megfelelően, ha mindkét szabadság közvetlenül érintett, azt kell megvizsgálni, hogy a nemzeti szabályok összhangban állnak-e az EK 43. és az EK 56. cikkel. Ezzel szemben, ha a letelepedési jogot oly módon korlátozzák közvetlenül a nemzeti szabályok, hogy a letelepedés ezen akadálya közvetetten csökkenti a tőkemozgásokat a tagállamok között, csak a letelepedés szabadságára vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. [25] Részemről egyetértek ezen érveléssel.

36. E tesztet a jelen ügyre alkalmazva, annak ellenére, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok letelepedési szabadságának az Egyesült

22 – Lásd még a választottbírósági egyezmény 4. cikkének (1) bekezdését, amely szerint az ott megállapított transzferárakra vonatkozó szabályok alkalmazásának feltétele az, hogy egy szerződő állam vállalkozása egy másik szerződő állam vállalkozásának vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesz, illetve részesedik, vagy ugyanazok a személyek az egyik szerződő állam vállalkozásának és egy másik szerződő állam vállalkozásának vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesznek, illetve részesednek. Lásd még az OECD jövedelemre és a vagyonra vonatkozó módosított modellegyezménye 9. cikkének (1) bekezdését, a cikkek kommentárjaival, OECD, Párizs, 1977.

23 – Lásd például a 205/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1986. december 4-én hozott ítéletet (EBHT 1986., 3755. o.).

24 – A C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.).

25 – A 19. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 26. pontja. Lásd még a C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz., Reisch és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (2002. március 5-én hozott ítélet, EBHT 2002., I-2157. o.) 59. pontját.

Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok létrehozása révén való gyakorlása elkerülhetetlenül szükségessé teszi az Egyesült Királyságba irányuló tőkemozgást, amennyiben az a leányvállalat létrehozásához szükséges, e tőkemozgás véleményem szerint tisztán közvetett következménye az ilyen letelepedésnek. Ebből következően az Egyesült Királyság szóban forgó jogszabályai esetében csak az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőséget kell vizsgálni.

B – *Az első kérdésről*

37. A nemzeti bíróság első kérdésével azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 49. cikkel vagy az EK 56. cikkel az, ha valamely tagállam olyan rendelkezéseket alkalmaz és tart hatályban, mint amilyenek az 1988. évi ICTA 209. és 212. cikkében, valamint a 28AA. mellékletében találhatóak, amelyek korlátozzák azt, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az adózás szempontjából levonja a számára valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, míg az adós társaságra nem vonatkoznának e korlátozások, ha az anyavállalat az adós társaság székhelye szerinti tagállamban rendelkezne illetőséggel.

38. Az ezzel a kérdéssel kapcsolatos próbaper a Lafarge csoport pere. A fent kifejtett okok miatt a jogszabályok összeegyeztethetőségét kizárólag az EK 43. cikk tekintetében vizsgálom.

39. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, ami kiterjed az EK 43. cikkben foglalt kötelezettségre, amely tiltja azokat a korlátozásokat is, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.[26] Az EK 43. cikk (2) bekezdése szerint a szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint.

40. Ahogy a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, Kerckhaert és Morres, valamint Denkavit-ügyekre vonatkozóan előterjesztett indítványaimban[27] is kifejtettem, az EK 43. cikket abban az esetben kell alkalmazni, ha a határokon átnyúló

26 – Lásd például a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

27 – Lásd a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó 2006. február 23-án előterjesztett indítványom (EBHT 2006., I-11673. o.) 32. és azt követő pontjait; a C-446/04. sz., Test Claimants in the FIIGroup Litigation ügyre vonatkozóan 2006. április 26-án előterjesztett indítványom (EBHT 2006., I-11753. o.) 37. és azt követő pontjait; a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyre vonatkozóan 2006. április 6-án előterjesztett indítványom (EBHT 2006., I-10967. o.) 18. és 19. pontját; valamint a C-170/05. sz., Denkavit International és Denkavit France ügyre vonatkozóan 2006. április 27-én előterjesztett indítványom (EBHT 2006., I-11949. o.) 20. pontját.

helyzetek és a teljes mértékben belső helyzetek kapcsán alkalmazott eltérő bánásmód nem annak a ténynek a közvetlen és logikus következménye, hogy a közösségi jog fejlődésének jelenlegi állása mellett eltérő adókötelezettségek alkalmazhatók a határokon átnyúló helyzetekben és a teljes mértékben belső helyzetekben. [28] Ez különösen azt jelenti, hogy ahhoz, hogy az EK 43. cikk hatálya alá tartozzon, a kedvezőtlen adójogi bánásmódnak egy adott joghatóság szabályaiból eredő közvetlen vagy rejtett hátrányos megkülönböztetésen kell alapulnia, nem pusztán a két vagy több tagállam adórendszere között megosztott adóügyi joghatóság egyenlőtlenségein, vagy a nemzeti adóigazgatások párhuzamos létezésén (amelyeket „kvázi korlátozások" néven említek). [29]

41. E tesztet a jelen ügyre alkalmazva az első kérdés az, hogy az Egyesült Királyság jogszabályai a felperesek állításának megfelelően valóban az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal való kedvezőtlen adójogi bánásmódot eredményezik-e, azok közvetlen vagy közvetett anyavállalatai illetőségének földrajzi fekvése alapján. Amennyiben így van, a következő kérdés az, hogy ez a kedvezőtlen adójogi bánásmód kizárólag egy kvázi korlátozás eredménye-e, és ennek megfelelően kívül esik az EK 43. cikk hatályán. Amennyiben ez nem áll fenn, az utolsó kérdés az, hogy a kedvezőtlen adójogi bánásmód hátrányos megkülönböztetés eredménye-e, illetve hogy e hátrányos megkülönböztetés igazolható-e.

28 – Az ezzel kapcsolatos részletes érvelésre vonatkozóan lásd a 27. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 31–54. pontját.

29 – Uo., 55. pont, valamint a 27. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit-ügyre vonatkozó indítványom 20. pontja.

1. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal szembeni kedvezőtlen adójogi bánásmód, azok közvetlen vagy közvetett anyavállalatai székhelyének földrajzi fekvése alapján?

42. Nyilvánvalónak tűnik számomra, hogy a 2004-ig hatályos változatokban az Egyesült Királyság jogszabályaiban szereplő eltérő adójogi bánásmód kedvezőtlen adójogi bánásmódot eredményezett az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatai tekintetében, a kizárólag Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatok Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalataihoz képest.

43. Először, az Egyesült Királyság jogszabályaiban szereplő eltérő adójogi bánásmód ténylegesen az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok között valósult meg, azok anyavállalatai illetőségének földrajzi fekvése alapján. Ennek megfelelően:

– Az 1995-ig hatályos szabályok szerint a kapott kölcsön után a társaság által akár belföldi, akár külföldi hitelezőnek teljesített kamat, amennyiben összege magasabb, mint az ilyen kölcsön gazdaságilag ésszerű hozama, felosztott nyereségnek minősült, [30] míg az azonos cégcsoportba tartozó, külföldi illetőségű hitelező esetében minden kifizetett kamatot fel-

30 – A TA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontja.

osztott nyereségnek kellett tekinteni.[31] Más szóval nem volt lehetőség arra, hogy a külföldi illetőségű hitelezőnek fizetett kamatot az Egyesült Királyságban az adózás szempontjából továbbra is kamatként kezeljék.

– Az 1995 és 1998 között hatályos szabályok szerint az a rendelkezés, amely szerint felosztott nyereségnek tekintendő az ugyanazon cégcsoport tagjai között fizetett kamat, amennyiben annak mértéke meghaladja azt az összeget, amelyet a kamatfizetés kötelezettje a különleges kapcsolat hiányában fizetett volna a jogosultnak,[32] nem volt alkalmazható olyan esetekben, amikor mind a kamatfizetés kötelezettje, mind annak jogosultja az Egyesült Királyságban volt társaságiadó-köteles.[33] (Nyilvánvaló, hogy a bánásmód azon alapuló eltérése, hogy a jogosult az Egyesült Királyságban társaságiadó-köteles-e, valószínűleg inkább akkor bír jelentőséggel, amennyiben a jogosultat az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban alapították, vagy tevékenységét elsődlegesen ott folytatja).

– Az 1998 és 2004 között hatályos szabályok szerint a csoporton belüli kamatfizetés az Egyesült Királyságban hatályos általános transzferárakra vonatkozó szabályok hatálya alá tartozott.[34] Ugyanakkor az ügyleti rendelkezésre bocsátás nem volt az érintett felek valamelyikének lehetséges előnyt biztosítónak tekintendő, amennyiben – többek között – az ügyletben szereplő másik fél az Egyesült Királyságban a jövedelem- vagy társasági adó hatálya alá tartozott (és egyéb feltételek teljesültek).[35]

44. Ezzel szemben azonban a 2004. évi pénzügyi törvény úgy módosította e különbségtételt, hogy az Egyesült Királyságban hatályos általános transzferárakra vonatkozó szabályokat kellett alkalmazni akkor is, ha az ügylet mindkét résztvevője az Egyesült Királyságban adóköteles. Ennek természetesen az volt a célja, illetve hatása, hogy megszüntette az általam fent ismertetett eltérő bánásmódot (annak ellenére, hogy – ahogy azt alább kifejtem – ez azt is eredményezheti, hogy az Egyesült Királyság szabályozását olyan esetekre is alkalmazzák, amelyek kívül esnek az indokául szolgáló célokon [raison d'être]). Ennek következtében az Egyesült Királyság 2004 utáni jogszabályai nem esnek az EK 43. cikk hatálya alá: az alább kifejtett érvelésem tehát csak az eddig az időpontig hatályos szabályozásra vonatkozik.

45. Másodszor a meghatározott „Egyesült Királyságon kívüli" csoporttagokkal rendelkező leányvállalatokkal szembeni bánásmód nyilvánvalóan adózási hátrányt eredménye-

31 – A TA 209. cikke (2) bekezdése e) pontjának iv. alpontja.

32 – A TA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontja.

33 – A TA 212. cikke (1) és (3) bekezdésének módosított szövege.

34 – A TA 28AA. melléklete.

35 – A TA 28AA. melléklete (5) bekezdésének 2. pontja.

zett. A leányvállalat szempontjából a kamatok (vagy egy részük) átminősítése felosztott nyereséggé azt jelentette, hogy azokat többé nem lehetett levonni a leányvállalat adóköteles nyereségéből, vagyis az egyéb feltételek változatlansága esetén az Egyesült Királyságban fizetendő adó összege nagyobb volt, mint amekkora abban az esetben lett volna, ha az átminősítés nem történik meg. Azokban az esetekben, amelyeknél az Egyesült Királyság társasági adóelőleg (Advance Corporation Tax, a továbbiakban: ACT) szabályozási rendszere még hatályban volt – ezt 1999-ben szüntették meg – az átminősítés azt is jelentette, hogy a leányvállalat köteles volt ACT-t fizetni a „felosztott nyereség" után.

46. E tekintetben az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy mivel a különbségtétel feltétele nem az egyesült királyságbeli leányvállalat honossága vagy illetősége, hanem az anyavállalatáé, ez nem vezet az állampolgárságon alapuló megkülönböztetéshez az EK 43. cikk értelmében. Emellett, amennyiben azt lehet állítani, hogy az Egyesült Királyság szabályozása elriasztja az Egyesült Királyságban leányvállalatokat alapítani kívánó anyavállalatokat ettől, az Egyesült Királyság fenntartja, hogy e lehetőség szabályozásának nem megfelelően közvetlen és biztos következménye ahhoz, hogy az EK 43. cikk hatálya alá essen, a Bíróság által a C-267/91. és C-268/91. sz., Keck és Mithouard egyesített ügyekben 1993. november 24-én hozott ítéletben (EBHT 1993., I-6097. o.) az áruk szabad mozgása területén hozott ítéletben kifejtett ítélkezési gyakorlattal alkalmazott analógia alapján. Az Egyesült Királyság véleménye szerint nem volt gyakorlati akadálya annak, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok telephelyet létesítsenek az országban, illetve nincs bizonyíték arra, hogy a felpereseket ténylegesen elriasztották volna a letelepedéstől. Valójában az Egyesült Királyság ösztönözni kívánja az ilyen beruházásokat a területén. Az Egyesült Királyság szabályozásának célja annak biztosítása, hogy egyenlő bánásmódot élvezzenek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok, egy olyan „kibúvó" bezárásával, amely rendelkezésére állt a határokon átnyúló csoportoknak, és nem létezett a teljes egészében az Egyesült Királyságban működők számára.

47. Részemről egyik érvet sem találom meggyőzőnek. Először, az a tény, hogy a különbségtétel nem magának a leányvállalatnak az illetőségén alapult, hanem anyavállalatáén, nem jelenti azt, hogy az nem eredményezhet az EK 43. cikk szempontjából eltérő bánásmódot. Ahogy a Bíróság például a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben, valamint a Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletekben megállapította, az eltérő bánásmódot kialakító szabályozás az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok esetében azon az alapon, hogy anyavállalatuk székhelye az Egyesült Királyságban található-e, majd adóelőny biztosítása azon leányvállalatok számára, amelyek anyavállalatai az Egyesült Királyságban rendelkeznek illetőséggel, főszabály szerint az EK 43. cikk hatálya alá tartozik.[36] Másodszor, ami az Egyesült Királyság szabályozásának állítólagos hatását illeti az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok azon döntéseire, amelyek szerint leányvállalatot kívánnak alapítani az Egyesült Királyság területén, ezzel kapcsolatban jelzem, hogy annak érdekében, hogy az

36 – Lásd különösen a C-397/98. sz. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.) 43. és 44. pontját, valamint a 27. lábjegyzetben hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 27–32. pontját.

EK 43. cikket alkalmazni lehessen, elegendő bizonyítani a bánásmód jelentőséggel bíró különbségét, illetve az adóelőnyt. Nincs olyan előírás, amely szerint bizonyítani kell, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező adott társaságokat ténylegesen elriasztotta a szabályozás letelepedési joguk gyakorlásától.

48. Ehhez hozzátenném, hogy nem gondolom, hogy a Keck-ügyben hozott ítélet, amelyet az áruk szabad mozgásával kapcsolatban hoztak, minden további nélkül alkalmazható lenne a közvetlen nemzeti adóintézkedéseknek az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőségének vizsgálatánál. [37] Különösen, ahogy azt az ACT-ügyre vonatkozóan előterjesztett indítványomban is kifejtettem, a Bíróság általános szabad mozgásra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában használt, homályosan alkalmazható fogalom – a mozgás szabadságának megkülönböztetés nélkül érvényes „korlátozásai" – önmagában nem ültethető át minden változtatás nélkül a közvetlen adók területére. Annak következtében, hogy az adóügyi joghatóság megállapításának alapja rendszerint az állampolgárság vagy a lakóhely, inkább az a kérdés, hogy a nemzeti közvetlen adóintézkedés közvetlenül vagy közvetve hátrányos megkülönböztetést tartalmaz-e, szemben a fent leírt „kvázi korlátozásokkal". [38]

49. Ezzel nem azt akarom mondani, hogy a szabad mozgás joga gyakorlására kifejtett hatás súlyát ne lehetne figyelembe venni az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőség értékelésének valamely szakaszában. Az fontos szempont lehet az elemzés igazolási szakaszában, különösen az intézkedés arányosságának értékelésekor.

2. A kedvezőtlen adójogi bánásmód kizárólag egy kvázi korlátozás eredménye?

50. A következő kérdés az, hogy a közvetlenül vagy közvetve külföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok tulajdonában álló, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal szembeni kedvezőtlen adójogi bánásmód kizárólag kvázi korlátozások eredménye-e, vagyis olyan korlátozásoké, amelyek a két vagy több tagállam adórendszere között megosztott adóügyi joghatóság egyenlőtlenségeinek vagy megosztásának az eredményei (vagyis az EK 43. cikk nem alkalmazható), és nem egyetlen adórendszer szabályaiból eredő hátrányos megkülönböztetésé.

51. Ezzel kapcsolatban az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy a vitatott szabályok csak az adóügyi joghatóság megosztásáról szóltak az Egyesült Királyság és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben (a továbbiakban: adóegyezmény) részes szerződő felei között. Az Egyesült Királyság véleménye szerint a Bíróság által a Gilly-ügyben hozott ítéletben [39] alkalmazott érvelésből következik, hogy az EK 43. cikk egyáltalán nem alkalmazható a jelen ügyre: e

37 – A jelen indítvány 46. pontjában hivatkozott ítélet.

38 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 32. és azt követő pontjai.

39 – A C-336/96. sz. 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.).

cikk kizárólag a nemzeti adójogi joghatóság gyakorlására vonatkozik, nem pedig annak megosztására. Az Egyesült Királyság különösen azt állítja, hogy a szóban forgó szabályok az adóügyi joghatóságoknak a hatályos adóegyezményekről szóló tárgyalások során kialakított megosztását tükrözik, mivel a más tagállammal kötött adóegyezmények mindegyike tartalmaz egy olyan rendelkezést, amely lehetővé teszi a megfelelő illetékes hatóságok számára, hogy kiegyenlítő korrekció alkalmazásában állapodjanak meg egymással, aminek értelmében az adóköteles nyereségnek az Egyesült Királyságban végrehajtott bármely emelése maga után vonja az adóköteles nyereség megfelelő csökkentését abban az államban, ahol a hitelező társaság letelepedett.

52. Számomra ez az érv nem meggyőző.

53. Ahogy a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban [40] is kiemeltem, az igaz, hogy a közösségi jog fejlődésének jelenlegi állása mellett az adójogi joghatóság kritériumai megválasztásának, illetve megosztása (annak elsőbbsége) meghatározásának joga kizárólag a tagállamokat illeti meg (a nemzetközi adójog szabályainak megfelelően). A Bíróság több alkalommal is elismerte ezt, különösen a Gilly-, illetve a D-ügyben [41] hozott ítéletében. Jelenleg nem találhatók másodlagos kritériumok a közösségi jogban, illetve nincs alapja ilyen kritériumok megállapításának sem. Emellett az adójogi joghatóság megosztásának szükségessége a tagállamok között (az adóalapok felosztása), a határokon átnyúló gazdasági szereplők jövedelmei tekintetében elkerülhetetlen következménye annak a ténynek, hogy a közvetlen adóztatás rendszere nemzeti szintű: az ilyen megosztásból eredő korlátozásokat valójában az EK 43. cikk hatályán kívül eső kvázi korlátozásoknak kell tekinteni.

54. Véleményem szerint ugyanakkor az Egyesült Királyság jelen ügyben szóban forgó jogszabályai túlmutatnak a joghatóság egyszerű megosztásán az Egyesült Királyság és az adóegyezményekben részes szerződő felei között. 1998 előtt lényegében véve előírták az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalataik részére nyújtott kölcsönök átminősítését felosztott nyereséggé (1995-ig ellenkező adóegyezménybeli rendelkezés hiányában minden esetben, 1995 után pedig akkor, ha a fizetett kamat összege meghaladta azt, amelyet különleges kapcsolat hiányában fizettek volna). Ez véleményem szerint az Egyesült Királyság kizárólagos, egyoldalú döntése volt arra nézve, hogy hogyan kívánja adóügyi szempontból osztályozni az ügyleteket, saját adórendszerének igazgatása, illetve az azzal való visszaélés elkerülése érdekében – másként megfogalmazva, döntés arra nézve, hogy miként kívánja adóztatási hatáskörét gyakorolni. A szabályok alapvető célja nyilvánvaló, akár belföldi jogszabály formájában jelenik meg, akár, mint 1995 előtt néhány esetben, az adóegyezmény rendelkezései között. Emellett ezt az egyoldalú döntést megelőzte az Egyesült Királyság egy

40 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 48–54. pontja.

41 – A 39. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet, valamint a C-376/03. sz. 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.).

másik egyoldalú döntése, amely különbséget tett a kamatok (az Egyesült Királyság joga szerint adózás előtti, levonható kifizetések) és a felosztott nyereség (az Egyesült Királyság joga szerint adózás utáni, nem levonható kifizetések) adójogi kezelése között. Ehhez hasonlóan, bár 1998 után az Egyesült Királyság az alultőkésítést a transzferárakra vonatkozó általános szabályok, nem pedig külön alultőkésítésre vonatkozó szabályozás révén kezelte, az is az Egyesült Királyság egyoldalú döntése volt, hogy bizonyos, a különleges kapcsolat által meghatározott feltételek mellett megkötött ügyleteket úgy kezelt, mintha azokat a különleges kapcsolat hiányában kötötték volna meg, az Egyesült Királyság adórendszerével való visszaélés elkerülése céljából.

55. Ehhez hozzátenném, hogy az a tény, hogy az ilyen gyakorlat elfogadott a nemzetközi adójogban, nem feltétlenül jelenti azt, hogy az az adójogi joghatóság megosztását eredményezi, sem azt, hogy az összeegyeztethető az EK 43. cikkel. [42]

56. Az Egyesült Királyság azon érve sem változtatja meg ezt az elemzést, amely szerint a tagállamokkal kötött adóegyezményei tartalmaznak egy olyan rendelkezést, amely azt írja elő a másik szerződő fél számára, hogy kompenzálja az Egyesült Királyság hatóságai által végzett átminősítést. Úgy vélem, hogy e rendelkezések célja a kétoldalú adóegyezmények révén az esetleges kettős adóztatás csökkentése, amit az Egyesült Királyság egyoldalú átminősítési szabályai okoztak (például az olyan esetek elkerülése, amikor az Egyesült Királyság egy kamatfizetést a nyereség felosztásának minősít át, miközben az anyavállalat illetősége szerinti állam továbbra is kamatfizetésnek tekinti azt). Nem tagadják az egyoldalú jellegét annak az eredeti nemzeti jogszabálynak, amelynek alapján az adóegyezményeket megkötötték. Ugyanakkor, ahogy a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation és Denkavit International és Denkavit France ügyekre [43] vonatkozó indítványaimban kiemeltem, illetve ahogy azt alább kifejtem, az adóegyezmények e rendelkezéseinek egy adott adóalany helyzetére gyakorolt hatását figyelembe kell venni, amikor azt értékeljük, hogy egy tagállam jogszabálya ténylegesen hátrányos megkülönböztetést tartalmaz-e – különösen, hogy valóban eltér-e a belföldi illetőséggel rendelkezőkkel és nem rendelkezőkkel szembeni bánásmód, és ez adóhátrányhoz vezet-e.

57. Ennek következtében az Egyesült Királyság jogszabályaiból eredő, a külföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok tulajdonában álló, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal való kedvezőtlen adójogi bánásmód (a belföldi illetőségű anyavállalatokkal rendelkező leányvállalatokhoz képest), nem tekinthető egyszerűen kvázi korlátozásnak, az olyan eltérő bánásmód,

42 – Lásd például a 27. lábjegyzetben hivatkozott Kerkhaert és Morres ügyre vonatkozó indítványom 37. pontját, valamint a 27. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ügyre vonatkozóa indítványom 43. pontját.

43 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. és azt követő pontjai, valamint a 27. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ügyben hozott ítélet 33. és azt követő pontjai.

amely kizárólag az egyik adójogi joghatóság szabályaiból ered.

3. A kedvezőtlen adójogi bánásmód hátrányos megkülönböztetés eredménye?

58. Az utolsó kérdés az, hogy a kedvezőtlen adójogi bánásmód hátrányos megkülönböztetés eredményének tekinthető-e. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hátrányos megkülönböztetés eltérő szabályok alkalmazását jelenti összehasonlítható helyzetekre, illetve azonos szabályok alkalmazását különböző helyzetekre, kivéve, ha e különbségtétel igazolható. [44]

59. Ahogy azt már kifejtettem, a 2004-ben bekövetkezett változások előtt az Egyesült Királyság eltérő szabályokat alkalmazott a külföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok tulajdonában álló, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal szemben, ami adóhátrányt eredményezett ezen leányvállalatok számára. Különösebb vizsgálat nélkül is nyilvánvalónak tűnik, hogy ezt az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozások eltérő kezelésének kell tekinteni, beadványaiban tulajdonképpen az Egyesült Királyság sem vitatja ezt. Az Egyesült Királyság által a külföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok tulajdonában álló, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok vonatkozásában gyakorolt adójogi joghatóság jellege és terjedelme elvben ugyanolyan volt, mint a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok tulajdonában álló, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok esetében. Ennek megfelelően e joghatóság gyakorlása során az Egyesült Királyság az EK 43. cikk alapján nem alkalmazhatott eltérő adójogi bánásmódot az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokkal szemben kizárólag anyavállalataik földrajzi elhelyezkedése alapján. Első látásra úgy tűnik, hogy az Egyesült Királyság nem teljesítette e kötelezettségét.

60. Az Egyesült Királyság ugyanakkor bizonyíthatja, hogy az eltérő bánásmód igazolható volt. Ennek érdekében azt kell bizonyítania, hogy (1) jogszabálya a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt nyomós közérdek igazolja; (2) a jogszabály alkalmazása alkalmas az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és (3) az nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket. [45]

61. E tekintetben az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a szabályok arányos választ jelentettek legitim politikai célkitűzésekre, amelyek a következők voltak: az adórendszer kohéziója (a Bachmann-ügyben hozott ítéletnek [46] megfelelően), az adóvisszaélések megelőzése (az ICI-ügyben hozott ítéletnek [47] megfelelően), illetve az adójogi jog-

44 – Lásd különösen a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland-ügyben 1999. április 29-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-2651. o.) és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

45 – A 26. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer-ügyben hozott ítélet 35. pontja.

46 – A C-204/90. sz. 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.).

47 – A C-264/96. sz. 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.).

alkotás kijátszására irányuló teljesen mesterséges képződmények megelőzésének szükségessége. E célkitűzések az Egyesült Királyság véleménye szerint lényegében véve a tisztességes és koherens adójogi bánásmód biztosítása jogszerű céljának felelnek meg, különösen a hitelező társaság gazdasági tevékenységének azon országban való adóztatása révén, amelyben azt folytatja. Ezen igazolások alkalmazhatóságát sorban fogom vizsgálni.

a) Igazolás a visszaélések elleni küzdelem alapján?

62. A Bíróság több alkalommal elismerte, hogy elvben a tagállamok egyébként hátrányos megkülönböztetést tartalmazó, közvetlen adózásra vonatkozó rendelkezései igazolhatók a joggal való visszaélés megelőzésével (ugyanakkor mindmáig egyetlen nemzeti intézkedésről sem állapította meg ténylegesen, hogy az ezen az alapon igazolható). Legújabban ez a Marks & Spencer-ügyben hozott ítéletben szerepelt, amelyben a Bíróság megállapította, hogy egy a határokon átnyúló veszteségek levonhatóságát korlátozó nemzeti szabályt elvben igazolni lehet az adóelkerülés veszélye alapján, különösen pedig azon veszély alapján, hogy a cégcsoporton belül a veszteségeket az olyan tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokhoz csoportosítják, ahol a legmagasabb adókulcsot alkalmazzák, és következésképpen, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik.[48] Ennek elismerése megtalálható a Lankhorst-Hohorst, X és Y és ICI-ügyekben[49] hozott ítéletekben, illetve a Leur-Bloem-ügyben (a fúziós irányelvről), a Halifax és társai ügyben (a közvetett adókról) hozott ítéletekben, valamint számos nem adózási tárgyú ítéletben is.[50]

63. Az ilyen igazolás elfogadása mögött meghúzódó gondolatmenet a következő. Elvben teljesen indokolt és valóban alapvető a belső piac koncepciója szempontjából, hogy az adóalanyok igyekeznek olyan módon alakítani (határokon átnyúló) adóügyeiket, ahogy az számukra a legelőnyösebb.[51] Ugyanakkor ez csak akkor engedhető meg, ha a megoldás valódi, vagyis nem egy tisztán mesterséges konstrukció, amelynek célja a nemzeti adójogszabályokkal való visszaélés, illetve azok kijátszása.[52] Például az a puszta

48 – A 26. lábjegyzetben hivatkozott hozott ítélet 49. és 50. pontja.

49 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) és a 47. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet.

50 – A C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4161. o.); a C-255/02. sz. Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.). Lásd még a C-367/96. sz. Kefalas és társai ügyben 1998. május 12-én hozott ítéletet (EBHT 1998., I-2843. o.) és a C-110/99. sz. Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-11569. o.).

51 – Lásd például a Bíróság fenti 50. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletének 73. pontját. Lásd még a Bíróság C-294/97. sz. Eurowings Luftverkehrs ügyben 1999. október 26-án hozott ítéletét (EBHT 1999., I-7447. o.): „A szolgáltatónál jelentkező olyan adóelőnyt, amely a letelepedés államában hatályos adók alacsony szintjéből ered, valamely másik tagállam nem használhatja fel annak igazolására, hogy kedvezőtlenebb adóügyi bánásmódot alkalmaz a szolgáltatások előbbi tagállamban letelepedett igénybevevői vonatkozásában [...] Ahogy a Bizottság helyesen megjegyezte, az ilyen kompenzációs adóügyi megoldások káros hatással vannak az egységes piac alapjaira" [nem hivatalos fordítás] (44. és 45. pont).

52 – Lásd különösen a Bíróság véleményét a 2. lábjegyzetben hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletben és a 47. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítéletben.

tény, hogy egy belföldi illetőséggel rendelkező társaság egy másik tagállamban létesít telephelyet, önmagában nem szolgálhat alapul az adókijátszás vagy az adóelkerülés általános vélelméhez, [53] még akkor sem, ha e tagállam viszonylag alacsony adókat alkalmaz (vagy akár olyan rendszert, amely megfelel a vállalkozások adózására vonatkozó Magatartási Kódexben meghatározott „adózási szempontból káros intézkedések" fogalmának). [54]

64. A következő kérdés az, hogy az Egyesült Királyság szabályozása alkalmas-e e cél elérésére. Nyilvánvalóan alkalmas: amennyiben az Egyesült Királyság el kívánja kerülni, hogy a határokon átnyúló csoportok visszaélésszerűen és mesterségesen a valóságban felosztott nyereséget kölcsönökre fizetett kamatnak minősítsék, a fizetett kamat átminősítése felosztott nyereségnek nyilvánvalóan hatékony módja az ilyen visszaélés megakadályozásának.

65. Az utolsó kérdés az, hogy az Egyesült Királyság visszaélés ellen hozott jogszabálya arányos választ jelent-e, illetve, hogy e cél elérése érdekében arányosan alkalmazzák-e.

66. Ezzel kapcsolatban úgy vélem, hogy szövegezésétől és alkalmazásától függően az alultőkésítés elkerülésére irányuló szabályozás elvben arányos intézkedés lehet a visszaélés ellen. Az igaz, hogy az az elgondolás, hogy a társaságoknak joguk van úgy alakítani ügyeiket, ahogy kívánják, elvben azt jelenti, hogy lehetőséggel kell rendelkezniük leányvállalataik finanszírozására akár saját tőke, akár adósságfinanszírozás révén. Ugyanakkor e lehetőség határa az, amikor a vállalkozás döntése joggal való visszaélést képez. Úgy vélem, hogy a különleges kapcsolat hiányának (teljes függetlenség) elve, amelyet a nemzetközi adójogban a határokon átnyúló ügyletek mesterséges manipulációja elkerüléséhez megfelelő eszközként fogadnak el, elvben megalapozott kiindulási pont annak értékelésénél, hogy egy adott ügylet visszaélésszerű, vagy sem. Ahogy a Bíróság a közvetett adók területén, illetve adózáson kívüli területek kapcsán kifejtette, a teljes függetlenség tesztje ebben az összefüggésben olyan tárgyilagos tényező, amelynek segítségével értékelni lehet, hogy az érintett ügylet lényeges célja adóelőny megszerzése-e. [55] Emellett véleményem szerint indokolt, sőt támogatandó, hogy a tagállamok olyan ésszerű kritériumokat alakítsanak ki, amelyek alapján értékelik az adott ügylet összeegyeztethetőségét a teljes függetlenség elvével, és összeegyeztethetetlenség esetén ellenkező bizonyítás hiányában vélelmezhetik,

53 – Lásd Léger főtanácsnok 2. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes ügyre vonatkozó indítványának 53. és 56. pontját. Lásd még a 49. lábjegyzetben hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontját.

54 – Lásd Léger főtanácsnok fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes ügyre vonatkozó indítványának 54. pontját.

55 – Lásd az 50. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 86. pontját.

hogy az ügylet visszaélésszerű.[56] Az ilyen kritériumok kialakítása megítélésem szerint az adóalanyok jogbiztonságának érdekét szolgálja, valamint megkönnyíti az adóhatóságok munkáját. Ez a megközelítés szembeállítható például egy minden esetben alkalmazandó rögzített kritérium alkalmazásával – ilyen lehet a saját tőke és az adósságok arányának rögzítése –, amely nem teszi lehetővé egyéb körülmények figyelembevételét.

67. Ugyanakkor az ilyen teszt szövegezésének és gyakorlati alkalmazásának meg kell felelnie az arányosság követelményeinek is. Ez véleményem szerint a következőket jelenti:

– Lehetővé kell tenni az adóalany számára, hogy bizonyítsa, hogy bár az ügylet feltételei nem azonosak azokkal, amelyek a különleges kapcsolat hiányában lettek volna, ugyanakkor valódi kereskedelmi okok húzódnak meg az ügylet mögött, nem pusztán az adóelőny megszerzésének szándéka. Másként fogalmazva, ahogy a Bíróság a Halifax és társai ügyben hozott ítéletében kifejtette „a visszaélésszerű magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóelőny elérése"[57]. Példa lehet erre a Lankhorst-Hohorst ügy tényállása, amelyben a kölcsön célja, ahogy a Bíróság is elfogadta, a leányvállalat megmentésére tett kísérlet volt, költségeinek minimalizálása és a banki kamatok vonatkozásában megtakarítások elérése révén. El lehet képzelni, hogy hasonló helyzetek ugyanakkor (vagyis amikor az ügylet feltételei nem azonosak azokkal, amelyek a különleges kapcsolat hiányában lettek volna, azonban az nem visszaélésszerű és célja nem pusztán az adóelőny megszerzése) viszonylag kivételesen fordulnak elő;[58]

– Amennyiben az adóalany ilyen kereskedelmi okokat terjeszt elő, azok érvényességét esetről esetre meg kell vizsgálni annak érdekében, hogy meg lehessen állapítani, hogy az ügyleteket teljesen mesterséges, kizárólag az adóelőny megszerzése érdekében kötött ügyleteknek kell-e tekinteni;

– Az az adatszolgáltatás, amelyet az adóalany számára előírnak a vélelem megdöntése érdekében, nem lehet aránytalan, illetve nem lehet gyakorlatilag lehetetlen vagy rendkívül nehéz;

56 – Ezt meg lehet különböztetni az olyan ügyektől, mint az 50. lábjegyzetben hivatkozott Kefalas és társai ügyben hozott ítélet (26. és az azt követő pontjai), amelyben a Bíróság megállapította, hogy a visszaélés vélelmének alkalmazása olyan esetben, amikor az adóalany elmulasztott valamit megtenni, ellentétes a közösségi joggal (ebben az esetben nem élt a biztosítékok egyenértékűvé tétele céljából a részvénytársaságok alapításának, valamint ezek tőkéje fenntartásának és módosításának tekintetében a tagállamok által a társasági tagok és harmadik személyek érdekei védelmében a Szerződés 58. cikkének (2) bekezdése szerinti társaságoknak előírt biztosítékok összehangolásáról szóló 1976. december 13-i 77/91/EGK második tanácsi irányelv [HL 1977. L 26., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 17. fejezet, 1. kötet, 8. o.] 29. cikke (1) bekezdésében meghatározott elsőbbségi joggal). Ilyen esetekben a vélelem alapjául szolgáló tényezőről – szemben a jelen ügyben szereplő teljes függetlenségre vonatkozó követelménnyel – nem állítható, hogy olyan tárgyilagos tényező lenne, amely alapján értékelni lehet, hogy az érintett ügylet lényegi célja adóelőny megszerzése lenne.

57 – Az 50. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 74. és 75. pontja.

58 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet.

– Amennyiben a kamatfizetést a fenti értelemben visszaélésszerűnek ítélik meg (rejtett felosztott nyereség), annak csak azt a részét kell átminősíteni felosztott nyereségnek, és ennek megfelelően megadóztatni a leányvállalat illetősége szerinti államban, amely meghaladja azon kamat összegét, amelyben a különleges kapcsolat hiányában megállapodtak volna; és

– Az ilyen vizsgálat eredményének bíróság által felülvizsgálhatónak kell lennie. [59]

68. Azt sem gondolom, hogy annak érdekében, hogy megfeleljenek az EK 43. cikknek, a tagállamok szükségképpen kötelesek kiterjeszteni alultőkésítésre vonatkozó szabályaik hatályát a tisztán belföldi helyzetekre, ahol nem áll fenn a visszaélés veszélye. Nagyon sajnálatosnak tartom, hogy az EK 43. cikkben szereplő, a visszaélés elleni küzdelemmel való igazolás hatálya egyértelműségének hiánya olyan helyzetet eredményezett, amelyben a tagállamok kötelességüknek érzik, hogy „biztonsági játékot" játsszanak, kiterjesztve szabályozásuk hatályát olyan tisztán belföldi helyzetekre, amelyekben nem áll fenn a visszaélés lehetőségének veszélye, [60] aminek az oka az, hogy bizonytalan, milyen mértékben vezethetnek be első látásra „hátrányos megkülönböztetést" alkalmazó, a visszaélések elleni küzdelemre irányuló jogszabályokat. A szabályozás hatályának ilyen kiterjesztése azon helyzetekre, amelyek kívül esnek annak célján, tisztán formális okokból, illetve jelentős adminisztratív tehernövekedést okozva a belföldi társaságoknak és az adóhatóságoknak, meglehetősen értelmetlen, és ténylegesen kontraproduktív a gazdasági hatékonyság szempontjából. Mint ilyen, átok a belső piac számára.

69. Hozzátenném, hogy egyetértek a Bizottsággal abban, hogy annak érdekében, hogy az alultőkésítésre vonatkozó szabályok alkalmazása arányos legyen azok céljával, az e szabályokat alkalmazó tagállamnak adóegyezmény révén biztosítania kell, hogy az adójogi joghatósága alá eső ügylet átminősítését ellentételezi a másik fél átminősítése (például a kapott kamatok átminősítése felosztott nyereségben részesüléssé) az anyavállalat tagállamában. Amennyiben ez elmarad, az nézetem szerint azt jelenti, hogy túllépik az alultőkésítési szabályok céljának eléréséhez szükséges mértéket és aránytalan teherrel (kettős adóztatás) sújtják az egész csoportot. Máshol már jeleztem, hogy az adóegyezményeknek az adóalany helyzetére gyakorolt hatását figyelembe kell venni a tagállami jogszabály EK 43. cikkel való összeegyeztethetőségének értékelésénél. [61] Ez azzal a feltétellel igaz, hogy az

59 – Az 50. lábjegyzetben hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 41. pontja.

60 – Erre példa a német alultőkésítési szabályok kiterjesztése a teljesen belföldi helyzetekre, a 2. lábjegyzetben hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletet követően.

61 – Lásd a 27. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 71. és azt követő pontjait, valamint a 27. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ügyre vonatkozó indítványom 33. és azt követő pontjait.

EK 43. cikk megsértése miatt benyújtott kereset esetében nem lehet azzal védekezni, hogy az adóegyezmény másik részes állama megszegte az adóegyezményből fakadó kötelezettségeit, mivel nem kezelte az Egyesült Királyságban történt átminősítéssel összhangban az anyavállalat által kapott összegeket. [62]

70. A fentiek alapján nyilvánvaló, hogy az adott alultőkésítésre vonatkozó szabályozás szövegezése, illetve gyakorlati alkalmazásának módja alapvető fontosságú az arányossági feltételnek való megfelelés értékelésekor.

71. Megvizsgálva például az egyetlen olyan ítéletet mindmáig, amelyben a Bíróság vizsgálta a nemzeti alultőkésítési szabályokat – ez a Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet –, a vitatott német jogszabály úgy rendelkezett, hogy a kamatfizetést át kell minősíteni, amennyiben a kölcsöntőke több, mint háromszorosa volt a részvényes arányos saját tőkéjének (vagyis rögzített kritériumról volt szó), e vélelmet pedig csak úgy lehetett megdönteni, ha a leányvállalat „a kölcsöntőkét harmadik személytől egyébként azonos körülmények között szerezhette volna meg vagy a kölcsöntőke rendes banki ügyletek finanszírozására szolgáló kölcsönt testesített meg" [63]. Ez azt jelentette, ahogy fent is megállapítottam, hogy nem volt lehetséges a vélelem megdöntése azokban az esetekben, amelyekben nem volt visszaélés, de a kölcsön nem felelt meg a törvényi feltételeknek (ahogy abban az esetben sem, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a kölcsön célja a veszteséges leányvállalat támogatása volt a banki kölcsön kamatterhének csökkentése révén, olyan körülmények között, ahol a veszteség jelentősen meghaladta az anyavállalatnak fizetett kamatok összegét). Emellett úgy tűnik, hogy a német szabályozás olyan hatással járt, hogy nemcsak azt a kamatösszeget minősítették át, amely meghaladta a kereskedelmi feltételek szerint fizetendő kamat összegét, hanem a leányvállalat által az anyavállalatnak fizetett kamatösszeg egészét. Végül az ítéletből az tűnik ki, hogy nem szerepelt olyan mechanizmus az adóegyezményekben, amely biztosította volna, hogy a német kamatátminősítéseket a másik tagállambeli szerződő felek „ellentételezték volna", a kettős adóztatás elkerülése érdekében.

72. Az Egyesült Királyság jelen ügyben felülvizsgálat alatt álló szabályozása esetében a helyzet sok szempontból más (és más is volt), ahogy azt az Egyesült Királyság is megjegyzi észrevételeiben.

73. Elsőként az Egyesült Királyság 1995-ig hatályos szabályozására kitérve, a kapott kölcsön után a társaság által (akár belföldi, akár külföldi illetőségű hitelezőnek) fizetett kamat, amennyiben annak összege magasabb volt, mint az ilyen kölcsön gazdaságilag ésszerű hozama, osztaléknak minősült (a TA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontja).

62 – Lásd például 27. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ügyben hozott ítélet 43. pontját.

63 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 3. pontja.

Ugyanakkor az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező, ugyanazon csoporthoz tartozó hitelezőnek fizetett kamatot minden esetben osztaléknak tekintették (kivéve a TA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján már osztaléknak tekintett kamatot).[64] E rendelkezés a fent leírt értelemben nyilvánvalóan aránytalan volt, két okból is. Először, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat számára a másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat által nyújtott kölcsönt minden esetben felosztott nyereségnek minősítették, a különleges kapcsolat hiányára vonatkozó feltételnek való megfelelés értékelése nélkül. Másodszor, az ilyen leányvállalatnak egyáltalán nem volt lehetősége arra, hogy bizonyítsa, a kölcsönt valódi kereskedelmi okokból nyújtották, és nem visszaélésszerűen, adóelőny megszerzése céljából. E blankettaszabály meghaladta az Egyesült Királyság jogszabálya céljának eléréséhez ésszerűen szükséges mértéket.

74. Az Egyesült Királyság érvelése szerint ugyanakkor az általa más tagállamokkal kötött adóegyezmények hatása az volt, hogy a kamatot valójában le lehetett vonni, ha és amennyiben a kamatláb nem volt eltúlzott. A kamat akkor volt eltúlzott, ha az 1963. évi modellegyezmény alapján kötött adóegyezmények[65] esetében a kamatláb – az adósság összegét is figyelembe véve – meghaladta az üzleti kamatlábat, az újabb, az OECD modellegyezmény alapján kötött adóegyezmények[66] esetében pedig ha a kamat összege bármilyen okból meghaladta azt az összeget, amelyet a különleges kapcsolat hiányában fizettek volna, mivel a kamatláb, vagy maga a kölcsön összege nem volt üzleti alapú. Emellett a második típusba tartozó adóegyezmények esetében 1992-től a TA 808A. cikke tartalmazott jogszabályi iránymutatást azon körülményekre nézve, amelyek között a kölcsön összege vagy a kamatláb meghaladja azt az összeget vagy kamatlábat, amelyben a különleges kapcsolat hiányában megállapodtak volna. Ez az iránymutatás előírta, hogy minden tényezőt figyelembe kell venni a különleges kapcsolat hiányának értékelésekor, beleértve azt is, hogy a kölcsön nyújtására egyáltalán sor került volna-e (a hitelező és az adós között fennálló) ilyen kapcsolat hiányában; a kölcsön összegét ilyen kapcsolat hiányában; valamint a kamatlábat és az egyéb feltételeket, amelyeket ilyen kapcsolat hiányában kikötöttek volna.[67]

75. A szövegezés mindegyik adóegyezménykategória esetében elvben arányosnak tűnik számomra az Egyesült Királyság szabályozásának kitűzött céljával, a visszaélések elleni küzdelemmel. Az értékelés alapja minden esetben lényegében a teljes függetlenség elve. Egyik esetben sincs abszolút rögzített döntés (mint például a saját tőke és az adósságok arányának rögzítése) arról, hogy mi enged-

64 – A TA 209. cikke (2) bekezdése e) pontjának iv. és v. alpontja.

65 – Például a Luxemburggal, Németországgal, Spanyolországgal és Ausztriával kötött adóegyezmények.

66 – Például a Hollandiával, Franciaországgal, Írországgal és Olaszországgal kötött adóegyezmények.

67 – A TA 808A. cikkének (2) bekezdése.

hető meg: valamennyi kategória lehetővé teszi, a feltételekből első látásra kitűnően, hogy figyelembe vegyék az adott ügy körülményeit a kereskedelmi jelleg meghatározásánál. Emellett minden esetben a határokon átnyúló kifizetésnek csak azt a részét minősítik át felosztott nyereségnek, amely meghaladja azt az összeget, amelyet kereskedelmi feltételek alapján fizettek volna. Ezért elvben az ilyen rendelkezések megítélésem szerint igazolhatók az EK 43. cikk alapján. E következtetés ugyanakkor a nemzeti bíróság által vizsgálandó alábbi fontos igazolási szempontoktól függ.

76. Elsőként lehetővé kell tenni az adóalany számára, hogy túlzott mértékű teher nélkül bizonyítsa, hogy az ügyletet ténylegesen valódi kereskedelmi okokból kötötték, nem pedig adóelőny megszerzése céljából. Bár ahogy fent megjegyeztem, biztosan viszonylag kevés olyan körülmény van, amely esetén ez bizonyítható (példa lehet az anyavállalat kísérlete a leányvállalat megmentésére), nem világos számomra a Bíróság elé terjesztett modell adóegyezmények szövege alapján, hogy ez a lehetőség létezett-e az Egyesült Királyság adórendszerében. Ezt a nemzeti bíróságnak kell megállapítania az előtte folyamatban lévő ügy tényállása alapján.

77. Másodszor, ez az elemzés kizárólag a Bíróság elé terjesztett adóegyezmények szövegén alapul. Ha például az Egyesült Királyság hatóságai e rendelkezéseket a gyakorlatban abszolút rugalmatlanul, a szóban forgó eset körülményeit figyelmen kívül hagyva alkalmazták, nem biztosítva valós lehetőséget az adóalany számára, hogy hivatkozzon az ilyen körülményekre, illetve azok figyelembevételét kérje (vagy valójában egyáltalán nem alkalmazták az adóegyezmények rendelkezéseit, mivel úgy vélték, hogy a TA 209. cikke (2) bekezdése e) pontjának iv. és v. alpontja alkalmazandó), ez ettől függetlenül aránytalan lett volna. Ezzel kapcsolatban bár az „előzetes ellenőrzési eljárás" lehetősége, amelynek révén az adóalanyok kialakíthatják álláspontjukat, azt megelőzően, hogy az alultőkésítésre vonatozó szabályokat alkalmazhatnák rájuk, üdvözölhetően növeli a tagállamok adórendszereinek átláthatóságát és jogbiztonságát a megfelelő ügyintézés érdekében, véleményem szerint ez nem döntő az egyébként arányos nemzeti szabályoknak az EK 43. cikkel való összeegyeztethetősége kérdésében. Megjegyzem, hogy a jelen ügyben a felperesek vitatják az előzetes ellenőrzési eljárás hatékonyságát és megbízhatóságát, amire az Egyesült Királyság érvelése alátámasztása érdekében hivatkozik.

78. Harmadszor, az elemzés nyilvánvalóan csak abban az esetben alkalmazható, ha az Egyesült Királyság valóban ilyen szövegű adóegyezményt kötött az adott tagállammal. Az ilyen, az Egyesült Királyság és más tagállamok között létrejött adóegyezmények száma nem világos az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapján.

79. Végül, még az ilyen adóegyezmények által szabályozott esetekben is, a szabályozás összeegyeztethetősége az EK 43. cikkel – ahogy fent említettem – attól függ, hogy az adóegyezményben részes másik tagállam elismeri-e az Egyesült Királyság által végzett átminősítést (biztosítandó különösen azt, hogy az átminősítés nem eredményez kettős adóztatást). Ahogy fent megjegyeztem, az Egyesült Királyság nem hivatkozhat arra, hogy az adóegyezmény másik részes állama megszegte az adóegyezményből fakadó kötelezettségeit, mivel nem kezelte az Egyesült Királyságban történt átminősítéssel összhangban az anyavállalat által kapott kamatokat. Jelzem, hogy bár a jelen ügyben az Egyesült Királyság azt állítja, hogy ilyen korrekcióra ténylegesen majdnem mindig sor került, a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálni, hogy az adott esetben ez valóban így volt-e.

80. Hozzátenném, hogy a felperesek állításával ellentétben az a tény, hogy a TA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontjában kialakított, az átminősítésre vonatkozó belföldi különleges kapcsolat „követelmény" eltérhet (szélesebb körű lehet), mint az adóegyezmények „követelménye", önmagában nem jelenti azt, hogy az Egyesült Királyság jogszabályai megsértették az EK 43. cikket: ahogy fent jeleztem, a tagállamok igazolhatóan nem kötelezhetők arra, hogy ebből a szempontból ugyanúgy értékeljék a tisztán belföldi, csoporton belüli kölcsönöket, mint a határokon átnyúló, csoporton belüli kölcsönöket. Emellett az értékelés olyan kiterjesztése, amely alapján nemcsak a kamatláb, hanem a kölcsönösszeg vonatkozásában is vizsgálják, hogy azt kereskedelmi feltételek mellett nyújtották-e, úgy tűnik, hogy tökéletesen összhangban van az Egyesült Királyság szabályozásának visszaélések elleni céljával, mivel a kölcsön összegének kereskedelmi mértékeken túli emelése elvben ugyanolyan hatékony módja lehet a nyereségadózás „áthelyezésének" egy másik joghatóság alá.

81. A következőkben az 1995-ben bekövetkezett módosítások arányosságát fogom vizsgálni. Ahogy az Egyesült Királyság is jelezte, e módosítások lényegében véve törvénybe iktatták a különleges kapcsolat hiányának elvét, amely korábban az adóegyezmények révén érvényesült. A módosítások alapján a csoport tagjai által egymásnak fizetett, a különleges kapcsolat hiányában fizetendő kamatot meghaladó kamatokat felosztott nyereségnek tekintették.[68] A kölcsönt a különleges kapcsolat hiányában nyújtottól eltérőnek tekintették, amennyiben a kölcsön részben vagy egészben olyan összegű, amelyet „nem fizettek volna a másik társaság számára, ha a társaságok között nem lett volna kapcsolat (a szóban forgó értékpapírok viszonylatát kivéve), megállapodás vagy egyéb kapcsolódás, kivéve az osztaléknak azt a részét (ha van ilyen), amely nem képez ilyen összeget [...]"[69]. Emellett a jogszabály megállapította azokat a kritériumokat, amelyeket alkalmazni kellett annak meghatáro-

68 – A TA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontja.

69 – A TA 209. cikke (2) bekezdése da) pontjának ii. alpontja.

zásánál, hogy a fizetett kamatok felosztott nyereségnek tekintendők-e. Ezek a következők voltak: az adós teljes adósságállományának szintje; várható-e, hogy az adós és egy adott személy olyan ügylet részesei lesznek, amely kiterjed értékpapír kibocsátására a kibocsátó társaság részéről, kölcsönre vagy meghatározott összeg kölcsönadására e társaságnak; valamint a kamatláb, illetve egyéb olyan feltételek, amelyeket egy adott esetben várhatóan alkalmaznak az ilyen ügyletre.

82. Első ránézésre – hasonló okokból, mint amelyeket az 1995 előtti szabályozás kapcsán kifejtettem – e jogszabály előírásai megítélésem szerint elvben arányban állnak annak céljával, a fent meghatározott négy fontos igazolási szempont alapján. Az átminősítésnél alkalmazott követelmény kifejezetten a különleges kapcsolat hiányának elvén alapult, ahogy azt a felsorolt kritériumok között részleteztem. A jelen ügyben nem vitatták, hogy e kritériumok, illetve a jogszabály szövegezésének módja megfelel a különleges kapcsolat hiánya elvének. Ismét jelzem, hogy az a tény, hogy a rendelkezések nem alkalmazandók, ha a kamat jogosultja és kötelezettje is az Egyesült Királyságban társaságiadó-köteles, önmagában nem jelenti azt, hogy azok nem arányosak. [70]

83. Pontosan ugyanezeket a megfontolásokat kell alkalmazni az Egyesült Királyság 1998-ben bevezetett jogszabály-módosításai arányosságának vizsgálatánál, amelyek az alultőkésítést a transzferárakra vonatkozó általános szabályok révén kezelték. Az alapul vett hivatkozási pont ismét a különleges kapcsolat hiányának elve, amelyet ebben az esetben a következőképpen fejeztek ki: „eltérnek azoktól, amelyek két nem közös irányítás alatt álló társaság esetében fennállnának." Itt is azokat az igazolási szempontokat kell alkalmazni, amelyeket fent megállapítottam.

84. Bár az Egyesült Királyság 2004-ben úgy módosította a transzferárakra vonatkozó szabályozását, hogy az az ügylet mindkét olyan résztvevőjére vonatkozik, akit az Egyesült Királyságban adókötelezettség terhel, a fenti megállapításaim alapján nyilvánvaló, hogy ez nézetem szerint nem szükséges ahhoz, hogy e szabályok összeegyeztethetők legyenek az EK 43. cikkel.

b) Igazolás az adórendszer kohéziója alapján?

85. Az Egyesült Királyság által előterjesztett másodlagos igazolás szerint a szóban forgó jogszabály szükséges volt az adórendszer kohéziójának biztosításához. Az Egyesült Királyság állítása szerint szabályozásának célja az volt, hogy biztosítsa a rejtett osztalékfizetésnek a megfelelő adózási terü-

70 – A TA 212. cikkének (1) és (3) bekezdése.

leten történő (vagyis ott, ahol a nyereség keletkezett) egyszeri adóztatását. Emellett az Egyesült Királyság azt is kifejti, hogy az adórendszer kohézióját a csoportok, illetve a Közösség szintjéről vizsgálva, alultőkésítési szabályainak alkalmazása biztosította a kohéziót, mivel megakadályozta, hogy a nyereséget mesterséges eszközök révén „exportálják", és ezzel keletkezésének helyén kívüli joghatósági területen adóztassák.

86. Erre az érvre csak röviden kell kitérni, mivel a jelen összefüggésben alkalmazása véleményem szerint pontosan ugyanazokat a kérdéseket veti fel, illetve ugyanazon korlátozások tárgya, mint amelyeket fent a visszaélések elleni küzdelemmel való igazolással kapcsolatos jogalap vonatkozásában kifejtettem.

87. Ez ugyanakkor lehetőséget kínál néhány általánosabb észrevétel megtételére a formátlan „az adórendszer kohéziójára" vonatkozó érvelés jellege és funkciója kapcsán. A Bíróság ezt az érvelést kifejezetten csak egy ügyben fogadta el – a Bachmann-ügyben [71] –, azonban azóta számos esetben hivatkoztak rá, sikertelenül. A Bachmann-ügyben hozott ítéletben a Bíróság ezt az elvet annak az elgondolásnak a kifejtésére alkalmazta, amely szerint Belgium igazolhatóan tart fenn „kapcsolatot" a nyugdíj- és az életbiztosítási szerződések alapján fizetett összegek levonhatósága, valamint a később ezen szerződések alapján kifizetett összegek belgiumi adókötelezettsége között. Igazolható volt Belgium esetében, hogy a befizetések levonhatóságát azokra az esetekre korlátozta, amikor Belgium adót vethetett ki a később kifizetésre kerülő összegekre. Azóta a Bíróság kimondta, hogy az erre való hivatkozáshoz „közvetlen kapcsolatnak" kell fennállnia az adóelőny biztosítása és az ilyen előny adóteherbe való beszámítása között. A Verkooijen-ügyhöz [72] hasonló esetekben a Bíróság hangsúlyozta, hogy a Bachmann-ügyben az adóelőny és az adóhátrány ugyanazon adó és ugyanazon adóalany vonatkozásában merült fel, elutasítva ugyanazon érvelés alkalmazását a szóban forgó ügy tényállására, mivel az két különböző adót érintett, amelyeket különböző adóalanyokra vetettek ki. E megközelítést alkalmazták a Baars és a Bosal-ügyekhez [73] hasonló ügyekben.

88. Az érvelés hatályának a formalista „azonos adó, azonos adóalany" elvre való korlátozását kritikával illették többek között Kokott és Maduro főtanácsnokok is, a Manninen és Marks & Spencer ügyekre vonatkozó indítványaikban. [74]. Úgy tűnik, hogy a Bíróság ezekben az ügyekben hozott ítéleteiben valóban egy szélesebb körű megközelítést fogadott el ezzel a felfogással kapcsolatban. A Manninen-ügyben hozott ítéletben, bár elutasította az érvelés alkalma-

71 – A 46. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet (lásd még párhuzamos ügyként a nagyon hasonló kérdéseket tárgyaló, C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletet [EBHT 1992., I-305. o.]).

72 – A C-35/98. sz. ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 58. pontja.

73 – A 19. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet és a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9409. o.).

74 – A C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) és a 26. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet.

zását az ügyben szereplő tényállásra, úgy érvelt, hogy a finn adórendszer koherenciája abban az ügyben akkor is biztosított marad, ha fenntartják a részvényesnek nyújtott adókedvezmény (adójóváírás) és a részvények után járó nyereség után befizetendő társasági adó közötti összefüggést (kapcsolatot). Az a tény, hogy az ilyen társasági adót nem Finnországban, hanem Svédországban fizették meg, nem cáfolja ezt az összefüggést.[75] A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság némiképp eltérően építette fel érvelését, a „tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának"[76] fogalmát alkalmazva. Bár elvben a csoportos kedvezményt a belföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalataira korlátozó nemzeti jogszabályok a megosztott adóztatási joghatóság egyensúlya védelmének legitim célkitűzését szolgálták – mivel annak biztosítása a leányvállalatok számára, hogy veszteségeiket az illetőségük helyének államában, vagy másik államban vegyék figyelembe, kockáztatná az egyensúlyt –, a Bíróság ítélete szerint ebben az ügyben az Egyesült Királyság jogszabályai által igénybe vett eszközök aránytalanok voltak a cél eléréséhez.

89. Ennek fényében érthető, ha bizonytalanság van az érvelés hatálya és funkciója tekintetében. Nézetem szerint ugyanakkor az ügyek nagy többségében, amikor a Bíróság elutasította az érvelés alkalmazhatóságát (a felek erre vonatkozó, adott előadásai tekintetében), valójában egyszerűen azokat a hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó elveket fejtette ki, amelyeket az Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, Kerkhaert és Morres, valamint Denkavit International és Denkavit France ügyekre vonatkozó indítványaimban kifejtettem, vagyis: (1) amennyiben a honosság szerinti állam minőségében járnak el, a tagállamok nem alkalmazhatnak hátrányos megkülönböztetést a külföldről és belföldről származó jövedelem tekintetében, ha az előbbi tekintetében adójogi joghatóságot gyakorolnak; és (2) amennyiben forrásállam minőségében járnak el, a tagállamok nem alkalmazhatnak hátrányos megkülönböztetést a belföldi illetőséggel rendelkezők és nem rendelkezők jövedelmei tekintetében, ha az előbbi e tekintetben adójogi joghatóságot gyakorolnak.[77] Erre világos példákat nyújtanak a Verkooijen- és a Manninen-ügyek, amelyekben a Bíróság lényegében véve fenntartotta a honosság szerinti állam kötelezettségét a hátrányos megkülönböztetés tilalmát illetően, elutasítva a holland és a finn kormány érvelését, amely szerint nem állt fenn megfelelő kapcsolat az adóelőny (adómentesség, illetve adójóváírás) és a megfizetett adó között (amelyet, mint külföldről származó jövedelmet, egy másik tagállamban fizettek meg).[78] Ehhez hasonlóan a Marks & Spencer-ügyben hozott ítéletben a Bíróság lényegében véve kifejtette a (honosság szerinti államra vonatkozó) hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó kötelezettség korlátait – mivel az Egyesült Királyság nem gyakorolt adójogi joghatóságot az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatok külföldi illetőségű leányvállalatai felett, elvben következetes volt az, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatoknak nem volt lehetőségük e leányvállalatok veszteségeinek levonására.[79] A veszteséglevonás e korlátok-

75 – A 74. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 46. pontja.

76 – A 26. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 46. pontja.

77 – Lásd a 27. lábjegyzetet.

78 – A 72. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet és a 74. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet.

79 – A 26. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet.

ból eredő, a határokon átnyúló tevékenységre vonatkozó „korlátozásai" nem hátrányos megkülönböztetés következményei, hanem kvázi korlátozásokéi.

90. Az ilyen esetekben tehát a „adórendszer kohéziójának védelme" alkalmazhatóságának értékelése fogalmilag elválaszthatatlan annak értékelésétől, hogy a nemzeti jogszabály hátrányos megkülönböztetést tartalmaz-e. Az esetek nagy többségében valóban meg lehet tehát kérdőjelezni, hogy az „adórendszer kohéziója" védelmének van-e elkülönült, alkalmazható funkciója.

91. A jelen ügyben az adórendszer kohézióján alapuló érvelés alkalmazása véleményem szerint pontosan ugyanazzal az eredménnyel jár, amit fent a visszaélés elleni küzdelemmel való igazolás kapcsán kifejtettem. Vagyis bár elvileg igazolható az Egyesült Királyság azon törekvése, hogy adóztatási területén végrehajtsa hatályos adójogszabályait és megakadályozza az azokkal való visszaélést (vagyis a különbségtételt a kamatok és a felosztott nyereség adójogi kezelése között), a különleges kapcsolat hiányának elvén alapuló felosztás szerint, ezt csak arányos módon teheti meg.

4. Végkövetkeztetés az első kérdéssel kapcsolatban

92. A fenti okokból úgy vélem, hogy a nemzeti bíróság által feltett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikk nem zárja ki azt, hogy valamely tagállam olyan adójogi rendelkezéseket alkalmazzon és tartson hatályban, mint az Egyesült Királyság jelen ügyben szereplő rendelkezései, amelyek a különleges kapcsolat hiányára vonatkozó feltétel alapján korlátozzák azt, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság az adózás szempontjából levonja a számára a külföldön illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, míg az adós leányvállalatra nem vonatkoznának e korlátozások, ha az anyavállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel, amennyiben (1) lehetővé teszik az adóalany számára, hogy túlzott mértékű teher nélkül bizonyítsa, hogy az ügyletet ténylegesen valódi kereskedelmi ok miatt kötötték, nem pedig adóelőny megszerzése céljából; és (2) az Egyesült Királyság biztosítja, hogy az anyavállalat illetőségi helyének állama kölcsönösen elismeri az Egyesült Királyság által a leányvállalat által fizetett kamat vonatkozásában végzett átminősítést.

C – A második kérdésről

93. Második kérdésével a nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy eltérő választ kellene-e adni az első kérdésre, ha a

hitelfinanszírozást az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat részére nem közvetlenül anyavállalata, hanem egy ugyanazon cégcsoporthoz tartozó közvetítő hitelező társaság nyújtja és az ilyen hitelező társaság és/vagy anyavállalat nem más tagállamban, hanem egy harmadik országban rendelkezik illetőséggel.

94. Ahogy fent is kifejtettem, mivel az Egyesült Királyság szóban forgó jogszabálya csak olyan helyzetekre alkalmazandó, amelyekben egy társaság irányítást biztosító befolyással rendelkezik egy másik társaság döntései tekintetében, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelő értelemben, így annak csak az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőségét kell vizsgálni. Az ebben a cikkben szereplő releváns tilalom jelen szempontból az olyan korlátozások tilalma, amelyek leányvállalat valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság általi alapítására vonatkoznak, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van. [80]

95. Ez álláspontom szerint azt jelenti, hogy amennyiben az a közvetlen vagy közvetett anyavállalat – amelynek letelepedési jogát állítólagosan korlátozták – illetőséggel rendelkezik valamelyik (az Egyesült Királyságtól eltérő) tagállamban, az EK 43. cikket (és a fenti elemzést) kell alkalmazni. Az a lehetőség, hogy a közvetítő hitelező társaság, amely ténylegesen nyújtja a hitelt, harmadik országban rendelkezik illetőséggel, e következtetés szempontjából nem lényeges. Ennek megfelelően a második kérdés a) pontjában vázoltakkal kapcsolatban (mind az anyavállalat, mind a hitelező társaság egy másik tagállamban rendelkezik illetőséggel) az elemzés megegyezik az első kérdésben kifejtettekkel.

96. Ezzel szemben, ha a közvetlen vagy közvetett anyavállalat harmadik országban rendelkezik illetőséggel, az EK 43. cikket elvben nem kell alkalmazni, még akkor sem, ha a kölcsönt ténylegesen a csoport egy másik, eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező tagján keresztül nyújtották. Ennek következtében a második kérdés d) pontjában vázolt helyzettel kapcsolatban (mind az anyavállalat, mind a hitelező társaság harmadik országban rendelkezik illetőséggel), az EK 43. cikk nem alkalmazandó (ahogy valójában a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó egyéb rendelkezései sem).

97. Ez alól az az eset képez kivételt, ha a hitelező társaság maga irányító befolyást gyakorol az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat döntéseire (vagyis ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság ténylegesen a hitelező társaság leányvállalata), és az Egyesült Királyság jogszabályai hátrányos megkülönböztetést tartalmaznak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalattal szemben, a hitelező társaság földrajzi fekvése alapján. Ilyen esetben az állítólagos korlátozás a hitelező társaság letelepedési jogára vonatkozik, nem pedig a harmadik

80 – Lásd az EK 48. cikket.

országban illetőséggel rendelkező anyavállalatéra. Ennek megfelelően a második kérdés b) és c) pontjában vázoltakkal kapcsolatban (a hitelező társaság másik tagállamban, az anyavállalat harmadik országban rendelkezik illetőséggel) az EK 43. cikkre vonatkozóan fent kifejtett elemzés csak akkor alkalmazható, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező adós a hitelező társaság leányvállalata. Ez így van a második kérdés c) pontjában vázolt másik lehetőség esetében is (a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező hitelező társaság valamely harmadik országban letelepedett fióktelepén keresztül nyújtja a kölcsönt), amennyiben maga a hitelező társaság megfelel az EK 43. cikk alkalmazhatósági feltételeinek, ahogy azt az EK 48. cikk előírja (vagyis valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van).

98. A fenti okokból a nemzeti bíróság által feltett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikket és az általam az első kérdésre adott válasznál kifejtett elemzést akkor kell alkalmazni, ha (a) a kölcsönt egy hitelező társaság nyújtja, és nem maga az anyavállalat, amennyiben mindkét társaság egy, az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel; vagy (b) a hitelező társaság egy, az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, az adós társaság pedig a hitelező társaság leányvállalata, még abban az esetben, ha közös anyavállalatuk harmadik országban rendelkezik illetőséggel, illetve a hitelező társaság a kölcsönt harmadik országban letelepedett fióktelepén keresztül nyújtja. Ugyanakkor az EK 43. cikk nem alkalmazandó, ha (a) a hitelező társaság egy, az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, az adós társaság nem a hitelező társaság leányvállalata, és közös anyavállalatuk harmadik országban rendelkezik illetőséggel; vagy (b) a hitelező társaság, valamint a hitelező társaság és az adós társaság minden közvetlen vagy közvetett közös anyavállalata harmadik országban rendelkezik illetőséggel.

D – *A harmadik kérdésről*

99. Harmadik kérdésével a nemzeti bíróság azt kívánja megtudni, hogy mennyiben kell eltérő választ adni az első és második kérdésre, ha bizonyítani lehet, hogy a kölcsönfelvételek joggal való visszaélésnek minősülnek, vagy hogy az adós társaság székhelye szerinti tagállam adójogszabályainak megkerülésére irányuló mesterséges képződmény részét képezik. Mivel az első kérdésre adott válaszom részeként ezt a kérdést már megválaszoltam, különösen a visszaélések elleni küzdelemre vonatkozó, az Egyesült Királyság által előterjesztett igazolásra vonatkozó részében, nem adok itt külön választ arra.

E – *A negyedik kérdésről*

100. Negyedik kérdésével a nemzeti bíróság azt kívánja megtudni, hogy amennyiben

megvalósul az EK 56. cikk szerinti, a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozás, ez 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak tekintendő-e az EK 57. cikk alkalmazása szempontjából. Mivel ezt a kérdést a fenti V.A. pontban már megválaszoltam, azzal, hogy az Egyesült Királyság jogszabályának összeegyeztethetőségét csak az EK 43. cikk vonatkozásában kell vizsgálni, az EK 49. és az EK 56. cikk vonatkozásában viszont nem, nem adok itt külön választ arra.

F – *Az ötödiktől a tizedikig terjedő kérdésekről*

101. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ötödiktől tizedikig terjedő kérdései azon jogorvoslatok jellegére vonatkoznak, amelyek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, érintett leányvállalatok vagy ugyanazon csoporthoz tartozó egyéb társaságok rendelkezésére kellene, hogy álljanak abban az esetben, ha az Egyesült Királyság valamely szóban forgó jogszabálya megsérti a közösségi jog e kérdésekben hivatkozott valamely rendelkezését.

102. Az első kérdésre adott válaszomból világosan kitűnik, hogy a jogorvoslatok kérdése csak viszonylag behatárolt körülmények között merülhet fel, ugyanis az Egyesült Királyság jogszabályai nézetem szerint nagy vonalakban összeegyeztethetőek az EK 43. cikkel. Ennek megfelelően a jogorvoslatok kérdése csak a következő esetekben merülhet fel: (1) az adóalany bizonyítani tudja, hogy az Egyesült Királyság által e jogszabályok alapján átminősített kamatfizetéseket ténylegesen valódi kereskedelmi okokból teljesítették, nem adóelőny megszerzése céljából; (2) ami az 1995-ig hatályos szabályok által szabályozott helyzeteket illeti, nem volt alkalmazható adóegyezmény, amely rendelkezett volna a különleges kapcsolat hiányára vonatkozó feltételről, és az adóalany bizonyítani tudja, hogy az Egyesült Királyság által e jogszabályok alapján átminősített kamatfizetések megfelelnének a különleges kapcsolat hiányára vonatkozó feltételnek, illetve e kamatfizetéseket ténylegesen valódi kereskedelmi okokból teljesítették, nem adóelőny megszerzése céljából; vagy (3) az Egyesült Királyság kamatfizetésre vonatkozó átminősítését az anyavállalat tagállama nem ismerte el, ami olyan kettős adóztatást eredményezett a kamatfizetés vonatkozásában, ami egyébként nem következett volna be.

103. E körülmények szűk körére, illetve arra a tényre tekintettel, hogy igen hasonló kérdéseket tárgyaltam a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban, válaszaimat e kérdések tekintetében rövidre fogom. [81]

104. Ahogy a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban kifejtettem, [82] a Bíróság állandó

81 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott ügyre vonatkozó indítvány 125. és azt követő pontjai.

82 – Uo., 126. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

ítélkezési gyakorlata szerint egy tagállam által – a közösségi jog szabályainak megsértésével – beszedett összeg visszatérítését biztosító jog a Bíróság által értelmezett közösségi rendelkezések által a magánszemélyek részére biztosított jogok következménye és kiegészítése. A tagállam tehát főszabály szerint köteles visszafizetni a közösségi jog szabályainak megsértésével beszedett összegeket.[83] A jogalap nélkül fizetett összegek visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok nemzeti 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 (az egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a hatékony érvényesülés elve).[84]

105. A jelen ügyben felmerült kérdés pontosan ugyanaz, mint a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben felmerült kérdés, vagyis az, hogy a felperesek kereseteit visszatérítés, kártérítés vagy jogellenesen megtagadott előny megfizetése iránti keresetnek kell-e tekinteni.

106. Az említett ügyben megjegyeztem (utalva a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletre), hogy főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy miként minősülnek a különböző keresetek a nemzeti jog alapján. Ugyanakkor, ennek feltétele, hogy a minősítésnek biztosítania kell, hogy hatékony jogorvoslat álljon a Test Claimants (a próbaper felperesei) rendelkezésére az általuk viselt azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyből a tagállam hatóságai a jogalap nélkül kivetett adó révén előnyre tettek szert.[85] E kötelezettség azt írja elő a nemzeti bíróság számára, hogy a keresetek nemzeti jog szerinti minősítése során vegye figyelembe, hogy a kártérítésnek a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben megállapított feltételei adott esetben nem teljesülnek, ennek ellenére ilyen helyzetben biztosítania kell a hatékony jogorvoslat rendelkezésre állását.

107. Ezt a jelen ügyre alkalmazva úgy vélem, hogy a Test Claimants által előterjesztett jogorvoslati jogcímeket a Bíróság ítélkezési gyakorlatában a jogosulatlanul kivetett adók visszatérítése kapcsán kialakított elvek alapján kell értékelni; vagyis az Egyesült Királyság nem tehet szert előnyre és azon társaságok (vagy cégcsoportok), amelyek kötelesek voltak megfizetni a jogosulatlanul kivetett összeget, nem szenvedhetnek el veszteséget az összeg kivetése miatt[86]. Annak érdekében, hogy a Test Claimants részére biztosított

83 – Uo. és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

84 – A 27. lábjegyzetben hivatkozott ügyre vonatkozóa indítvány 127. pontjá és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

85 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 96. pontja.

86 – Lásd Fennelly főtanácsnok 36. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványának 45. pontját.

jogorvoslat hatékony legyen az általuk elszenvedett azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyből az érintett tagállam hatóságai előnyre tettek szert, annak véleményem szerint ki kell terjednie a jogosulatlanul kivetett adó minden közvetlen következményére. Ez első ránézésre megítélésem szerint a következőket foglalja magában: (1) a jogosulatlanul kivetett társasági adó visszafizetése (az ötödik kérdés a), b) c) és d) pontja); (2) a jogosulatlanul kivetett társasági adóba történő beszámítás érdekében igénybe vett kedvezmények megtérítése (az ötödik kérdés e) pontja); és (3) a tévesen átminősített felosztott nyereség után fizetett, fel nem használt társasági adóelőleg megtérítése (az ötödik kérdés f) pontja). Hangsúlyoznám, hogy a nemzeti bíróságnak kell meggyőződnie arról, hogy az igényelt kártérítés a jogosulatlanul kivetett adó közvetlen következménye volt-e.

108. Ehhez hozzátenném, hogy a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben, amely a belföldre áramló osztalékoknak az Egyesült Királyság adójogában való kezelésére vonatkozott, komoly kételyeimet fejeztem ki a tekintetben, hogy a Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben [87] meghatározott feltételeket – különösen a közösségi jog kellően súlyos megsértésének követelményét – kimerítették-e az Egyesült Királyság adórendszerének azon vonásai, amelyek megsértették a közösségi jogot. A jelen ügyben még erősebb kétségeim vannak e tekintetben. Az EK 43. cikknek nemzeti alultőkésítési szabályokra való alkalmazását a Bíróság csak a Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletében [88] erősítette meg 2002-ben, és még ez után az ítélet után sem vált teljesen világossá alkalmazásának köre. Emellett az Egyesült Királyság több alkalommal módosította szabályozását, a szabályok alkalmazását átláthatóbbá téve, illetve a 2004-ben történt módosításokkal kapcsolatban úgy tűnik, hogy figyelemmel a közösségi joggal való összeegyeztethetőségre is. Ez véleményem szerint nem elegendő ahhoz, hogy az a mérlegelési jogkörére irányadó korlátok nyilvánvaló és súlyos figyelmen kívül hagyásának minősüljenek a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében.

109. Végül a nemzeti bíróság által feltett tizedik kérdés kapcsán, amely arra vonatkozott, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak-e el a veszteség elkerülése vagy enyhítése érdekében, meg szeretném jegyezni, hogy ahogy a Bíróság a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletében a nemzeti eljárási autonómia elvével összhangban megállapította, az olyan keresetek, mint amelyeket az alapeljárásban előterjesztettek, a nemzeti eljárási szabályok hatálya alá tartoznak, amelyek előírhatják a felperesek számára azt, hogy a tőlük elvárható gondossággal járjanak el a veszteség elkerülése vagy enyhítése érdekében. [89] Ugyanakkor, ismét hangsúlyozva, ez is azon elv hatálya alá tartozott, amely szerint az eljárási szabályoknak egyenértékűeknek kell lenniük a hasonló belföldi keresetekre vonatkozó szabályokkal, és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend

87 – A jelen indítvány 29. pontjában hivatkozott ítélet.

88 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

89 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 102. pontja.

által biztosított jogok gyakorlását. A Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletében például a Bíróság megállapította, hogy a hatékonyság elve nem teljesül, ha a nemzeti bíróság azokat az elszenvedett pénzügyi veszteség vonatkozásában benyújtott visszatérítés vagy kártérítési iránti kérelmeket pusztán csak azért elutasítja vagy szállítja le az összegüket, mert a felperesek nem kérték az adóhatóságoktól bizonyos adózási rendelkezés alkalmazását, hanem közvetlenül a közösségi jog által számukra biztosított jogokra alapították igényüket, azon tény ellenére, hogy a nemzeti jog „minden szempontból" megtagadta tőlük az ezen adózási rendelkezésből származó előnyöket. E tekintetben megjegyezném, hogy nem derül ki világosan az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy adott esetben a jelen ügyben szereplő nemzeti rendelkezések az alkalmazható adóegyezményekkel együtt bármilyen szempontból arra a következtetésre vezethettek volna, hogy az első kérdésben meghatározott korlátozásokat alkalmazták. A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a szóban forgó eljárási szabály megfelel-e az egyenértékűség és hatékony érvényesülés elveinek.

110. A nemzeti bíróság által feltett ötödiktől tizedikig terjedő kérdésekre tehát véleményem szerint azt a választ kell adni, hogy a jogsértően fizetett adók visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok nemzeti 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, ideértve a nemzeti bíróság előtt a felperesek által benyújtott keresetek minősítését is. Ugyanakkor e hatáskör gyakorlása során a nemzeti bíróságok kötelesek biztosítani, hogy hatékony jogorvoslat álljon a felperesek rendelkezésére, az általuk viselt azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyet a közösségi jog megsértésével kivetett adó közvetlen következményeként szenvedtek el.

G – *Időbeli korlátozás*

111. Szóbeli észrevételeiben az Egyesült Királyság Kormánya azt kérte, hogy amennyiben a Bíróság azt állapítaná meg, hogy a jelen ügyben megsértette a közösségi jogot, mérlegelje ítélete időbeli hatályának korlátozását. Előadja, hogy negatív ítélet esetében az Egyesült Királyság költsége akár 300 millió euró is lehet, tekintettel az ügyben érintett felperesek nagy számára. Emellett azt kéri a Bíróságtól, hogy a Test Claimants ne mentesüljenek semmilyen időbeli korlátozás hatálya alól.

112. Ezzel kapcsolatban elegendő megjegyezni, hogy tekintettel azon körülmények igen korlátozott voltára, amelyek között az Egyesült Királyság jogszabálya megsértette az

EK 43. cikket, ahogy azt fent kifejtettem, az ítélet által érintett összeg nagy valószínűséggel jelentősen kevesebb lesz, mint amennyire az Egyesült Királyság becsüli. Mindenesetre, ahogy azt a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban taglaltam, amennyiben időbeli korlátozás iránti kérelmet terjeszt elő, az Egyesült Királyságnak kell biztosítania, hogy a Bíróság rendelkezésre álljanak az e kérdésben való döntéshez szükséges információk. Hasonló okokból, mint amelyeket az említett ügyben felsoroltam – az Egyesült Királyság abban az ügyben is csak az eljárás szóbeli szakaszában terjesztett elő időbeli korlátozás iránti kérelmet, anélkül, hogy megjelölte volna a becsült összeg kiszámításának módját, vagy érvelt volna az ítélet hatályának időbeli korlátozására javasolt kezdő időpont mellett – a Bíróságnak a kérelem elutasítását javasolom.

VI – Végkövetkeztetések

113. A fenti okokból a Bíróságnak a következő válasz adását javasolom a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt kérdésekre:

„– Az EK 43. cikk nem zárja ki azt, hogy valamely tagállam olyan adójogi rendelkezéseket alkalmazzon és tartson hatályban, mint az Egyesült Királyság jelen ügyben szereplő rendelkezései, amelyek a különleges kapcsolat hiányára vonatkozó követelmény alapján korlátozzák azt, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság az adózás szempontjából levonja a számára a külföldön illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, míg az adós leányvállalatra nem vonatkoznának e korlátozások, ha az anyavállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel, amennyiben (1) lehetővé teszik az adóalany számára, hogy túlzott mértékű teher nélkül bizonyítsa, hogy az ügyletet ténylegesen valódi kereskedelmi okokból kötötték, nem pedig adóelőny megszerzése

céljából; és (2) az Egyesült Királyság biztosítja, hogy az anyavállalat illetőségi helyének állama kölcsönösen elismeri az Egyesült Királyság által a leányvállalat által fizetett kamat vonatkozásában végzett átminősítést.

– Az EK 43. cikket és az első kérdésre adott válasznál kifejtett elemzést akkor kell alkalmazni, ha (1) a kölcsönt egy hitelező társaság nyújtja, és nem maga az anyavállalat, amennyiben mindkét társaság egy, az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel; vagy (b) a hitelező társaság az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, az adós társaság pedig a hitelező társaság leányvállalata, még abban az esetben is, ha közös anyavállalatuk harmadik országban rendelkezik illetőséggel, illetve a hitelező társaság a kölcsönt harmadik országban letelepedett fióktelepén keresztül nyújtja. Ugyanakkor az EK 43. cikk nem alkalmazandó, ha (1) a hitelező társaság az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel, az adós társaság nem a hitelező társaság leányvállalata, közös anyavállalatuk pedig egy harmadik országban rendelkezik illetőséggel; vagy (b) a hitelező társaság, valamint a hitelező társaság és az adós társaság minden közvetlen vagy közvetett közös anyavállalata harmadik országban rendelkezik illetőséggel.

– A jogsértően fizetett adók visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok nemzeti 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, ideértve a nemzeti bíróság előtt a felperesek által benyújtott keresetek minősítését is. Ugyanakkor e hatáskör gyakorlása során a nemzeti bíróságok kötelesek biztosítani, hogy hatékony jogorvoslat álljon a felperesek rendelkezésére, az általuk viselt azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyet a közösségi jog megsértésével kivetett adó közvetlen következményeként szenvedtek el."